

▲ РАСШИРЯЕМ КРУГОЗОР



**Иванов Ю.Ю.**

Руководитель проектов  
Налоговой практики  
юридической фирмы  
VEGAS LEX

О налоговых  
проблемах компаний  
с иностранным  
элементом

Стратегия государства по «наведению порядка» в области международного налогового планирования занимает все более значимое место как в области нормотворчества, так и в области правоприменения. Если в качестве основных направлений налоговой политики ограничение использования международных схем оптимизации формально существует с 2010 года<sup>1</sup>, а ряд точечных норм, в частности правила тонкой капитализации, существует с 2002 года, то реальный прогресс в этом направлении стал проявляться лишь в последние годы. Что, впрочем, полностью соответствует мировой практике и стадиям разработки и применения плана BEPS<sup>2</sup>.

В настоящий момент без преувеличения можно сказать, что практически все трансграничные или квазитрансграничные операции входят в зону особого риска. Соответствующие налоговые риски касаются как использования технических холдинговых компаний российским бизнесом, так

<sup>1</sup> Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов одобрены Правительством РФ 20.05.2010.

<sup>2</sup> Base Erosion and Profit shifting (BEPS) — План и Отчет ОЭСР касательно вопросов противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения международными компаниями.

и деятельности крупнейших международных компаний на территории России.

Наиболее остро сейчас стоят вопросы, связанные с концепцией фактического права на доход, положениями о контролируемых иностранных компаниях и налоговым резидентством. Кроме этого безусловно важными остаются правила тонкой капитализации и трансфертного ценообразования, а также ряд подходов судов и налоговых органов к деятельности иностранного бизнеса в России. Указанные вопросы хотя и не охватывают всех аспектов налогообложения компаний с иностранным элементом, но позволяют понять ключевые зоны для проведения налогового анализа при структурировании сделок и бизнеса, а также организации корпоративных и бизнес-процессов.

### Концепция фактического права на доход

Данная концепция касается всех трансграничных операций, когда используются соглашения об избежании двойного налогообложения и применяется более благоприятный режим налогообложения, чем предусмотрен Налоговым кодексом РФ. Указанная концепция, как и иные элементы борьбы со злоупотреблением международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, заимствована из Модельной конвенции ОЭСР, где еще в 1977 году были установлены ограничения на применения соглашений об избежании двойного налогообложения в отношении дивидендов, процентов и роялти.

В России данная концепция в налоговом законодательстве установлена в 2014 году одновременно с нормами о контролируемых иностранных компаниях.

Цель концепции фактического права на доход заключается в противодействии злоупотреблению льготами по соглашениям об избежании двойного налогообложения, когда при структурировании сделок или бизнеса в целях оптимизации налогообложения используются фактически технические иностранные компании (SPV).

В подавляющем большинстве такие технические компании создаются в странах, с которыми у России есть соглашения об избежании двойного налогообложения, предусматривающие определенные налоговые преференции при выплате из России дивидендов, процентов, роялти, а также при реализации акций, имущественных прав. Соответственно, суть концепции — пресечение применения соответствующих налоговых преференций российскими компаниями, если ими искусственно используются указанные иностранные SPV компании, которые фактически не могут определять дальнейшую судьбу полученного дохода.

Для понимания, как это работает, приведем в таблице 1 на стр. 78 некоторые примеры из судебной практики за последний год.

Для отражения общего российского судебного подхода по концепции фактического права на доход можно процитировать постановление Девятого арбитражного апелляционного суда этого года по делу ПАО «Северсталь»:

«Имеющаяся по схожим делам судебно-арбитражная практика демонстрирует наличие устоявшегося подхода к тому, что технические компании, исполняющие узкие технические функции агента по перечислению прибыли, не имеют права на применение льготных положений международных соглашений об избежании двойного налогообложения».

**Таблица 1.**  
**Примеры из судебной практики за 2016 год**

Судебный акт	Облагаемая операция	Основные обстоятельства и выводы
<p>Определение Верховного Суда РФ от 05.08.2016 по делу No А13-5850/2014. Заявитель ООО «Капитал»</p>	<p>Вклад российских акций в уставный капитал кипрских компаний</p>	<p>Суды поддержали позицию налогового органа и указали, что обществом создана схема, направленная на уход от налогообложения при фактически безвозмездной передаче акций ОАО «Северсталь» в пользу иностранных компаний. В деле много доводов, рассмотренных судами, но в рамках рассматриваемой в настоящей статье темы особого внимания заслуживает вывод о признании фактического права на доход. Суды указали, что фактическими получателями указанных акций являются компании БВО, а не кипрские компании. Соответственно, суды признали необоснованными ссылки ООО «Капитал» на Соглашение об избежании двойного налогообложения с Кипром, согласно которому операции по передаче акций кипрским компаниям освобождались от налогообложения в России</p>
<p>Постановление Арбитражного суда Московского округа от 25.01.2017 по делу No А40-442/2015. Заявитель ЗАО «Кредит Европа Банк»</p>	<p>Выплата процентов в адрес швейцарского банка</p>	<p>Суды первой и апелляционной инстанций поддержали налоговый орган и указали на неправомерность применения Конвенции об избежании двойного налогообложения со Швейцарией. Вывод основан на том, что фактическими получателями доходов в виде процентов являлись третьи лица — инвесторы, а не швейцарский банк (Credit Europe Bank S. A.), который являлся их агентом и размещал средства в депозиты по поручению и за счет указанных инвесторов</p>
<p>Постановление АС Московского округа от 04.10.2016 по делу No А40-241361/2015. Заявитель АО «Банк Интеза»</p>	<p>Выплата процентов в адрес люксембургской компании</p>	<p>Суды трех инстанций поддержали налоговый орган и указали, что применению подлежала Конвенция об избежании двойного налогообложения с Италией, а не соответствующее соглашение с Великим Герцогством Люксембург. То есть должно было применяться не освобождение от налогообложения, а пониженная налоговая ставка 10%. Вывод основан на том, что фактическим получателем дохода являлась не люксембургская сестринская компания, а их общая материнская компания. Суды признали, что передача зеркального займа через люксембургскую компанию имела своей целью получение более благоприятного режима налогообложения процентов у источника выплаты, предусмотренного соглашением об избежании двойного налогообложения между Россией и Великим Герцогством Люксембург</p>

Судебный акт	Облагаемая операция	Основные обстоятельства и выводы
<p>Постановление АС Московского округа от 27.05.2016 по делу No А40-116746/2015. Заявитель ПАО «МДМ Банк»</p>	<p>Выплата процентов в адрес люксембургской компании</p>	<p>Суды трех инстанций поддержали налоговый орган и указали, что применение Соглашения об избежании двойного налогообложения с Кипром, освобождавшего от налогообложения выплачиваемые проценты, является неправомерным. Суды указали, что кипрские компании не являлись фактическими владельцами получаемых процентов доходов, а выполняли агентские функции</p>
<p>Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 11.04.2017 по делу No А27-20527/2015. Заявитель ООО «Краснобродский Южный»</p>	<p>Выплата дивидендов в адрес кипрской компании</p>	<p>Суды первой и апелляционной инстанций поддержали налоговый орган и указали на неправомерность применения Соглашения об избежании двойного налогообложения с Кипром. Вывод основан на том, что кипрская компания является технической, ее административные расходы (заработная плата, аренда офиса и т. д.) являются незначительными, основная часть указанных дивидендов далее выплачена акционерам — компаниям, зарегистрированным на БВО, с которыми у России отсутствует соглашение об избежании двойного налогообложения</p>
<p>Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 07.02.2017 по делу No А40-113217/16. Заявитель ПАО «Северсталь»</p>	<p>Выплата дивидендов в адрес кипрских компаний</p>	<p>Суды первой и апелляционной инстанций поддержали налоговый орган и указали на неправомерность применения Соглашения об избежании двойного налогообложения с Кипром. Суды указали, что кипрские акционеры ПАО «Северсталь» являются техническими компаниями для дальнейшего перечисления денежных средств в адрес аффилированных компаний на БВО. Вывод основан на том, что кипрские компании — акционеры не вели иную предпринимательскую деятельность, за исключением выплаты дивидендов, не обладают иным имуществом, кроме акций ПАО «Северсталь» (которые в реальности они не могли реализовать сторонним лицам), уставы компаний практически идентичны, дивиденды в основной части далее направляются в компании БВО</p>
<p>Решение Арбитражного суда Владимирской области от 17.01.2017 по делу No А11-6602/2016. Заявитель ПАО «Владимирская энергосбытовая компания»</p>	<p>Приобретение 100% долей в уставном капитале ООО у кипрской компании</p>	<p>Суд поддержал налоговый орган и указал на неправомерность применения Соглашения об избежании двойного налогообложения с Кипром, которым освобождается от налогообложения доход, в том числе от косвенной продажи недвижимого имущества в виде долей и акций обществ. Суд учел, что кипрская компания являлась аффилированной, существовала 4 года, единственной доходной операцией была спорная сделка, далее дивиденды выплачены в пользу акционера на БВО, с момента создания у компании отсутствовали какие-либо нематериальные, материальные и финансовые активы, кроме того, компания не несла расходы на оплату труда и персонала</p>

Также важным для понимания и прогнозирования правоприменения является недавняя публикация письма ФНС России от 17.05.2017 № СА-4-7/9270, в котором даны разъяснения о применении налоговыми органами концепции фактического права на доход:

1/ ФНС России подтвердила возможность ссылаться на официальные комментарии к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения ОЭСР. Здесь необходимо отметить и важное событие — 24.05.2017 на официальном сайте Правительство России опубликовало Распоряжение от 20.05.2017 № 963-р о присоединении России к многосторонней Конвенции ОЭСР в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24.11.2016;

2/ концепция фактического права на доход применяется не только к пассивным доходам, но и в отношении иных льгот и преимуществ налоговых соглашений;

3/ установлены основные критерии для определения лица, имеющего фактическое право на доход:

- самостоятельность принятия решений директорами иностранных компаний,
- наличие полномочий по распоряжению доходом,
- осуществление предпринимательских функций,
- признаки ведения деятельности (персонал, офис, общехозяйственные затраты),

- получение экономической выгоды от дохода,

- несение коммерческих рисков в отношении активов,

- характер денежных потоков, т. е. наличие или отсутствие юридических и фактических обязательств по дальнейшему перечислению дохода, а также системности транзитных платежей по перечислению дохода от лица резидента страны — участника соглашения в адрес лица, не имеющего льгот по соглашению;

4/ ФНС России отметило, что не обязательно устанавливать фактического получателя, чтобы отказать первому получателю в применении льгот: налоговый орган не обязан устанавливать фактического получателя дохода. В применении льгот может быть отказано на основании того, что первый получатель не является лицом, имеющим фактическое право на доход. В таком случае применяются ставки российского законодательства о налогах и сборах.

Классическими индикаторами кондуктивности компании, которые можно установить, даже не используя специальных сервисов, являются отсутствие сайта, расположение по адресу массовой регистрации (обычно по нему же располагается и обслуживающая компания, с которой контактный телефон также совпадает), массовые директора. Также необходимо учитывать наличие международных сервисов, используемых налоговыми органами, например Orbis, отражающий корпоративные связи международных групп компа-

ний. Дальнейшее усиление доказательственной базы налоговых органов осуществляется практически по аналогии со сбором доказательств по фирмам-однодневкам.

Вопрос определения фактического права на доход при исполнении налоговым агентом обязанности по удержанию налогов у иностранного получателя дохода может привести не только к налоговому спору при неполном, по мнению налогового органа, удержании налога, но и к хозяйственному спору при излишнем, по мнению получателя дохода, удержании налога.

### Законодательство о контролируемых иностранных компаниях

Законодательство о контролируемых иностранных компаниях является одним из самых молодых элементов российской правовой системы по борьбе с выводом капитала за рубеж.

- ▲ *Суть правил о контролируемых иностранных компаниях («Правила КИК») состоит в том, что нераспределенная прибыль иностранной организации (структуры без образования юридического лица), контролирующим лицом которой является налоговый резидент РФ, учитывается в составе доходов последнего и облагается налогом<sup>3</sup> в России.*

Контролируемой иностранной компанией (далее — КИК) признается иностранная организация (или структура без образования юридического лица), не являющаяся налоговым резидентом РФ, но контролируемая российскими налоговыми резидентами. Тест на контроль проводится как по формальным основаниям, так и фактическим.

По формальным основаниям контролирующим лицом иностранной организации является лицо с прямой и/или косвенной долей участия в данной организации — 25 или 10%, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ, в этой организации составляет более 50%. При этом при определении доли физического лица в организации учитываются единоличное участие и участие совместно с супругами и несовершеннолетними детьми.

В отношении иностранной структуры без образования юридического лица контролирующим лицом по формальным основаниям является учредитель (основатель) такой структуры, при этом имеются определенные исключения.

По фактическим основаниям: лицо признается контролирующим, если осуществляет контроль над такой организацией в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей. При этом контролем признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые этой организацией в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода) после налогообложения в силу прямого или косвенного участия в такой организации, участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и этой организацией и (или) иными лицами. Осуществлением контроля над иностранной структурой без образования юридического лица признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые лицом, осуществляющим управление активами такой структуры, в отношении распределения полученной прибыли (дохода) после

<sup>3</sup> Налогом на прибыль организаций или НДФЛ.

налогообложения в соответствии с личным законом и (или) учредительными документами этой структуры.

Для контроля практического исполнения налогоплательщиками Правил КИК Россией принят ряд мер, из которых в качестве ключевых можно выделить следующие:

- 24.11.2014 в Налоговый кодекс РФ введена обязанность российских налоговых резидентов сообщать об участии и/или учреждении иностранных компаний и структур, а также непосредственно о КИК;
- 15.02.2016 в Налоговый кодекс РФ введена обязанность иностранных компаний предоставлять российским организациям до получения от них дохода подтверждения, что соответствующая иностранная организация имеет фактическое право на этот доход;
- 12.05.2016 Россия подписала Соглашение компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией, в рамках которого планирует начать обмен автоматической информацией с 2018 года;
- 23.06.2016 в Закон No 115-ФЗ от 07.08.2001 «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» введена обязанность российских юридических лиц располагать информацией о своих бенефициарных владельцах, которые обязаны по запросу данного лица предоставить соответствующую информацию.

Несмотря на то что указанные меры не гарантируют полное и тотальное получение налоговыми органами инфор-

мации (например, из периодически анализируемых нами 231 юрисдикции 72 не участвуют в автоматическом обмене и не имеют налоговых соглашений с Россией), подход бизнеса к осознанию значимости введенных Правил КИК существенно изменился. Это связано и с существенными изменениями в банковской сфере, особенно в развитых юрисдикциях, где на смену банковскому клиентоориентированному подходу постепенно приходят жесткие требования раскрытия информации.

На практике у налогоплательщиков возникает достаточно много вопросов относительно того, являются ли они контролирующими лицами определенных структур, в которых обычно используются как часто применяемые фонды, трастовые взаимоотношения, так и более редкие фаундейшн, сегрегированные компании и пр. При этом, несмотря на использование многими структурами типовых корпоративных и квазикорпоративных документов, каждый случай имеет свою специфику, определяемую в том числе совершенными или планируемыми сделками.

Исследование вопросов КИК имеет значение не только для существующего, но и для приобретаемого бизнеса.

Так, приобретение иностранного актива может повлечь риски возникновения обязанности по уплате налогов с прибыли данного актива или его дочерних и зависимых компаний за предшествующие периоды. При этом важно понимать, что в налоговую базу российского контролирующего лица включается не только прибыль с источником происхождения из России, но и вся нераспределенная прибыль КИК.

**Налоговый кодекс РФ предусматривает ряд освобождений от налогообложения дохода от КИК:** КИК является некоммерческой организацией

и не распределяет прибыль; образована и имеет постоянное местонахождение в ЕАЭС; является активной иностранной компанией, активной холдинговой либо активной субхолдинговой компанией; является банком, страховой организацией; является эмитентом обращающихся облигаций; в случае, если эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) для этой иностранной организации не менее  $\frac{3}{4}$  налоговой ставки по налогу на прибыль организаций; при ликвидации иностранной организации до 2018 года и распределении ее имущества; в определенных случаях, когда налог с дохода иностранной компании уже уплачивался/удерживался; при превышении суммовых порогов 50 млн руб., 30 млн руб., 10 млн руб., а также в ряде иных случаев.

На практике половина из указанных исключений вызывает серьезные вопросы, что означает потенциальные налоговые риски в будущем.

Кроме технических вопросов по уведомлениям судебная практика по Правилам КИК еще не сложилась.

## Налоговое резидентство

Вопросы налогового резидентства в последнее время приобрели большую актуальность с учетом введенных изменений в Налоговый кодекс РФ и развития правоприменительной практики.

Порядок признания и утраты **налогового резидентства физических лиц** имеет различное толкование государственных органов.

Согласно Налоговому кодексу РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Данный пери-

од не прерывается при выезде за рубеж для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей на морских месторождениях углеводородного сырья. То есть если физическое лицо в России провело менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд, то согласно Налоговому кодексу РФ оно не является налоговым резидентом. Данная позиция неоднократно подтверждалась Минфином России.

Между тем ФНС России выпустила ряд писем, в частности от 29.01.2016 No OA-4-17/1265@, от 16.01.2015 No OA-3-17/87@, из которых следовало, что сам по себе факт нахождения человека в России менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев не приводит к автоматической утрате статуса налогового резидента РФ при условии, что он располагает в России постоянным жилищем либо имеет в ней центр жизненных интересов.

На указанные письма Минфин России дал комментарии, выпустив письмо от 21.04.2016 No 03-08-РЗ/23009, что письма ФНС России от 29.01.2016 No OA-4-17/1265@, от 16.01.2015 No OA-3-17/87@ (и другие письма, в которых изложена аналогичная позиция) не подлежат применению в связи с несоответствием законодательству РФ о налогах и сборах и положениям международных соглашений об избежании двойного налогообложения, а также несогласованностью с позицией Министерства финансов РФ.

Последующих официальных разъяснений ФНС России не последовало.

Данные обстоятельства свидетельствуют о возможности применения подхода, указанного Минфином России, однако полностью не исключают претензий налоговых органов, в частности при невыполнении Правил КИК.



Однако по сравнению с положениями о налоговом резидентстве физических лиц положения о **налоговом резидентстве организации** представляют куда большую сложность, так как основаны на оценочных категориях.

Согласно положениям НК РФ, налоговыми резидентами России признаются, в частности, иностранные организации, местом управления которыми является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения. При этом местом управления иностранной организацией признается Российская Федерация при соблюдении хотя бы одного из следующих условий в отношении указанной иностранной организации и ее деятельности:

- исполнительный орган организации регулярно осуществляет свою деятельность в отношении этой организации из РФ. Регулярным осуществлением деятельности не признается осуществление деятельности в РФ в объеме существенно меньшем, чем в другом государстве (государствах);
- главные (руководящие) должностные лица организации (лица, уполномоченные планировать и контролировать деятельность, управлять деятельностью предприятия и несущие за это ответственность) преимущественно осуществляют руководящее управление этой иностранной организацией в Российской Федерации. При этом руководящим управлением организацией признаются принятие решений и осуществление иных действий, относящихся к вопросам текущей деятельности организации.

Положения НК РФ содержат ряд уточнений и исключений, что тем не менее

не исключает высокую степень усмотрения правоприменительным органом.

Соответственно, при подготовке корпоративных документов и организации бизнес-процессов, определяющих порядок принятия решений и управления иностранными компаниями, находящимися в периметре группы, желательно учитывать положения ст. 246.2 НК РФ о порядке определения статуса налогового резидента: признание иностранной организации налоговым резидентом может повлечь возникновение обязанностей по исчислению и уплате налогов в России.

### Правила тонкой капитализации

Эти правила существуют в России весьма давно, с 2002 года, и подразумевают **переквалификацию для налоговых целей выплачиваемых процентов в дивиденды при определенных обстоятельствах**.

Подобная переквалификация производится в случае трехкратного (12,5 для банков) превышения контролируемой задолженности над суммой собственного капитала российской организацией. Контролируемой является непогашенная задолженность перед взаимозависимым иностранным лицом, прямо или косвенно участвующим в российском налогоплательщике, или перед иным лицом, которое является взаимозависимым с данным иностранным лицом.

15.02.2016 были внесены и с 2017 года вступили в силу существенные изменения в правила тонкой капитализации, расширив перечень случаев признания задолженности контролируемой и закрепив на законодательном уровне подходы, выработанные арбитражной практикой.

Правила тонкой капитализации имеют большое значение как при определении форм, сумм и структуры внутри-

группового финансирования, так и при определении размера уставного капитала российской организации.

### **Правила трансфертного ценообразования (положения о контролируемых сделках)**

Данные правила также играют важную роль при определении структуры бизнеса и распределении центров прибыли.

Так, в текущей редакции НК РФ все сделки со взаимозависимой иностранной организацией или иностранной организацией из офшорного списка Минфина России являются контролируруемыми. Это означает, что в отношении таких сделок российский налогоплательщик обязан представить уведомление и пакет документов, а центральный аппарат ФНС России имеет полномочия проверить правильность применения цен для целей налогообложения.

Долгое время с момента введения новых правил трансфертного ценообразования 2012 года до начала текущего года отсутствовали соответствующие налоговые споры, дошедшие до суда. Однако 27.01.2017 Арбитражный суд г. Москвы вынес решение по делу No А40-123426/2016 в пользу ФНС России, что можно воспринять как определенный сигнал.

### **Прочие правоприменительные подходы к налогообложению международных групп компаний**

Правоприменительная практика последних лет позволяет не только выделить вектор борьбы с иностранными кондуитными (техническими) компаниями, но и ужесточить налоговый контроль в отношении международных групп компаний.

Анализ последней судебной практики свидетельствует, что существенную долю претензий налоговых органов начинают занимать стратегические подходы и решения иностранных компаний по ведению бизнеса в России. В частности, налоговые органы подвергают оценке сущность ведения деятельности российских подразделений иностранных компаний: является ли конкретный филиал постоянным представительством для налоговых целей, является ли российское дочернее общество самостоятельным юридическим лицом или фактически является представительством иностранной компании, насколько обоснованы лицензионные платежи в пользу иностранных компаний и прочие стратегические аспекты структурирования и ведения деятельности в России. Примерами являются громкие дела ООО «Орифлэйм Косметикс» No А40-138879/2014, ИО «АстраЗенка» No А40-146032/2014, Астеллас Фарма Юроп Б.В. No А40-155695/2012, КОО «Аврасис Лимитед» No А40-38356/2014 и А40-62616/2014, «Фрешфилдс Брукхаус Дерингер ЛЛП» No А40-3279/2014, ООО «Эквант» (France Telecom - Orange) No А40-28065/2013.

**Подводя итог** вышеизложенному, отметим, что существенные изменения как налогового законодательства и правоприменительной практики, так и общего информационного поля требуют новых подходов к использованию структур с иностранным элементом, основанных на комплексном анализе порядка налогообложения, оценки и прогнозирования налоговых и репутационных рисков. АО