

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО

от 19 декабря 2018 г. N 03-08-05/92537

Департамент налоговой и таможенной политики в связи с письмом от 19.10.2018 о порядке применения пониженных ставок налога на доходы иностранных организаций в соответствии с международными налоговыми договорами сообщает следующее.

Пунктом 1 статьи 312 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) установлено, что при применении положений международных договоров Российской Федерации иностранная организация, имеющая фактическое право на получение дохода, должна представить налоговому агенту, выплачивающему такой доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. Помимо этого, для применения положений международных договоров Российской Федерации иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода.

При представлении иностранной организацией, имеющей фактическое право на получение дохода, указанных подтверждений налоговому агенту, выплачивающему доход, до даты выплаты дохода, в отношении которого международным договором Российской Федерации предусмотрен льготный режим налогообложения в Российской Федерации, в отношении такого дохода производится освобождение от удержания налога у источника выплаты или удержание налога у источника выплаты по пониженным ставкам.

Действующим законодательством о налогах и сборах Российской Федерации не установлены содержательные критерии и формальные требования, которым должны соответствовать документы, подтверждающие налоговый статус налогоплательщика в иностранном государстве и подлежащие использованию российскими налоговыми агентами и налоговыми органами в целях применения международных договоров об избежании двойного налогообложения. Поэтому для подтверждения постоянного местонахождения налогоплательщика в государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор по вопросам налогообложения, могут использоваться документы, выданные компетентными органами данного иностранного государства по форме, установленной законодательством соответствующего иностранного государства.

В случае если документ, подтверждающий налоговый статус налогоплательщика в иностранном государстве, содержит указание на конкретный период, в рамках (пределах) которого подтверждается статус налогоплательщика как налогового резидента соответствующего государства, данный документ считается подтверждающим налоговое резидентство налогоплательщика в течение всего обозначенного периода. В случае если документ, подтверждающий налоговый статус налогоплательщика в иностранном государстве, не содержит информацию о периоде, за который подтверждается статус налогоплательщика, таковым считается календарный год, в котором упомянутый документ был выдан.

При этом из смысла пункта 1 статьи 312 Кодекса следует, что на момент выплаты дохода для освобождения от удержания налога у источника выплаты дохода или удержания налога у источника выплаты дохода по пониженным ставкам организация должна иметь документ, подтверждающий налоговый статус налогоплательщика в иностранном государстве.

В то же время в случае если после получения налогоплательщиком документа, подтверждающего его постоянное местонахождение в иностранном государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор по вопросам налогообложения, постоянное местонахождение налогоплательщика изменилось, то согласно Постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 N 57 "О некоторых

вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" ответственность за правильность исчисления и удержания налога у источника будет нести налоговый агент.

Касательно подтверждения фактического права на получение соответствующего дохода сообщаем следующее.

При определении фактического получателя дохода для целей применения пониженных ставок, установленных международными договорами Российской Федерации по вопросам налогообложения, могут приниматься во внимание следующие документы (информация):

1) документы (информация), подтверждающие (опровергающие) наличие у получателя дохода права усмотрения в отношении распоряжения и пользования полученным доходом, в том числе:

документы, подтверждающие (опровергающие) наличие договорных или иных юридических обязательств перед третьими лицами (местом резидентства или регистрации которых является государство (территория), с которым Российской Федерацией не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения), ограничивающих права получателя дохода при использовании полученных доходов в целях извлечения выгоды от альтернативного использования;

документы, подтверждающие (опровергающие) предопределенность последующей передачи получателем дохода денежных средств третьим лицам (местом резидентства или регистрации которых является государство (территория), с которым Российской Федерацией не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения);

2) документы (информация), подтверждающие возникновение у получателя дохода, местом регистрации или резидентства которого является государство (территория), с которым Российской Федерацией заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, налоговых обязательств, подлежащих уплате, наличие которых подтверждает отсутствие экономии на налоге у источника в Российской Федерации при последующей передаче полученных денежных средств третьим лицам (местом резидентства или регистрации которых является государство (территория), с которым Российской Федерацией не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения);

3) документы (информация), подтверждающие осуществление получателем дохода в государстве (территории), местом регистраций или резидентства которого является государство (территория), с которым Российской Федерацией заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, фактической предпринимательской деятельности.

По нашему мнению, отсутствие в [Кодексе](#) упоминания о конкретных документах, необходимых для определения фактического получателя дохода, свидетельствует о том, что законодатель не ограничивает налоговых агентов каким-либо перечнем, отдавая предпочтение содержательной части полученной налоговым агентом информации, позволяющей установить вышеуказанные обстоятельства.

В этой связи наряду с другими документами (информацией) в качестве подтверждений наличия у иностранного получателя фактического права на получаемый доход могут приниматься в том числе письменные подтверждения иностранной организации статуса бенефициарного собственника в отношении дохода от российского источника в форме письма, подписываемого директорами иностранной организации.

В то же время обращаем внимание на то, что Федеральным [законом](#) от 27.11.2018 N 424-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах" пункт 2 статьи 7 Кодекса дополнен новым [абзацем третьим](#), в соответствии с которым наличие фактического права на доходы определяется применительно к каждой отдельной выплате дохода в виде дивидендов и (или) к группе выплат дохода в рамках одного договора.

Дополнительно информируем, что проверка правильности исчисления и уплаты налогоплательщиками (налоговыми агентами) налогов осуществляется налоговыми органами в рамках мероприятий налогового контроля в порядке, предусмотренном [Кодексом](#).

Одновременно сообщаем, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых

норм, не конкретизирует нормативные предписания и не является нормативным правовым актом. Письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют налогоплательщикам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора Департамента
А.А.СМИРНОВ

19.12.2018