

**МІНІСТЭРСТВА
ПА ПАДАТКАХ І ЗБОРАХ
РЭСПУБЛІКІ БЕЛАРУСЬ**

вул. Савецкая, 9, 220010, г. Мінск
тэл. 8 (017) 229 79 12, 229 79 13, факс 222 66 87
e-mail: gnk@mail.belpak.by

**МИНИСТЕРСТВО
ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ**

ул. Советская, 9, 220010, г. Минск
тел. 8 (017) 229 79 12, 229 79 13, факс 222 66 87
e-mail: gnk@mail.belpak.by

25.04.2022 № 4-2-15/00340

Инспекции МНС по областям и
г. Минску

О применении положений статьи 194 НК
в отношении фактического владельца дохода

Министерство по налогам и сборам в отношении применения положений статьи 194 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК) в ред. от 29.12.2021 разъясняет.

Общепринятые нормы международного права.

Международные соглашения об избежании двойного налогообложения (далее – Соглашения) направлены на предоставление более благоприятных условий хозяйствования только резидентам двух договаривающихся государств, и их положения не могут применяться в ситуациях, когда формальный получатель дохода выступает в качестве подставного лица для резидента третьего (не являющегося стороной по соглашению) государства, который фактически и является получателем рассматриваемого дохода. Такой резидент третьего государства не может претендовать на применение положений соглашения, предназначенного для устранения двойного налогообложения только между двумя заключившими его государствами.

С целью соблюдения этого принципа условием применения норм Соглашений является признание получателя **дивидендов, процентов, роялти** не только **налоговым резидентом** иностранного государства, с которым у Республики Беларусь имеется международный договор по вопросам налогообложения, но **также их фактическим (подлинным) владельцем.**

В связи с этим следует понимать, что в случае, когда условием (одним из условий) применения льготы по налогу на доход является получение дохода из источника в Республике Беларусь его фактическим владельцем, документы, подтверждающие статус иностранной организации как фактического владельца дохода, запрашиваются в дополнение к подтверждению постоянного местонахождения в иностранном государстве (так называемой справке налогового резидентства).

Справочно: статьи налоговых соглашений, определяющие порядок налогообложения дивидендов, процентов, роялти, в большинстве своем содержат оговорку, что право на освобождение от налога на доходы иностранных организаций (применение пониженной ставки) имеют только лица, являющиеся фактическим (подлинным) владельцем таких доходов. Это означает, что государство, являющееся источником выплаты дохода иностранной организации, вправе не отказываться от своих прав на налогообложение такого дохода только потому, что он выплачен напрямую резиденту государства, с которым государство-источник заключило налоговое соглашение.

Понятие «фактический (подлинный) владелец» может использоваться в налоговых соглашениях (в т.ч. в применяемых Республикой Беларусь), в различных формулировках («фактический владелец»; «истинный владелец»; «истинный получатель дохода»; «лицо, имеющее фактическое право на владение» и проч.), которые имеют идентичное значение для целей применения соглашений.

В соответствии с общепринятыми международными подходами, понятие «фактический/подлинный/истинный владелец (получатель) дохода» означает лицо, которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, либо контроля над организацией, либо в силу иных обстоятельств имеет фактическое право на получение дохода, является конечным пользователем активов и вправе распоряжаться полученными доходами по своему усмотрению, т. е. де юре и де факто определять их дальнейшую «экономическую судьбу». Именно такое лицо, а не формальный получатель дивидендов, процентов, роялти, имеет право на преференции, предоставляемые Соглашениями.

Такой подход соответствует общепринятому в международном налоговом сообществе пониманию, что при планировании международных сделок плательщики тщательно изучают сеть соглашений, заключенных государством-источником дохода, для использования преференций соглашения, в котором стороны оговорили наиболее льготный налоговый режим. В целях уклонения от уплаты налогов субъекты хозяйствования или физические лица третьего государства, не имеющего налогового соглашения с государством-источником дохода или имеющего соглашение с менее льготными положениями, могут учреждать организацию в государстве, соглашение с которым предусматривает более широкие налоговые преференции. Поэтому понятие фактического (подлинного) владельца включается в налоговое соглашение с целью уточнения круга лиц, которые вправе применить предусмотренные им преференции, и исключить случаи недобросовестного их использования.

Здесь следует отметить, что соглашение об избежании двойного налогообложения представляет собой международный договор, который устанавливает общие принципы налогообложения резидентов договаривающихся государств и в силу этого не может содержать всеобъемлющие и исчерпывающие процедурные аспекты и правила его

применения. Такие правила закрепляются странами в положениях национального законодательства.

В частности, статья 3 «Общие определения» Соглашений устанавливает, что при применении государством положений таких соглашений любой не определенный в них термин будет иметь то значение, которое он имеет по законодательству этого государства применительно к налогам, на которые распространяется их действие.

Соответственно, в Республике Беларусь установленное Соглашениями ограничение по предоставлению пониженной ставки налога (освобождения) только тем получателям дивидендов/процентов/роялти, которые являются их фактическими (подлинными, бенефициарными) владельцами, применяется с учетом положений ст. 194 НК.

Положения национального законодательства.

Правила статьи 194 НК, определяющие понятие фактического владельца дохода, применяются для подтверждения права плательщика на пониженные ставки (в некоторых случаях – освобождение) в отношении налога на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство (далее – налог на доходы), которые определены в Соглашениях (как правило, в отношении дивидендов, процентов, роялти), а также в национальном законодательстве Республики Беларусь, если оно содержит такие условия для применения налоговых преференций.

При определении статуса иностранной организации в качестве фактического владельца дохода учитываются выполняемые ею в целях получения такого дохода функции, имеющиеся полномочия и принимаемые риски.

Исходя из норм статьи 194 НК, подтверждение того, что получатель дохода является фактическим владельцем дохода, может быть запрошено налоговым органом при проведении контрольных мероприятий, а также налоговым агентом при возникновении сомнений в обоснованности права иностранной организации на льготу, (п. 3 ст. 194 НК).

Пунктом 2 статьи 194 НК установлены **признаки** иностранной организации, имеющей статус **фактического владельца дохода**. В частности, она признается таковой, если в налоговом периоде, на который приходится дата возникновения обязательств по уплате налога на доходы, она:

1. осуществляет в стране государственной регистрации предпринимательскую деятельность;
2. является непосредственным выгодоприобретателем такого дохода;
3. вправе самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этим доходом по своему усмотрению;

4. не является организацией, осуществляющей в основном финансовую и (или) инвестиционную деятельность, которая осуществляется непосредственно членом (членами) органа (органов) управления без привлечения к ее повседневному осуществлению других работников или иных физических лиц, имеющих необходимую квалификацию.

Осуществление в стране государственной регистрации предпринимательской деятельности.

Для определения факта **осуществления иностранной организацией предпринимательской деятельности** в стране государственной регистрации **учитываются критерии**, установленные в абзацах 2 – 6 части 2 пункта 2 статьи 194 НК:

обладание иностранной организацией правоспособностью в соответствии с законодательством страны государственной регистрации иностранной организации;

использование для ее осуществления труда работников (помимо членов органа (органов) управления, секретаря) в стране государственной регистрации;

использование для ее осуществления объектов недвижимого имущества, оборудования, нематериальных активов (когда их использование и (или) предоставление в пользование связано с извлечением доходов от источников в Республике Беларусь), иных активов, которыми она владеет, располагает на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления;

соразмерность используемых площадей и оборудования при осуществлении предпринимательской деятельности, соотношение количества и квалификации работников с осуществляемым иностранной организацией видом деятельности;

признание иностранной организации плательщиком налога на прибыль (корпоративного налога или его аналога) по всем видам прибыли (дохода) согласно законодательству страны государственной регистрации (при этом наличие у иностранной организации льготы по такому налогу в течение ограниченного законодательством периода не является основанием не признавать ее плательщиком такого налога).

При определении факта осуществления иностранной организацией предпринимательской деятельности такие критерии применяются с учетом особенностей вида деятельности. Их оценка должна осуществляться исходя из принципов разумности, уместности и обоснованности.

Правоспособность юридического лица, как определено в статье 45 Гражданского кодекса Республики Беларусь, означает его способность иметь гражданские права, соответствующие целям и предмету деятельности, предусмотренным в его учредительных документах, и нести

связанные с этой деятельностью обязанности. Правоспособность юридического лица возникает в момент его создания и прекращается в момент завершения его ликвидации.

Учитывая изложенное, а также то, что согласно абзацу второму части 2 пункта 2 статьи 194 НК обладание иностранной организацией правоспособностью оценивается в соответствии с законодательством страны ее государственной регистрации, для подтверждения соответствия данному критерию во внимание принимаются, среди прочего:

выдаваемые уполномоченным органом страны регистрации документы о регистрации компании – свидетельства, акты о регистрации, выписки из торговых (коммерческих) регистров органов (организаций), уполномоченных на аккумулирование сведений о государственной регистрации, и т.п.;

учредительные и другие подобные документы компании.

Использование труда работников и соотношение их количества и квалификации виду деятельности иностранной организации должно оцениваться, в первую очередь, на предмет возможности выполнения ею деятельности (исходя из ее вида (видов), размера выручки) имеющейся численностью работников с учетом их квалификации. При этом могут быть учтены нормы законодательства страны государственной регистрации.

Документами, подтверждающими использование труда работников и соответствие их квалификации той предпринимательской деятельности, которую осуществляет иностранная организация, могут служить:

трудовые договоры с лицами, принятыми на работу в иностранную организацию по определенной специальности, квалификации;

отчетность, установленная в иностранном государстве, где указывается число сотрудников;

должностные инструкции (при наличии), иные документы, устанавливающие перечень должностных обязанностей работника и требования к выполняемой им работе, в комплексе с документами, запрашиваемыми иностранной организацией у сотрудников при приеме на работу (или приобретенные ими впоследствии), подтверждающие их знания, умения, опыт, необходимые для выполнения работы.

Справочно: согласно Трудовому кодексу Республики Беларусь (ст. 1), термин «квалификация» означает признание освоенных знаний, умений и полученного опыта, необходимых для осуществления трудовой деятельности, подтвержденное установленными законодательством видами документов.

Использование активов, соразмерность используемых площадей и оборудования заявленному виду деятельности иностранной организации подлежит оценке исходя из бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, содержащей стоимость основных средств, а также с учетом пояснений представителей иностранной организации об их использовании

в предпринимательской деятельности и наличии информации о нахождении этих активов, площадей и оборудования в ее собственности (владении, пользовании, распоряжении).

Установление требования о признании иностранной организации плательщиком налога на прибыль обусловлено тем, что Соглашениями не определен объем налагаемых налоговых обязательств для признания лица резидентом в соответствующем государстве, а справка (сертификат) налогового резидентства подтверждает *право* выдавшего его государства устанавливать в отношении лица, указанного в справке, полную налоговую ответственность исходя из установленных в законодательстве критериев: местожительство, постоянное местопребывание, место регистрации, иной аналогичный критерий.

В некоторых странах для получения статуса резидента достаточно формальной регистрации с уплатой ежегодного регистрационного сбора (пошлины, иных платежей), которые не являются аналогом налога на прибыль. Абзац шестой части второй пункта 2 статьи 194 НК введен для исключения возможности рассматривать таких лиц в качестве фактических владельцев дохода.

Указанное в данном абзаце ограничение применяется в случае освобождения компании от уплаты налога на прибыль в течение неопределенного периода времени. Под данное ограничение не подпадают случаи, когда резидент иностранного государства использует льготу по налогу на прибыль, предоставленную национальными правовыми актами на ограниченный законодательством срок.

Справочно: льгота считается предоставленной на ограниченный срок, когда законодательно закреплен период применения такой льготы, например, в законодательном акте оговорено, что льгота применяется «с... по...», или «в течение ... лет», или «до ... года» и т.п. или законодательный акт о предоставлении льготы имеет заранее установленный срок действия.

Налоговыми органами при проведении камерального и выездного контроля, налоговыми агентами при наличии сомнений для подтверждения факта осуществления иностранной организацией предпринимательской деятельности могут быть запрошены и приняты во внимание имеющиеся у плательщика или доступные ему документы (информация).

В частности, такими документами могут быть:

пояснения иностранной организации, содержащие комментарии по всем критериям части второй пункта 2 статьи 194 НК;

уставные и иные образовавшиеся в процессе функционирования иностранной организации документы (к примеру, протокол заседания совета директоров), регулирующие или отражающие осуществление ею предпринимательской деятельности;

документы, свидетельствующие о получении иностранной организацией выручки (дохода) от предпринимательской деятельности, а не только «пассивных» доходов;

годовая финансовая отчетность иностранной организации либо аудиторское заключение о деятельности иностранной организации, содержащее данные из такой отчетности (подтверждающее такую отчетность).

Справочно: если такая отчетность размещена в информационных ресурсах регистрирующего (иного компетентного) органа иностранного государства и (или) на сайте иностранной организации либо она имеется в информационных ресурсах агентств, располагающих сервисами проверки контрагентов, в которых содержится информация о финансовых показателях компаний, численности ее работников, наличии имущества (активов), имущественных прав, то сведения из таких ресурсов могут приниматься во внимание.

При этом в случае представления сформированного вышеуказанными ресурсами документа в pdf-формате (ином читаемом формате) необходимо указание названия использованного ресурса и ссылки на него.

При представлении таких документов (информации) в бумажном или цифровом виде для целей применения пункта 2 статьи 194 НК в целом или отдельных его положений необходимо также предоставлять их перевод на русский (белорусский) язык.

Статус выгодоприобретателя дохода.

Лицо – получатель дохода признается выгодоприобретателем, когда оно, а не третье лицо, действующее по его поручению, непосредственно получает выгоду от операций (вложений, предоставления ссуд, прав пользования и др.). Соответственно, выгодоприобретателем является лицо, которому предназначается доход.

Исходя из этого, фактическим владельцем дохода не признается агент, депозитарий, доверительный управляющий, номинальный держатель (номинальный владелец), формальный собственник, транзитная компания, действующая в качестве доверенного лица или администратора (управляющего), иной посредник или уполномоченное владельцем дохода лицо, действующее от своего имени, но за счет и в интересах другого лица. В отношении указанных лиц основания применять положения Соглашений отсутствуют.

Право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этим доходом по своему усмотрению.

Непосредственный получатель дохода из источников в Республике Беларусь не может считаться его фактическим владельцем, если его право пользоваться и (или) распоряжаться таким доходом ограничено договорными или иным образом оформленными юридическими обязательствами выплатить или распределить его (полностью или в

основном) в установленные сроки в пользу резидента третьего государства или юрисдикции, который при прямом получении такого дохода не имел бы права на налоговые льготы по Соглашению или имел бы на них право в меньшем размере.

Обязательство по выплате или распределению дохода третьему лицу может также вытекать из фактов и обстоятельств, свидетельствующих о том, что получатель дохода имеет ограниченные полномочия в отношении полученного дохода.

Во внимание также принимаются сложившиеся за оцениваемый период времени финансовые взаимоотношения иностранной организации на основе анализа исходящего финансового потока.

Неосуществление в основном финансовой и инвестиционной деятельности непосредственно членами органов управления.

Исходя из положения пункта 1 статьи 13 НК о применении используемых, но не определенных в нем терминов в значениях, используемых в соответствующих отраслях права, при оценке характера деятельности иностранной организации следует руководствоваться:

постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011 № 102 "Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов", определившим термины «инвестиционная деятельность» и «финансовая деятельность».

Справочно:

инвестиционная деятельность - деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика (далее - инвестиционные активы), осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации;

финансовая деятельность - деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации;

положениями Закона Республики Беларусь от 12.07.2013 № 53-З "Об инвестициях", в котором определяются способы осуществления инвестиций (создание коммерческой организации; приобретение, создание объектов недвижимого имущества; приобретение прав на объекты интеллектуальной собственности; приобретение акций, долей в уставном фонде, паев в имуществе коммерческой организации, включая случаи увеличения уставного фонда коммерческой организации; осуществление

инвестиций на основе концессий и др.), понятия «инвестиции» и «инвесторы».

Справочно:

Положениями законодательства Республики Беларусь эти способы осуществления инвестиций были детализированы и получили свое развитие в Законе Республики Беларусь от 12.07.2013 № 63-3 "О концессиях", Законе Республики Беларусь от 05.01.2015 № 231-3 "О рынке ценных бумаг", Законе Республики Беларусь от 17.07.2017 № 52-3 "Об инвестиционных фондах", что позволяет руководствоваться принципами, заложенными в этих и других нормативных правовых актах по вопросам инвестиционной деятельности;

общегосударственным классификатором Республики Беларусь ОКРБ 005-2011 «Виды экономической деятельности» (ОКЭД), утвержденным постановлением Государственного комитета по стандартизации Республики Беларусь от 05.12.2011 № 85 "Об утверждении, введении в действие общегосударственного классификатора Республики Беларусь" (секция К «Финансовая и страховая деятельность»), в котором определены виды финансовой деятельности. Указанным классификатором следует руководствоваться также при определении основного вида деятельности, в котором закреплено данное понятие как вид деятельности, который создает наибольшую часть общей добавленной стоимости данной статистической единицы.

Инвестиционная и финансовая деятельность иностранной организации признается основной, если относится к текущей операционной деятельности компании (согласно ее учетной политике, учредительным документам), фактически осуществляемой и приносящей доход.

Для нерезидентов основным видом деятельности является деятельность, определяемая как основная с учетом законодательства страны места их учреждения. Вместе с тем, во внимание принимаются фактические обстоятельства осуществления деятельности исходя из объема доходов (выручки) в текущем году или исходя из данных предыдущего года (годов).

Непризнание иностранной организации фактическим владельцем дохода.

Пунктом 2 статьи 194 НК установлено, что иностранная организация не рассматривается в качестве фактического владельца дохода, когда в целях его получения она осуществляет исключительно посреднические функции в интересах другого лица (в том числе выступает в качестве агента, хранителя или лица, обязанного передать весь или указанную в настоящей части часть дохода другому лицу), не принимает на себя риски или у нее отсутствует экономическая связь с получаемым доходом и (или) ее право пользоваться и (или) распоряжаться доходом ограничено договорными или иными обязательствами по выплате (передаче) дохода (в

размере не менее 60% такого дохода) в установленные сроки (но не позднее 12 месяцев после получения выплаченного дохода) в пользу налогового резидента иностранного государства, который при непосредственном получении такого дохода не имел бы права на льготу по доходу фактического владельца согласно международному налоговому договору Республики Беларусь и (или) законодательству или имел бы право на применение менее благоприятных положений международного договора.

О номинальном характере иностранной компании – получателя дохода могут свидетельствовать следующие признаки:

отсутствуют признаки отдельной части бизнеса (цикла бизнес-модели), не осуществляются свойственные заявленному виду деятельности хозяйственные операции;

сотрудники компании фактически не осуществляют функций контроля и управления в отношении компании;

отсутствуют (являются несущественными) источники дохода, кроме пассивного (дивиденды, процентов по займам взаимозависимым и аффилированным лицам, роялти и т.п.); деятельность, не связанная с получением пассивных доходов, не осуществляется (незначительна);

основная деятельность компании заключается преимущественно в перенаправлении дохода учредителям или ассоциированным компаниям, платежи обладают «транзитным» характером, компания не получает выгоды от распоряжения (использования) доходом (-а);

деятельность иностранной компании не сопряжена с финансовыми, коммерческими и иными рисками, нормальными для предпринимательской деятельности;

отсутствуют (незначительны) платежи и расходы, характерные для нормальной хозяйственной деятельности: компания несет только административные расходы, обусловленные выполнением требований страны регистрации и обеспечивающим лишь формальную регистрацию и содержание офиса; расходы на выплату заработной платы и социальные выплаты незначительны и свидетельствуют об отсутствии численности сотрудников иностранной компании.

Деятельность иностранных компаний, осуществляемая только в виде инвестиций и финансирования ассоциированных лиц либо обслуживания интересов группы компаний не свидетельствует об осуществлении ими самостоятельной предпринимательской деятельности и, соответственно, не позволяет воспользоваться преимуществами Соглашений в случаях, если получение дохода не оправдано с экономической точки зрения.

Соответственно, для проведения надлежащей проверки на соответствие критериям фактического владельца дохода налогоплательщикам необходимо предоставить налоговым органам, налоговым агентам (при наличии у них сомнений в наличии очевидной

разумной деловой цели) обоснования необходимости совершения сделок (операций) в определенной форме и вовлечения иностранных компаний в структуру бизнеса, разумности такой организации бизнес-модели и обоснованности предпринимательского риска.

Заключение. При применении статей «Дивиденды», «Проценты», «Роялти» Соглашений понятие «фактический владелец дохода» должно рассматриваться исходя из целей и задач такого рода Соглашений: предотвратить возможное злоупотребление их положениями с целью уклонения от уплаты налогов и обеспечить на международном уровне однократное (только в одном государстве) налогообложение дохода. Для этого изучение конкретного налогового случая осуществляется не в узком техническом смысле, а с учетом принципа превалирования сущности над формой, для чего, в первую очередь, следует руководствоваться сутью коммерческой сделки.

При администрировании Соглашений и статьи 194 НК во внимание также принимаются договорно-правовые и финансовые взаимоотношения между сторонами, в частности:

положения договоров, на основании которых производятся выплаты, цели, условия и порядок их заключения (исполнения), принадлежность счетов, с которых и на которые перечисляются денежные средства, финансовые и иные возможности получателя дохода предоставить денежные средства (активы), в отношении которых выплачивается доход.

В каждом конкретном случае, помимо обстоятельств создания иностранной компании, анализа имеющихся материальных, нематериальных, трудовых ресурсов, денежных потоков на предмет «транзитности» платежей и полномочий по самостоятельному распоряжению полученным доходом, оценивается также факт (не)ведения иностранной организацией самостоятельной предпринимательской деятельности и использование получаемого дохода для создания экономического центра прибыли.

Обращаем внимание, что проверка на соответствие критериям фактического владельца дохода проводится в отношении лица, непосредственно претендующего на получение такой льготы. При этом если установлено, что непосредственный получатель дохода не является его фактическим владельцем, налоговому органу не требуется выявления конечного собственника дохода для отказа в применении преференций по соглашению, поскольку законодательством не установлена необходимость выявления бенефициарного получателя доходов, когда таковым не является лицо, претендующее на получение льготы.