



Николай Рудоманов

юрист Налоговой практики юридической фирмы VEGAS LEX

## ДЕОФШОРИЗАЦИЯ: ОСОБЕННОСТИ НАЦИОНАЛЬНОЙ ОХОТЫ

1 января 2015 г. вступили в силу основные положения Федерального закона от 24 ноября 2015 г. № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (антиофшорный закон).

### НОВЫЕ ИСПЫТАНИЯ

Закон ввел в российское налоговое законодательство правила о контролируемых иностранных компаниях, дал определение налогового резидентства юридических лиц, установил критерий фактического права на доход для целей применения межправительственных соглашений по вопросам устранения двойного налогообложения, а также установил меры противодействия безналоговой продаже недвижимого имущества, находящегося на территории России.

Основной целью закона является ограничение возможности агрессивной налоговой оптимизации при помощи иностранных структур, включая офшорные компании и компании из стран с благоприятным налоговым режимом. Иными словами, сделать невыгодным использование иностранного элемента для целей налогового планирования.

Закон в равной мере окажет влияние и на лиц, использующих офшоры для целей структурирования сделок. В то же время ощутимый эффект новых правил игры почувствуют на себе, прежде всего, представители среднего бизнеса, поскольку методы адаптации могут оказаться для них экономически неоправданными.

Антиофшорный закон не единственная мера, преследующая целью деофшоризацию российской экономики.

Напомним, что еще в апреле 2013 г. был принят пакет законов, запрещающий госслужащим, парламентариям, топ-менеджерам государственных корпораций и Центробанка, а также их супругам и несовершеннолетним детям иметь зарубежные счета и активы.

Таким образом, антиофшорный закон является одним из основных документов, направленных на противодействие злоупотреблению офшорами. Достаточно ак-

туален вопрос о том, насколько эффективными окажутся принятые поправки. Ответ на этот, а также другие подобные вопросы и определяет особенности современной российской «охоты на офшоры».

### ЗАГВОЗДКА ДЕОФШОРИЗАЦИИ

Основная проблема, с которой уже столкнулась российская деофшоризация, помимо самого факта принятия недоработанного антиофшорного закона, — вопрос выявления налогоплательщиков, которые впоследствии будут уплачивать соответствующий налог.

Согласно положению п. 1 ст. 25.14 Налогового кодекса РФ, внесенной антиофшорным законом, предполагается, что налогоплательщик исполнит обязанность по уведомлению об участии в иностранных структурах и о контролируемых ино-

странных компаниях. Иными словами, налоговыми органами планируется руководствоваться информацией, раскрытой в добровольном порядке. Ответ на вопрос о том, насколько российские налогоплательщики, принимая риски налоговой и уголовной ответственности, готовы не раскрывать свои иностранные структуры, оставим открытым.

Если налогоплательщик не раскрывает информацию об имеющихся иностранных структурах с целью уклонения от уплаты налогов и сохранения конфи-

Панамой) у России отсутствуют соглашения об избежании двойного налогообложения, равно как и межведомственные соглашения об обмене налоговой информацией.

В этой связи следует напомнить о том, что Россия ратифицировала совместную конвенцию Совета Европы и Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) об автоматическом обмене налоговой информацией, которая распространяет свое действие на некоторые офшорные юрисдикции. Россия плани-

налога либо пониженную ставку. При использовании достаточно незамысловатой техники это позволяло с минимальными и адекватными финансовыми потерями аккумулировать прибыль на счетах офшорных компаний.

В связи с вопросом о возможностях российских налоговых органов достаточно показательным примером является недавнее дело «Эквант» (Постановление Девятого Арбитражного апелляционного суда от 25 февраля 2015 г. по делу № А40-28065/13). Важно отметить, что налоговая проверка по делу имела место до вступления в силу антиофшорного закона. В указанном деле стоял вопрос обоснованности учета российской организацией в составе расходов роялти, выплаченных российской организацией в адрес иностранного контрагента за пользование «ноу-хау». Помимо исследования вопроса коммерческой ценности самого «ноу-хау», налоговым органам удалось убедить суд в том, что иностранный получатель роялти является транзитной компанией, не имеющей право на доход. В связи с этим применение налоговой льготы по роялти было признано необоснованным и, как следствие, налоговые обязательства российской организации пересчитаны.

В деле «Эквант» российским налоговым органом направлялись запросы не только в налоговые органы Ирландии (страну получателя роялти), но и в Германию, Швецию, Норвегию, Данию, Венгрию, Украину и Казахстан, где находились организации, входившие в международную группу компаний.

Был получен ответ о корпоративной структуре группы компаний: стороны лицензионного соглашения являются аффилированными лицами, имеющими общего учредителя. Полученная российскими налоговыми органами банковская выписка иностранной организации смогла подтвердить, что средства, выплачиваемые российским налогоплательщиком и иными организациями практически в полном объеме перечислялись на счет британской организации.

Из банковской выписки также следовало, что ирландская компания не осуществляла платежи за привлечение специалистов из иных организаций либо за интеллектуальные права. Данное сообщение подтверждает, что иностранная компания не имела специалистов, не могла оказывать техническую поддержку и не передавала «ноу-хау». Кроме того, были получены отчеты о прибылях и убытках иностранной компании, из которых следовало, что денежные средства из компании выводились под видом выплаты про-

## Несмотря на то что Россия не является членом ОЭСР, в судебных актах российских судов все чаще используются подходы, выработанные ОЭСР в части противодействия злоупотреблениям с привлечением иностранных компаний и структур.

денциальности, «охота» на таких налогоплательщиков будет осуществляться непосредственно налоговыми органами.

С одной стороны, возможность получения налоговой информации российскими налоговыми органами от своих иностранных коллег ограничена правовыми основаниями для такого обмена. В настоящий момент такого рода обмен осуществляется Россией с теми странами, с которыми имеется действующее соглашение об избежании двойного налогообложения (СОИДН). Россией подписано более 80 СОИДН, в том числе с Люксембургом, Нидерландами, Кипром и Сингапуром. При этом, прежде чем направить соответствующий запрос иностранным коллегам, российские налоговые органы должны исчерпать все предоставляемые национальным законодательством меры для получения налоговой информации, после чего в соответствии с определенной процедурой направить обоснованный запрос с указанием запрашиваемых сведений об определенных налогоплательщиках.

Важно отметить, что запрос должен быть точно сформулирован, в противном случае может последовать неполный ответ. Примечательно, что зачастую на момент направления запроса налоговые органы уже имеют сформированную доказательственную базу и в рамках соответствующего запроса лишь уточняют обстоятельства по конкретному эпизоду.

Отметим, что с классическими офшорами (Белизом, Каймановыми островами,

рует применять указанную конвенцию с 2018 г. То, насколько эффективным окажется предполагаемый глобальный обмен налоговой информацией, остается дискуссионным.

С другой стороны, если посмотреть на деофшоризацию не как на явление, получившее воплощение в антиофшорном законе, а как на уже применяемый российскими налоговыми органами и судами подход, то перспектива возникновения желания «спрятаться глубже в офшор» потребует новых кардинальных решений.

### АРСЕНАЛ НАЛОГОВИКОВ

Общеизвестно, что офшорные компании крайне редко используются российским бизнесом без связи с компаниями, зарегистрированными в одной из стран, с которыми у России имеется действующее СОИДН.

Напомним, что если выплачивать дивиденды, лицензионные платежи (роялти) или проценты за пользование заемными денежными средствами напрямую офшорной компании, то у выплачивающей такой доход российской организации возникает обязанность удержать налог на прибыль за иностранную организацию и уплатить его в российский бюджет.

В свою очередь СОИДН могут содержать положения, предусматривающие налоговые льготы при выплате такого дохода из России: освобождение от уплаты

центов по займам. Как следствие, иностранная компания была убыточной, что во многом предопределило победу налогового органа.

Дело «Эквант» является убедительной и не единичной иллюстрацией того, насколько эффективным может оказаться международный обмен налоговой информацией для доказывания необоснованности применения норм, предусмотренных СОИДН, а также для корректировки налоговой базы по налогу на прибыль российского налогоплательщика.

Налоговые органы смогли доказать не только отсутствие коммерческой ценности «ноу-хау», но и транзитный характер иностранного контрагента, отсутствие права на применение льготы, предусмотренной СОИДН, используя возможность направлять своим иностранным коллегам запросы.

### СТАНЕТ ЛИ ПРЕПЯТСТВИЕМ МОЛЧАНИЕ ОФШОРОВ?

В настоящий момент налоговым органам для целей доначисления российской организации налогов и привлечения к ответственности может оказаться непринципиальным то, кто стоит в конце зарубежной цепи владения.

Учитывая, что транзитным звеном между офшорной компанией и российской организацией зачастую используется компания из страны, имеющей соответствующие основания для обмена налоговой информации с российскими налоговиками (например, Голландия, Великобритания, Ирландия), вопрос устойчивости той или иной существующей структуры приобретает иную степень важности.

Очевидно, что в деле «Эквант» налоговые органы смогли бы признать обоснованным выплату роялти в адрес иностранной компании, если бы иностранное «ноу-хау» имело коммерческую ценность, а иностранная компания, получавшая лицензионные платежи, участвовала в формировании объекта интеллектуальной собственности, имела соответствующий персонал и обладала признаками полноценно функционирующей организации, что особенно важно в свете изменений, внесенных в директиву ЕС о налогообложении материнских и дочерних компаний. Положениями указанной директивы пользовались, в частности, для целей безналогового перевода дивидендов внутри ЕС. Теперь такой перевод будет крайне затруднительным для компаний, существующих исключительно на бумаге.

Нельзя также сбрасывать со счетов и то обстоятельство, что российские на-

логовые органы способны получить информацию об офшорах, в частности, от бывших сотрудников российских налогоплательщиков, имевших доступ к информации о «карманных» офшорах.

Безотносительно того, насколько окажется эффективным функционирование принятого антиофшорного закона, стоит признать, что правоприменительная практика меняется достаточно существенно. Схемы, которые раньше могли устоять в судах, сейчас находятся в зоне повышенного риска. Несмотря на то что Россия не является членом ОЭСР, в судебных актах российских судов все чаще используются подходы, выработанные ОЭСР в части противодействия злоупотреблениям с привлечением иностранных компаний и структур. Можно долго рассуждать о том, каким образом рос-

сийские налоговые органы в рамках деофшоризации смогут получать информацию о конечном собственнике иностранных компаний. Но, как показывает практика, отсутствие подобной информации не является препятствием для возникновения негативных налоговых последствий для российских компаний. Стоит признать, что ряд мер противодействия налоговым злоупотреблениям с использованием иностранных структур уже встречается в российской судебной практике.

Бизнесу важно задаться вопросом: какие судебные перспективы имеют используемые ими иностранные структуры? Поскольку налоговые органы постоянно совершенствуют методы борьбы с налогоплательщиками, злоупотребляющими иностранным элементом. ■

