

Транзитная компания под прикрытием ноу-хау

Концепция бенефициарной собственности получила отражение в налоговом законодательстве в конце прошлого года, но инспекторы уже активно используют ее в работе. Причем вместе с возможностью обмена налоговой информацией с иностранными коллегами. Как показывает практика, такой подход к анализу бизнес-процессов в рамках международного договора позволяет контролерам выяснить, действительно иностранная фирма является получателем дохода или это всего лишь транзитная компания.

Суть спора

Между ООО «Альфа» (Россия) и компанией Beta Ltd (Ирландия) в 2003 г. заключено лицензионное соглашение, действовавшее до конца 2010 г. В соответствии с его условиями Beta Ltd (лицензиар) передает ООО «Альфа» (лицензиату) неисключительное право на использование технологии (ноу-хау) в области телекоммуникаций. Российская организация ежеквартально выплачивала Beta Ltd лицензионные платежи (роялти) в размере 4,2% валового дохода от продажи сетевых услуг. Их она отражала в составе расходов по налогу на прибыль.

По результатам проверки инспекция заключила, что компания Beta Ltd – формальный участник лицензионного договора, реально не предоставлявший информацию. То есть российская фирма неправомерно учитывала выплаты для целей налога на прибыль. ООО «Альфа» обратилось в суд.

Позиция налоговой инспекции

Beta Ltd – транзитная компания, имеющая постоянный убыток и перераспределяющая денежные средства внутри международной группы компаний.

Налоговые органы Швеции, Нидерландов, Германии, Украины, Казахстана и Белоруссии подтвердили довод о распределении денежных средств в международной группе.

Спорное лицензионное соглашение действовало в период с 2003 по 2010 г. с последующей заменой на договоры, предусматривающие предоставление конкретной информации для одного проекта, с соответствующей оплатой в твердом размере.

Все эти факты свидетельствуют, что Beta Ltd участвовала в сделке лишь формально, а учет роялти в составе расходов по налогу на прибыль неправилен. Кроме того, ООО «Альфа» являлось убыточным.

Позиция налогоплательщика

Деловая цель заключения лицензионного соглашения – получение доступа к технологиям и данным, необходимым для оказания телекоммуникационных услуг.

Информация была реально получена и использована в деятельности при построении сетей и оказании услуг связи, что подтверждают иностранные эксперты. Beta Ltd не только проводила трансфертные платежи, но и выдавала займы ООО «Альфа».

Перечисление Beta Ltd всей суммы по счету в адрес третьей компании, осуществляющей администрирование корпоративных финансов международной группы компаний, является нормальной европейской практикой. Причины ежегодных убытков ООО «Альфа» – не расходы на выплату роялти (около 1 млрд руб.), а иные затраты, возникшие по объективным причинам.

Решение принято в пользу налоговой инспекции

Позиция суда

Первая и апелляционная инстанции пришли к выводу, что налогоплательщик необоснованно учел в расходах по налогу на прибыль затраты на выплату иностранной компании роялти за право пользования ноу-хау. Информация, являющаяся предметом лицензионного соглашения, не имеет коммерческой ценности. Имело место перераспределение прибыли путем безвозмездного перевода ее части в заграничную фирму.

Полностью выводы судов по делу № А40-28065/13 изложены в решении Арбитражного суда г. Москвы от 30.09.2014 и постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2015.

Комментарий эксперта

Концепция бенефициарной собственности в действии



Николай Рудоманов,

юрист налоговой практики юридической фирмы VEGAS LEX

Федеральный закон от 24.11.2014 № 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)»

Комментируемое дело – яркий пример глубокого исследования российским налоговым органом и судом предмета сделки передачи ноу-хау с точки зрения наличия коммерческой ценности, а также применения концепции бенефициарной собственности в отношении роялти. С учетом статистики оспаривания судебных актов, по этому делу высока вероятность поддержки сформулированной позиции в вышестоящих инстанциях.

Концепция бенефициарной собственности получила юридическое закрепление в российском налоговом законодательстве с принятием поправок в Налоговый кодекс РФ о контролируемых иностранных компаниях (предусмотрены **Федеральным законом** от 24.11.2014 № 376-ФЗ). Фактически она применялась и до вступления в силу антиофшорных поправок. Это подтверждает позиция суда по анализируемому делу, а также ряд других налоговых споров и разъяснения Минфина России.

Цель указанной концепции – ограничение применения положений соглашений об избежании двойного налогообложения (СОИДН) к транзитным компаниям в случае, если фактическими получателями пассивного дохода (дивидендов, процентов, роялти) являются налоговые резиденты третьей страны, с которыми отсутствует СОИДН (либо есть соглашение с более высокой налоговой нагрузкой).

В комментарии к статье 12 Модельной Конвенции ОЭСР* в отношении налогов на доходы и капитал, посвященной налогообложению роялти, ОЭСР обозначил позицию, согласно которой получатель роялти не может считаться бенефициарным собственником, если он ограничен в использовании роялти правовым обязательством передать полученный доход другому лицу. При этом должны учитываться фактические обстоятельства последующей передачи дохода (п. 4.3 комментария к ст. 12 Модельной Конвенции).

* О применении Руководства ОЭСР в российской налоговой практике читайте на с. 46.

Новая редакция ст. 7 НК РФ предусматривает специальные условия использования норм СОИДН о пониженных ставках налога или освобождении от обложения в отношении доходов от источников в России для иностранных лиц. Эти положения соглашений неприменимы, если иностранное лицо:

- обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения данными доходами, выполняя посреднические функции;
- не принимает на себя никаких рисков, выплачивая их (полностью или частично) налоговому резиденту третьего государства.

В российской судебной практике уже поднимался вопрос о бенефициарной собственности. В частности, в деле *Eastern Value Partners*, в котором суд поддержал налогоплательщика (постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 05.12.2012 по делу № А40-60755/12-20-388). Инспекция посчитала неправомерным применение фирмой положений СОИДН между Россией и Кипром, поскольку кипрская компания не являлась «бенефициарным владельцем дохода». То есть одновременно получателем дохода от выплачиваемых процентов по займу и обладателем права на распоряжение им.

Минфин России до принятия антиофшорных поправок в НК РФ обозначил позицию, согласно которой кондуитная компания* не может рассматриваться как имеющая фактическое право на получаемый доход (письмо от 09.04.2014 № 03-00-РЗ/16236). Несмотря на формальный статус собственника дохода в сделке с лицом, являющимся налоговым резидентом государства – источника дохода, подобная компания обладает очень узкими полномочиями в его отношении. Это позволяет рассматривать ее в качестве доверенного лица или управляющего, действующего от имени заинтересованных лиц. А следовательно, фирма не может претендовать на применение положений, предусмотренных соответствующим СОИДН.

Заслуживает внимания тот факт, что чиновники привели пример случая, когда платежи роялти носят транзитный ха-

* Транзитная компания, используемая исключительно для целей применения льготных положений, предусмотренных соответствующим соглашением об избежании двойного налогообложения.

Если коммерческая ценность ноу-хау не доказана, а транзитный характер иностранной компании подтвержден, суды сочтут необоснованным учет российской компанией сумм роялти в составе расходов по налогу на прибыль.

характер. Так, иностранная организация, получающая доходы от авторских прав от источников в России по лицензионному договору, перечисляет всю или почти всю сумму таких доходов лицу – резиденту

третьего государства, не имеющего соответствующего СОИДН с Россией. Или в адрес компании из государства, соглашение с которым устанавливает менее льготные условия налогообложения. Причем, по мнению финансистов, сертификата налогового резидентства может оказаться недостаточно для использования положений СОИДН (письмо Минфина России от 24.07.2014 № 03-08-05/36499).

Российское налоговое законодательство предусматривает, что доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности, полученные иностранной организацией и не связанные с ведением предпринимательской деятельности в России, облагаются налогом в РФ при выплате иностранному получателю (подп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ).

При наличии действующего СОИДН российская организация, выплачивающая роялти в адрес иностранной компании, вправе использовать пониженную ставку либо не взимать налог в РФ (в зависимости от соглашения). При этом иностранная компания должна быть лицом, имеющим фактическое право на доход, и подтвердить статус налогового резидентства в другом государстве до даты выплаты роялти (п. 3 ст. 310, п. 1 ст. 312 НК РФ).

Ряд действующих СОИДН позволяют не удерживать в России налог на прибыль при выплате роялти за рубеж (соглашения с Австрией, Великобританией, Италией, Кипром, Люксембургом, Голландией, США, Норвегией, Швецией).

Другие СОИДН предусматривают удержание налога при выплате роялти из России (соглашения с Австралией, Грецией, Ираном, Испанией, Киргизией, Кубой, Новой Зеландией, Португалией, Сингапуром, Сирией, Туркменистаном, Чили).

В рассматриваемом деле суды посчитали необоснованным учет российской организацией сумм роялти в составе

расходов при исчислении налога на прибыль. Аргументация инспекторов сводилась к доказыванию:

- отсутствия коммерческой ценности ноу-хау;
- транзитного характера деятельности иностранной компании.

Коммерческая ценность ноу-хау

Суды анализировали наличие коммерческой ценности ноу-хау, используемого налогоплательщиком. Принимая во внимание мнение экспертов, арбитры заключили, что информация, переданная по лицензионному соглашению, не представляет собой ноу-хау. Она общеизвестна и не имеет коммерческой ценности.

При этом были выделены следующие критерии ноу-хау:

- необщезвестность (новизна информации);
- конфиденциальность (ограниченность доступа к информации);
- наличие коммерческой ценности.

Информация, полученная налогоплательщиком, это сведения описательного, компиляционного характера в форме реферата из разных источников, хорошо известных специалистам отрасли. Она содержит описание продуктов и услуг, технологий, применяемых большинством операторов связи на территории РФ и используемых в отрасли десятилетиями. В материале нет сведений, которые могли бы быть отнесены к объекту ноу-хау, в частности:

- описания новых технологий;
- информации о способах применения, настройках, установке оборудования, уникальных настройках и конфигурации сетевых элементов, основанных на протоколах, стандартизированных на международном уровне;
- экономических выкладок, расчетов, маркетинговых исследований, анализа предпочтений потенциальных потребителей услуг связи, анализа прибыльности, рентабельности, экономической целесообразности и рациональности и т. п.

Инспекция реализовала механизм международного обмена налоговой информацией и получила ответы на запросы о лицензионных выплатах у других компаний международной группы от налоговых органов Швеции, Германии, Дании,

Коммерческую ценность ноу-хау могут подтвердить описание новых технологий в соответствующих документах, информация об уникальных способах их применения, а также экономические выкладки, свидетельствующие об эффективном использовании ноу-хау.

Норвегии, Венгрии, Украины, Казахстана. Как выяснилось, дочерние организации не осуществляли прямых платежей за какие-либо лицензии, являясь стороной договора о распределении телеком-

муникационных услуг.

Позиция налогоплательщика могла быть более убедительной, если бы он доказал, что ноу-хау позволило, в частности, формализовать основные бизнес-процессы, ввести типовые операции, сократить издержки производства, установить четкую систему оценки количества и качества деятельности персонала. Этот критерий коммерческой ценности ноу-хау был признан судом в постановлении ФАС Московского округа от 24.06.2014 № А41-26948/13.

Транзитный характер

Получив сведения в рамках международного обмена налоговой информацией, контролеры смогли доказать транзитный характер деятельности иностранной компании. Важно отметить, что в комментируемом деле российские инспекторы направляли 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.

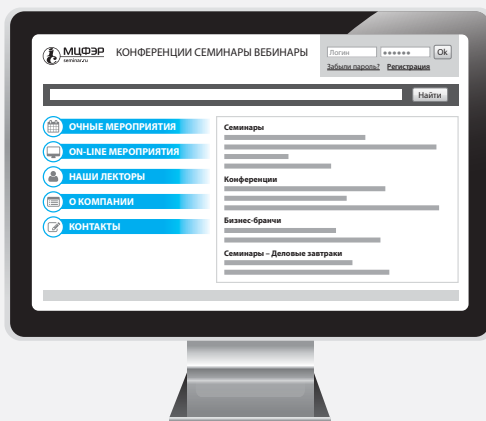
Во-первых, получен ответ о корпоративной структуре: стороны лицензионного соглашения являются аффилированными лицами, имеющими общего учредителя.

Во-вторых, полученная российскими налоговыми органами банковская выписка иностранной организации подтвердила, что платежи, направляемые российским плательщиком и иными организациями, практически в полном объеме перечислялись на счет британской организации. При этом часть транзакций имеют в графе «Назначение платежа» отметку «monthly zerobalancing transfer». Таким образом, иностранная компания всего лишь аккумулировала денежные средства.

Из банковской выписки также следует, что иностранная компания не платила за привлечение специалистов из иных организаций либо за интеллектуальные права. А значит, у нее не было таких кадров и она не могла оказывать техническую поддержку и не передавала ноу-хау.

В-третьих, были получены отчеты о прибылях и убытках иностранной компании, из которых следует, что денежные средства выводились под видом выплаты процентов по займам. Как следствие, корпоративный налог не уплачивался в силу наличия убытков, учитываемых для данного налога. Это во многом и предопределило победу налогового органа. **НС**

Программы конференций, семинаров и онлайн-мероприятий по важнейшим вопросам налогообложения и бухгалтерского учета



www.seminar.ru

