

### **Исчисление налога на доходы при выплате дивидендов Паевым инвестиционным фондам**

В соответствии с Главой III Федерального закона «Об инвестиционных фондах» от 29.11.2001 №156-ФЗ ПИФ представляет собой обособленный имущественный комплекс, состоящий из имущества, переданного в доверительное управление управляющей компании учредителем (учредителями) доверительного управления с условием объединения этого имущества с имуществом иных учредителей доверительного управления, и из имущества, полученного в процессе такого управления, доля в праве собственности на которое удостоверяется ценной бумагой, выдаваемой управляющей компанией. ПИФ не является юридическим лицом.

Управление ПИФом осуществляет управляющая компания, которая совершает сделки с имуществом, составляющим ПИФ, от своего имени, указывая при этом, что она действует в качестве доверительного управляющего. Это условие считается соблюденным, если при совершении действий, не требующих письменного оформления, другая сторона информирована об их совершении доверительным управляющим в этом качестве, а в письменных документах после наименования доверительного управляющего сделана пометка «Д.У.» и указано название ПИФа.

Согласно ст.246 НК РФ плательщиками налога на прибыль организаций признаются российские организации и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

Поскольку, как было указано выше, ПИФ не является юридическим лицом, он не может являться плательщиком налога на прибыль организаций. Соответственно, дивиденды, выплачиваемые ПИФам по принадлежащим им акциям, не должны облагаться налогом на прибыль, и налоговые агенты вправе не удерживать налог при выплате дивидендов по акциям ПИФов.

В соответствии с Письмом Министерства Финансов Российской Федерации от 14 ноября 2007 г. № 02-03-06/2/214 документами, которые подтверждают обоснованность

освобождения от налогообложения дивидендов по акциям ПИФов, могут являться:

- справка о стоимости активов;
- отчет о владельцах акций акционерного инвестиционного фонда и инвестиционных паев паевого инвестиционного фонда, утвержденные Постановлением Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 22.10.2003 № 03-41/пс «Об отчетности акционерного инвестиционного фонда и отчетности управляющей компании паевого инвестиционного фонда».

Кроме того, должна быть предоставлена заверенная копия правил доверительного управления ПИФом и изменений к ним.

#### **Исчисление налога на доходы при выплате дивидендов иностранным юридическим лицам**

Согласно пп. 1 п. 1 ст. 309 НК РФ дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру российской организации, относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов. При этом, как следует из норм пп.3 п.3 ст. 284 НК РФ в отношении таких доходов в общем случае применяется ставка 15 процентов.

Однако, п. 3 ст. 310 НК РФ предусмотрено, что в случае выплаты налоговым агентом иностранной организации доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями)<sup>1</sup> облагаются налогом в Российской Федерации по пониженным ставкам, исчисление и удержание суммы налога с доходов производится налоговым агентом по соответствующим пониженным ставкам при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, предусмотренного НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 312 НК РФ для применения пониженных ставок налога на прибыль на основании положений международных договоров РФ иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым РФ имеет международный договор, регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. При этом подтверждение необходимо представить налоговому агенту до даты выплаты дохода.

<sup>1</sup> Список действующих на 01.04.2009 международных договоров (соглашений) приведен в Приложении 1

Таким образом, для применения к дивидендам, выплачиваемым иностранным организациям, пониженных ставок налога на прибыль на основании положений соглашений РФ об избежании двойного налогообложения иностранная организация-получатель дивидендов должна до выплаты дивидендов представить налоговому агенту подтверждение того, что она является налоговым резидентом государства, с которым у РФ заключено соответствующее соглашение. При этом такое подтверждение должно удовлетворять следующим требованиям:

- в подтверждении должно содержаться указание на то, что иностранная компания является налоговым резидентом соответствующего иностранного государства;
- компетентный орган иностранного государства, заверивший подтверждение, должен удовлетворять определению компетентного органа, которое устанавливается соответствующим соглашением об избежании двойного налогообложения;
- подтверждение должно быть представлено в оригинале или в виде нотариально заверенной копии;
- если подтверждение составлено на иностранном языке, к нему должен прилагаться нотариально заверенный перевод на русский язык;
- подтверждение (его нотариально заверенная копия, а также перевод на русский язык, сделанные в иностранном государстве) должно быть легализовано в дипломатическом представительстве иностранного государства в РФ, либо на подтверждении должен быть проставлен апостиль;
- период, на который выдано подтверждение, должен соответствовать периоду выплаты дивидендов. Если в подтверждении не указан период, на который оно выдано, то считается, что оно выдано на год, в котором произошла выдача.

Кроме того, некоторые международные договоры обуславливают применение пониженной ставки налога владением определенным количеством акций компании, выплачивающей дивиденды. При этом количество акций может определяться в процентах от уставного капитала и в сумме, на которую приобретены акции.

В такой ситуации, для подтверждения права на применение соответствующих пониженных ставок налога, помимо вышеуказанного документа, необходимы следующие документы:

- если применение пониженной ставки налога обусловлено владением определенным количеством акций ОАО «Магнит» в процентах от уставного капитала компании - расчет доли акций компании, принадлежащих

иностранной организации. К такому расчету должен прилагаться оригинал выписки из реестра акционеров компании или оригинал (нотариально заверенная копия) выписки со счета «депо» номинального держателя, позволяющие определить количество акций, принадлежащих иностранной организации;

- если применение пониженной ставки налога обусловлено приобретением акций ОАО «Магнит» на определенную сумму: - нотариально заверенные копии договоров на приобретение акций на указанную в соответствующем международном договоре сумму, а также копии платежных документов, подтверждающих фактическую уплату указанной суммы. Вместо договоров могут представляться нотариально заверенные копии договоров с брокерами и отчеты брокеров о проведении сделок (при приобретении акций на биржах). Указанные документы могут быть составлены на несколько приобретений акций, они должны свидетельствовать о приобретении акций до даты составления списка лиц, имеющих право на получение дивидендов за соответствующий период. Даты составления указанных документов должны быть сопоставимыми с датами внесения записей в реестр акционеров.

При проверке соответствия суммы, на которую были приобретены акции, сумме указанной в международном договоре, необходимо учитывать следующее: i) суммы, выраженные в международных договорах в ЭКЮ, считаются выраженными в евро; ii) суммы, выраженные в международных договорах в валютах государств, которые перешли на использование евро, переводятся в евро по фиксированному курсу, указанному в Письме Центрального банка РФ от 15.11.2001 №29-5-1-8/3801; цена акций переводится в валюту, указанную в международном договоре, через кросс-курсы, определяемые на основании официальных курсов иностранных валют, установленных Центральным банком РФ на дату приобретения акций;

- если применение пониженной ставки налога обусловлено и владением определенным процентом акций ОАО «Магнит», и приобретением акций ОАО «Магнит» на определенную сумму - документы, указанные в двух предыдущих абзацах.

#### **Исчисление налога на доходы при выплате дивидендов физическим лицам - налоговым резидентам РФ**

Согласно п.2 ст.214 НК РФ к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций физическими лицами - налоговыми резидентами РФ, применяется налоговая ставка 9 процентов. При этом

сумма налога определяется отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате доходов по формуле, приведенной в разделе 1 настоящих Рекомендаций.

Согласно п. 2 ст. 207 НК РФ физические лица являются налоговыми резидентами Российской Федерации, если они фактически находятся на ее территории не менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

Для подтверждения статуса налогового резидента РФ физическими лицами могут быть представлены в Общество следующие документы:

- оригинал или нотариально заверенная копия загранпаспорта с (без) отметками о выезде и въезде на территорию России;
- оригинал или нотариально заверенная копия действующего вида на жительство в РФ;
- оригинал или нотариально заверенная копия миграционной карты с отметками должностного лица органа пограничного контроля, содержащими даты въезда и выезда;
- иные документы, которые удостоверяют фактическое количество дней пребывания в РФ.

Все представляемые документы на иностранном языке должны сопровождаться нотариально заверенным переводом на русский язык, который в свою очередь должен быть легализован в дипломатическом представительстве иностранного государства в РФ, либо на нем должен быть проставлен апостиль.

При этом при рассмотрении вопроса о налоговом статусе физического лица следует учитывать любой непрерывный 12-месячный период, в том числе, начавшийся в одном налоговом периоде (календарном году) и продолжающийся в другом налоговом периоде (календарном году).

Если акционером ОАО «Магнит» является физическое лицо - гражданин РФ, то, пока не доказано обратное, Общество исходит из того, что рассматриваемый акционер является налоговым резидентом РФ.

В случае если статус физического лица как налогового резидента РФ в конце налогового периода не подтверждается, то, согласно нормам пп. 4 п. 1 ст. 228 НК налоговый перерасчет будет осуществляться налоговыми органами на основании сданной физическим лицом налоговой декларации.

В случае же если Общество на дату осуществления выплаты удержало налог по ставке, предусмотренной для нерезидентов РФ, а в конце налогового периода физическое лицо может документально подтвердить свой статус налогового резидента, то, согласно п. 1 ст. 231 НК, на основании заявления от лица - получателя дивидендов,

ОАО «Магнит» должен вернуть излишне удержанную сумму налога. Также, на основании ст. ст. 78, 79 НК по заявлению налогоплательщика излишне уплаченную сумму налога может вернуть налоговый орган или зачесть ее в счет предстоящих платежей.

**Исчисление налога на доходы при выплате дивидендов физическим лицам  
- нерезидентам РФ**

Физические лица, которые находятся на территории Российской Федерации менее 183 дней в течение 12 следующих подряд календарных месяцев, согласно нормам ст. 207 НК РФ не являются налоговыми резидентами РФ.

В этом случае налоговая база по каждой выплате определяется как сумма выплачиваемых дивидендов и к ней в соответствии с п.3 ст.224 НК РФ применяется ставка равная 15 процентам.