

>>> доступном носителе информации тчк То есть планируется легализовать иные форматы >>>

РЕАЛЬНЫЕ ДЕЛА ПО НЕРЕАЛЬНЫМ СДЕЛКАМ

Многие иностранные компании, присутствуя на территории Российской Федерации в виде подконтрольных дочерних обществ, используют налоговые льготы, предоставляемые различными заключенными соглашениями об избежании двойного налогообложения. Зачастую такое использование приобретает свойства злоупотребления, поскольку не вполне законные методы налогового планирования, согласующиеся с национальным и международным законодательством, имеют совершенно иную направленность.

Егор КРЮЧКОВ,
заместитель руководителя департамента
«Налоги и право», юридическая фирма
«Интеллектуальный капитал»,
г. Москва

Очевидная тенденция в судопроизводстве

В последнее время контролирующие органы обратили пристальное внимание на конечного получателя выгоды, в том числе и налоговой.

При этом в ряде случаев налогоплательщик-бенефициар был лишен льгот, предоставленных ему соглашениями об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН).

В качестве примера можно рассмотреть дело № А40-28065/13-107-96 ООО «Эквант». Арбитражный суд г. Москвы рассмотрел вопрос отнесения к расходам по налогу на прибыль роялти, выплаченных российским юридическим лицом по лицензионному договору в пользу иностранной компании.

По результатам рассмотрения дела суд сделал вывод, что иностранная компания является «компанией-прокладкой», транзитным звеном между российским юридическим лицом и реальной иностранной материнской компанией. Основаниями послужили следующие обстоятельства.

Во-первых, иностранная компания осуществляла аккумуляцию денежных средств, полученных от российского дочернего общества, с последующим перечислением на счет администратора. Также иностранной компанией совершались сделки по выдаче и получению процентных займов.

Во-вторых, иностранная компания, по мнению суда, не являлась реальным участником лицензионного договора. У компании отсутствовали соответствующие специалисты.

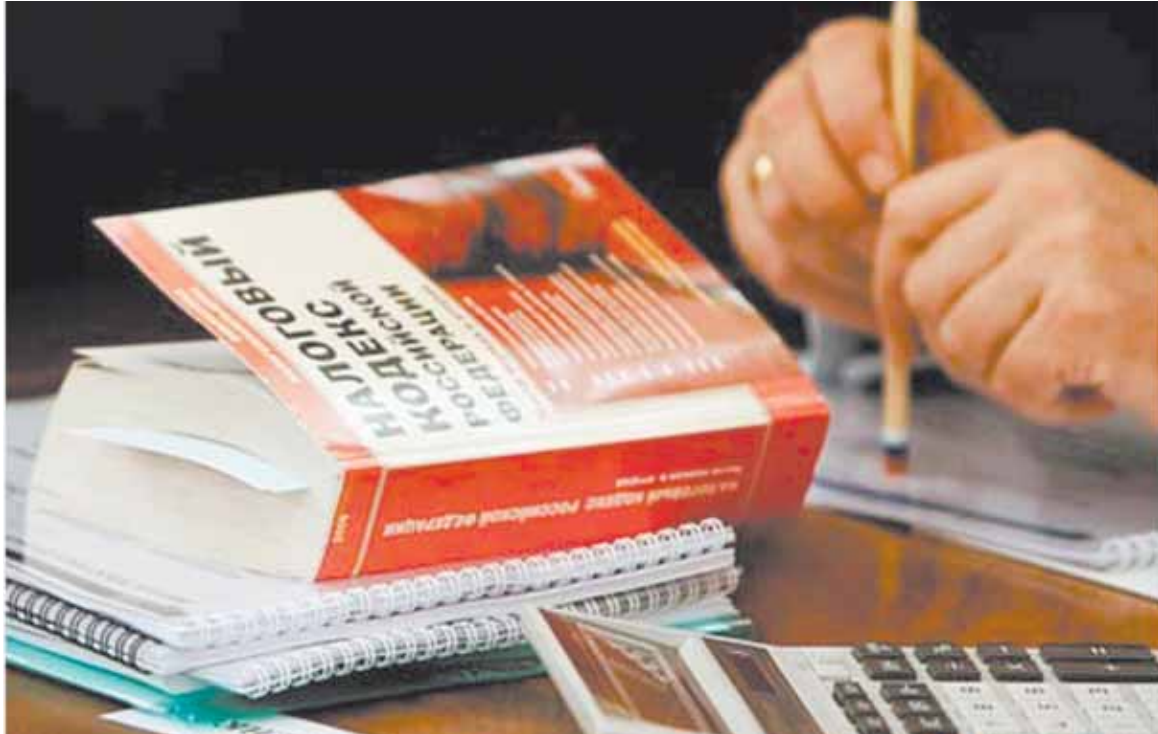
В-третьих, отсутствовали налоговые платежи в связи с образовавшимся убытком по процентам по договорам займа.

Учитывая указанные выше основания, а также выводы налогового органа, суд пришел к выводу об отсутствии ценности передаваемой по лицензионному договору информации, обозначенной как ноу-хау, а лицензионный договор признал фиктивным. Далее суд указал на изъятие у общества денежных средств с использованием фиктивного лицензионного договора и сделал вывод о доначислении суммы необоснованно полученной налоговой выгоды.

В том же временном периоде прошли еще несколько достаточно громких дел с различными фактическими обстоятельствами, но генеральная линия, выбранная судом, осталась прежней. В целом в этом нет ничего удивительного, поскольку для арбитража всегда фактическая сторона дела имела приоритет над формальной.

В определенной мере примером применения концепции бенефициарного собственника может быть и нашедшее дело ООО «Орифлейм Косметикс» (дело № А40-138879/2014).

Тенденция, наметившаяся в российском арбитражном судопроизводстве, очевидна. Несмотря на то что суды не всегда руководствовались адекватными основаниями, явственно превалирует направление мышления арбитров в сторону исполнения принципа Модельной конвенции по налогам на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития (далее – Модельная конвенция) по преобладанию содержания над формой.



Если налоговые органы посчитают, что организация является «компанией-прокладкой», то избежать доначисления налогов не удастся

Рассмотрев, даже кратко, дело ООО «Эквант», мы видим также прямые аналогии с позицией, выраженной в Письме Минфина России от 09.04.2014 № 03-00-РЗ/16236, согласно которой недопустимо использование льгот, предоставляемых СИДН, организацией, не являющейся конечным бенефициаром.

Министерство финансов РФ в указанном Письме в общем виде выразило подход к использованию льгот по СИДН.

Все международные СИДН основываются на положениях Модельной конвенции и официальных комментариях к ней.

Согласно указанным комментариям, а также общепринятым принципам применения международных соглашений государство – источник дохода не обязано отказываться от своих фискальных полномочий в отношении какого бы то ни было дохода исключительно по основаниям получения такого дохода резидентом государства, с которым государство – источник дохода имеет СИДН, устанавливающее те или иные льготы.

Точка зрения Минфина о сделках и...

В целях разъяснения положений, «выплачиваемых резиденту», в Модельную конвенцию было введено требование о наличии статуса фактического получателя дохода (бенефициарного собственника).

Основными видами доходов, подпадающих под это регулирование, являются дивиденды, проценты по займам, роялти.

При этом с учетом положений международных СИДН понятие «бенефициарный собственник» не должно использоваться формально. По мнению Минфина России, подход должен строиться исходя из задач международных соглашений, которые преследуют цели избежания не только двойного налогообложения, но и злоупотребления правом в целях уклонения от уплаты налогов, а также достижения преобладания сущности над формой.

Главное финансовое ведомство РФ считает, что не соответствует целям и задачам международных соглашений предоставление налоговых льгот в отношении полученного дохода компанией, которая фактически исполняет функции промежуточного звена в интересах иного лица, получающего выгоду. Иными словами, получение дохода «компанией-прокладкой».

Позиция Минфина категорична настолько, насколько это возможно. Компания, обладающая узкими полномочиями по получению выгоды или распоряжению полученным соответствующим доходом от выплаты дивидендов, процентов по займам, роялти, не может быть признана «бенефициарным собственником», несмотря на формальное соблюдение требований национального и международного законодательства.

Финансовое ведомство призывает оценивать в том числе функции, выполняемые компанией, которая претендует на получение льготы, а также риски, которые компания принимает на себя.

Заслуживает внимания еще один вывод Минфина.

Льготы, предусмотренные СИДН, в отношении спорных доходов от дивидендов, процентов по займам и роялти не могут использоваться в случае, если они выплачиваются

в связи с правоотношениями, при которых иностранное юридическое лицо прямо или косвенно выплачивает весь доход или большую его часть другому лицу, которое бы не имело соответствующих льгот в случае прямого взаимодействия с «компанией – источником» дохода.

Министерство финансов выработало подходы к сделкам, направленным на уклонение от налогов, несмотря на формальное соблюдение национального и международного законодательства:

- резидент государства – партнера по соглашению, получающий дивиденды от источников в РФ, имеет обязательство перед иным лицом, являющимся резидентом государства, не имеющего соответствующего соглашения с РФ (или государства, соглашение с которым устанавливает менее льготные условия налогообложения дивидендов), перечислить всю или почти всю сумму дивидендов этому иному лицу (группе таких лиц) напрямую или с использованием посредников;

- резидент государства – партнера по соглашению, получающий проценты по кредиту (займу), предоставленному российскому лицу, перечисляет всю или почти всю сумму процентов иному лицу, являющемуся резидентом государства, не имеющего соответствующего соглашения с РФ (или государства, соглашение с которым устанавливает менее льготные условия налогообложения процентов), поскольку денежные средства, предоставленные российскому лицу первым упомянутым иностранным резидентом в виде кредита (займа), были получены им самим от этого иного лица-резидента третьего иностранного государства;

- резидент государства – партнера по соглашению, получающий доходы от авторских прав от источников в РФ по сублицензионному договору, перечисляет всю или почти всю сумму таких доходов лицу, являющемуся резидентом государства, не имеющего соответствующего соглашения с РФ (или государства, соглашение с которым устанавливает менее льготные условия налогообложения), по договору лицензии, который заключен между первым упомянутым иностранным резидентом и этим иным резидентом третьего иностранного государства, являющимся обладателем исключительных прав на объект интеллектуальной собственности (Письмо Минфина России от 09.04.2014 № 03-00-РЗ/16236).

...о списке документов

Следующий важный шаг в намеченном направлении Минфин России сделал, выпустив Письмо от 24.07.2014 № 03-08-05/36499, в котором выражена позиция о недостаточности сертификата налогового резидентства в качестве подтверждения сведений о бенефициарном собственнике.

В указанном Письме ведомство настаивает на расширительном толковании, если так можно выразиться, отсутствия в НК РФ конкретного списка документов, определяющих фактического получателя доходов.

Более того, оно фактически обязывает налогового агента иметь возможность представить в налоговый орган, например, следующие документы (информацию):

- подтверждающие (опровергающие) наличие у получателя дохода права усмотр-

ения в отношении распоряжения и использования полученными дивидендами, 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 РФ не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения), ограничивающих права получателя дохода при использовании полученных дивидендов 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 РФ не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения);

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

- подтверждающие осуществление получателем дохода в государстве (территории), местом регистрации или резидентства которого является государство (территория), с которым РФ заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, фактической предпринимательской деятельности (Письмо Минфина России от 24.07.2014 № 03-08-05/36499).

Смена фискального тренда

Резюмируя вышесказанное, можно сделать вывод, что использование льгот в виде освобождений или пониженных ставок, предоставленных международными СИДН, возможно, только если резидент иностранного государства является реальным бенефициаром дохода при наличии открытого перечня документов, подтверждающих этот факт.

В случае же если налоговые органы посчитают, что организация является «компанией-прокладкой», то избежать доначисления налогов не удастся. Более того, суд, скорее всего, встанет на сторону налоговых органов.

В рамках общей тенденции РФ была ратифицирована Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25.01.1988¹, что в очередной раз доказывает смену фискального тренда.

Логичным завершением указанной тенденции стало введение в НК РФ главы 3.4 «Контролируемые иностранные компании и контролируемые лица», важнейшей ст. 246.2 «Организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации»².

Последствия для бизнеса могут быть самыми серьезными, поскольку в случае утверждения повсеместного применения правовой конструкции «бенефициарного собственника» многим иностранным компаниям придется понести значительные расходы, связанные с реструктуризацией бизнеса для снижения налоговых рисков.

Однако не стоит сгущать краски и устраивать охоту на ведьм, пытаясь увязать такой подход с политическими явлениями. Тенденция к выявлению реального получателя дохода или налоговой выгоды характерна сейчас для мировой налоговой практики. ➤

¹ Федеральный закон от 04.11.2014 № 325-ФЗ «О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам».

² Федеральный закон от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)».