

ФНС и трансграничные схемы

В нашем распоряжении оказался внутренний документ одного из региональных управлений ФНС России, посвященный «трансграничным налоговым схемам».

В принципе, никаких страшных секретов документ не открывает. В нем ФНС обращает внимание сотрудников налоговых органов на сформировавшуюся в России судебную практику, посвященную упомянутым «схемам». Однако документ, несомненно, заслуживает внимания не только представителей налоговых органов, но и налогоплательщиков. Бывает очень полезно заранее знать мысли своего процессуального оппонента!

Обзор состоит из трех страничек текста и разделен на три раздела, каждый относящийся к определенной теме. Используемые далее названия разделов без изменений позаимствованы из документа, сами разделы пересказываются вкратце.

Для того чтобы понять, что конкретно означают скупые формулировки документа, мы рассмотрим в некоторых подробностях цитируемые (но не обсуждаемые) в документе судебные дела.

1. Вывод капитала из-под налогообложения с использованием схем, предусматривающих заключение сделок с иностранными организациями

В этом разделе описываются три ситуации, в которых суды приходили к выводу о том, что выплаты в адрес иностранной компании осуществлены по фиктивным основаниям, а потому не имеют тех благоприятных налоговых последствий, на которые рассчитывал налогоплательщик (не включаются в расходы по налогу на прибыль).

В первой ситуации речь идет о выплатах за «ноу-хау», но факт передачи каких-либо секретов производства иностранной компанией налогоплательщику отсутствует (дела № А40-104549/13, № А40-28065/13).

В первом из упомянутых дел¹ налогоплательщик, одна из ведущих пивоваренных компаний России (ОАО «САН ИнБев»), выплачивал на материнскую бельгийскую компанию роялти за использование ноу-хау, то есть, видимо, некой секретной технологии производства пива. В ходе налоговой проверки была проведена экспертиза лицензионного соглашения, по результатам которой был подготовлен «отчет о научном исследовании», а также получен отчет специалиста-оценщика. Выводы оказались неутешительными для налогоплательщика: по заключению экспертов, «сведения, передаваемые по лицензионному соглашению, общеизвестны и не представляют собой ноу-хау в смысле статьи 1465 Гражданского кодекса Российской Федерации».

В результате налоговый орган объявил, что налогоплательщик пытается получить необоснованную налоговую выгоду. Суды в апелляции и кассации согласились с налоговым органом, но почему – точно неизвестно, поскольку судебные заседания по просьбе налогоплательщика проводились в закрытом режиме (видимо, компания опасалась утечки конфиденциальной информации о своей технологии, хоть эксперты налоговиков и сочли ее «общеизвестной»). Судья Верховного суда отказалась передать дело на рассмотрение экономической коллегии ВС в порядке «второй кассации», сославшись на то, что переоценкой фактов ВС не занимается.

«Доводы заявителя сводятся к несогласию с оценкой экспертизы лицензионного соглашения, данной судами апелляционной и кассационной инстанций, а также к неполному,

¹ Определение Верховного Суда РФ от 27.08.2014 по делу N 305-ЭС14-853, А40-104549/13.

по мнению общества, отражению в судебных актах обстоятельств оценки представленных им доказательств.

Между тем, несогласие заявителя с выводами судебных инстанций не свидетельствует о существенном нарушении судами норм материального и процессуального права. Переоценка доказательств и фактических обстоятельств спора, установленных судами, не отнесена к компетенции Верховного Суда Российской Федерации.»

Во втором из упомянутых дел² налогоплательщик, ООО «Эквант», входящий в группу France Telecom и занимающийся предоставлением телекоммуникационных услуг в России, выплачивал на зарегистрированную в Ирландии компанию той же группы роялти за использование ноу-хау или, согласно лицензионному соглашению, «совокупности информации технического характера в области телекоммуникаций». Однако и в этом случае привлеченные налоговым органом эксперты пришли к выводу, что никаких технологических секретов на самом деле не передавалось.

«Техническими экспертизами ... было установлено, что Информация, переданная Обществу по Лицензионному соглашению, не представляет собой объект интеллектуальных прав (в частности, секрет производства - "ноу-хау"), является общеизвестной и не имеет коммерческой ценности. Данная информация представляет собой управленческие директивные указания материнской компании дочерним.»

Более того, допрос сотрудников самого же налогоплательщика показал, что никакой информации, полученной из Ирландии, они в своей деятельности не использовали. Получатель же роялти, по заключению налогового органа, был лишь «транзитным звеном» для дальнейшей передачи денег другим компаниям группы.

«Данная компания является формальной стороной Лицензионного соглашения, без реальной возможности предоставления информации, которая имеется только в базах данных принадлежащих France Telecom.»

Сделав запросы в налоговые органы других стран, налоговая обнаружила, что там подразделения группы подобных роялти не выплачивают.

«У иностранных компаний сопоставимых с ООО "Эквант", также входящих в группу компаний France Telecom (Orange), отсутствуют аналогичные выплаты и отсутствуют аналогичные лицензионные соглашения, что подтверждается ответами налоговых органов Германии, Швеции, Норвегии, Дании, Венгрии, Украины, Казахстана.»

В результате налоговый орган пришел к выводу, что налогоплательщик пытается получить необоснованную налоговую выгоду, и суды в двух инстанциях согласились с налоговой.

Во второй рассмотренной ФНС ситуации выплаты на безналоговую компанию осуществляются за консультационные услуги, сам факт оказания которых не был подтвержден, не говоря уже об обосновании цены и объемов оказания услуг (дело № А40-62131/12).

В этом деле³ налогоплательщик, ЗАО «Международные услуги по маркетингу табака», входящий в группу British American Tobacco, выплачивал на британскую компанию группы деньги (миллиарды рублей) за «технические и консультационные услуги в области маркетинга и торговли табачными изделиями, услуги, необходимые для управления бизнесом, а также ... информацию из ... центра исследований и развития». Налоговый орган счел размер выплат необоснованным.

² Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2015 N 09АП-56340/2014 по делу N А40-28065/13.

³ Определение ВАС РФ от 15.07.2013 N ВАС-7048/13 по делу N А40-62131/12-91-355.

Суды в апелляции и кассации согласились с налоговым органом, отметив, что в 2009 году размер выплат без видимых причин увеличился в 25 раз по сравнению с 2008 годом. Налогоплательщик пытался сослаться на принципы ОЭСР о трансфертном ценообразовании, допускающие «передачу расходов» между компаниями группы (то есть расходы зарубежной компании могут при определенных условиях быть учтены как расходы российской компании), но суды заявили, что в российском законе ничего подобного нет.

«Данную модель построения бизнеса суды признали противоречащим положениям действующего налогового законодательства Российской Федерации, которое не допускает возможности передачи расходов между самостоятельными юридическими лицами.»

По российскому закону в расходы можно включить только оплату фактически оказанных услуг, а их объема налогоплательщик не подтвердил.

«Поскольку в рассматриваемом деле, как установили суды, расходы понесены БАТ (Investment) Лимитед и переданы российскому юридическому лицу в качестве стоимости услуг, объем и состав которых обществом не подтвержден, был сделан вывод об отсутствии оснований для учета их для целей налогообложения в составе расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, как документально не подтвержденных и экономически необоснованных.»

Исходя из этого, тройка судей ВАС отказалась передать дело на пересмотр в Президиум ВАС.

В третьей ситуации выплаты осуществлялись банком за предоставление его материнской компанией гарантии по кредиту, но, по заключению суда, действительным смыслом операции был безналоговый перевод прибыли дочерним банком зарубежному акционеру (дело № А40-143354/13).

В этом деле⁴ российский банк, являющийся членом международной группы, АО «БНП Париба Банк», выдавал крупные кредиты («Роснефти», «Норильскому никелю» и т.д.) с использованием «резервных аккредитивов», полученных от зарубежного материнского банка. Аккредитивы были нужны для того, чтобы удовлетворить применимым нормативам ЦБ, так как капитал банка был недостаточен для выдачи столь крупных кредитов. Получив проценты от заемщиков, банк основную часть дохода («процентной маржи») передавал материнскому банку в качестве вознаграждения по аккредитиву.

Налоговый орган счел эту практику неуместной. Он счел выплаты по аккредитиву «замаскированными дивидендами», с соответствующим пересмотром налоговых последствий. Суды в апелляции и кассации поддержали налоговый орган. В постановлении кассационного суда⁵ подчеркивается, со ссылками на позиции, сформулированные ОЭСР, что использование подобных схем не должно давать преимуществ по сравнению с честным инвестированием средств в капитал дочернего банка.

«Модель бизнеса с инвестированием акционером BNP Paribas S.A. недостаточного капитала в дочерний банк (исходя из требований норматива ЦБ РФ Н6) для объемов кредитования крупным заемщикам такого дочернего банка по поручению акционера с обязательным получением дополнительных обеспечений от акционера (т.к. без аккредитива крупный кредит выдать нельзя) не должна создавать необоснованных конкурентных преимуществ (распределения прибыли банка акционеру за счет себестоимости) в сравнении с банками, которые получили достаточный капитал от акционера и такие дополни-

⁴ Определение Верховного Суда РФ от 20.08.2015 N 305-КГ15-9419 по делу N А40-143354/2013.

⁵ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 29.12.2014 N 09АП-37185/2014, 09АП-43259/2014 по делу N А40-143354/13.

тельные обеспечения от акционера для корректирования норматива ЦБ РФ №6 им не нужны.»

Судья ВС отказал в передаче дела на рассмотрение экономколлегии ВС.

«...установив, что стоимость вознаграждения по данным аккредитивам кардинально отличалась от сложившихся рыночных цен предоставления гарантий других кредитных организаций, а также факт привлечения банком резервных аккредитивов исключительно для корректировки норматива Центрального Банка России в связи с недостаточным капиталом для объемов кредитования крупным заемщикам, ... суды пришли к выводу, что спорные выплаты, произведенные банком третьему лицу, сопряжены с получением указанными лицами (банком и третьим лицом) необоснованной налоговой выгоды и в действительности являются распределением прибыли (замаскированными или завуалированными дивидендами).»

2. Вывод полученного дохода от деятельности в Российской Федерации под видом возврата денежных средств и выплаты процентов по договорам займа

В этом разделе описана довольно широко распространенная схема по обходу ограничений, предусмотренных статьей 269 НК РФ в части включения в расходы процентов по так называемой «контролируемой задолженности» («правила тонкой капитализации»). Согласно букве НК, под эти ограничения попадают проценты по займам, полученным российской организацией от зарубежной материнской компании (прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного капитала российской организации), но не от аффилированных с нею зарубежных компаний. Соответственно, ряд налогоплательщиков практиковал получение займов не от материнских, а от «сестринских» зарубежных компаний, формально не попадающих под ограничения.

ФНС с удовлетворением отмечает, что «налоговыми органами сформирована правоприменительная практика», согласно которой под ограничения попадают и «сестринские» компании тоже, несмотря на то, что НК этого не предусматривает. В результате ограничения применяются к займам от любых взаимозависимых зарубежных компаний, наравне с займами от материнских компаний (дела № А81-1195/2013, № А40-58049/12, № А04-1595/2013, № А52-4072/2012, № А40-146280/2014, № А40-16883/15).

На самом деле часть перечисленных дел не имеет, по-видимому, отношения к обсуждаемому вопросу, поскольку там идет речь о займах не от «сестринских», а от материнских зарубежных компаний, напрямую попадающих под действие нормы о «тонкой капитализации». Одно из дел (№ А40-146280/2014) вообще не касается налогов: спор идет между двумя компаниями о признании недействительным договора оказания услуг, ни о каких процентах речи не идет.

Другие дела действительно касаются процентов, выплачиваемых российскими налогоплательщиками по займам от «сестринских» зарубежных компаний. Поддерживая позицию налогового органа, суды не особенно утруждают себя объяснением того, почему, собственно, такую задолженность следует считать «контролируемой» вопреки определению, данному НК.

Так, Арбитражный суд г. Москвы в ответ на возражения налогоплательщика, дословно цитирующего норму НК, сообщает,⁶ что эта цитата «противоречит общему смыслу применения» данной нормы.

«Довод Общества о возможности применения пункта 2 статьи 269 НК РФ (определение контролируемой задолженности) только в случае, если иностранная компания, предоставившая заем российской организации непосредственно владеет более 20 процентов доли

в уставном капитале этой российской организации судом не принимается, как противоречащий общему смыслу применения пункта 2 статьи 269 НК РФ, установившему для применения правил о контролируемой задолженности не только прямую, но и косвенную аффилированность между российским налогоплательщиком - получателем займа и иностранной компанией, которая или через которую ему предоставляются денежные средства.»

По мнению же Девятого арбитражного апелляционного суда, сам факт создания зарубежной компанией структуры, в отношении которой отсутствуют установленные НК признаки контролируемой задолженности, как раз и свидетельствует о том, что норму о контролируемой задолженности следует применить.

«Таким образом, исходя из совокупности обстоятельств, материнской компанией NESTLE S.A. организована такая структура предоставления займов внутри группы компаний, в отношении которой отсутствуют формальные признаки контролируемой задолженности, но при которой конечным бенефициаром является компания - нерезидент России, при этом происходит минимизация уплаты налогов у российского налогоплательщика. ... По мнению суда ... , данные обстоятельства являются существенными, в связи с чем обоснованно применение к спорным займам положений статьи 269 НК РФ.»

3. Перевод капитала в низконалоговую юрисдикцию путем учреждения «технических» компаний-кондуитов

В этом разделе описана (довольно невнятно) схема владения, в которой акциями российской организации владеет компания из «низконалоговой юрисдикции», имеющей налоговое соглашение с Россией (очевидно, имеется в виду Кипр), а эта компания, в свою очередь, «подконтрольна» офшорной компании. По заключению суда, «конечными выгодоприобретателями» является офшорные компании, в связи с чем налоговое соглашение не применяется и налог в РФ подлежит удержанию и уплате. О каком доходе идет речь, из текста документа неясно.

ФНС ссылается на три дела (дела № А40-11346/12, № А13-5850/2014, № А40-116746/15). Первое, кажется, попало сюда по ошибке, так как его обстоятельства не похожи на описанную ФНС схему (речь идет о налогообложении банковских операций: процентных свопов и конверсионных операций с валютой).

Во втором деле⁷ идет речь о передаче имущества (акций российских организаций) на кипрскую компанию. Российское ООО «Капитал» совершенно официально создало несколько кипрских компаний, в качестве вклада в капитал которых внесло принадлежавшие этому ООО акции ОАО «Северсталь». Затем акции были перераспределены между компаниями в рамках той же группы, включающей и компанию на Британских Виргинских островах, «владельцем котор[ой] значится Мордашев Алексей Александрович, который также является единственным учредителем и руководителем ООО «Капитал»».

Внесение имущества в капитал иностранной компании по закону налогом не облагается. Однако налоговый орган счел, что это на самом деле было не внесение имущества в капитал, а «распределение имущества» на компанию с БВО в смысле пп. 2 п. 1 ст. 309 НК РФ (в этой норме идет речь о распределении имущества при ликвидации российской организации и т.п.). Несмотря на видимую абсурдность этого тезиса, он нашел полное понимание в апелляции и кассации, со ссылкой на концепцию «необоснованной налоговой выгоды».

⁶ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 19.12.2012 по делу N А40-58049/12-107-325.

⁷ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15.03.2016 по делу № А13-5850/2014.

«Исследовав и оценив представленные сторонами в материалы дела доказательства ... , апелляционный суд признал обоснованным и доказанным вывод Инспекции о создании Обществом схемы для вывода принадлежащих ему акций ОАО «Северсталь» в оффшорные компании ... , являющиеся резидентами Британских Виргинских островов, в целях получения налоговой выгоды в виде безвозмездной передачи акций и неуплаты налога в соответствии с российским законодательством.»

В итоге с российского ООО был взыскан налог у источника по соответствующим операциям.

В третьем деле⁸ речь идет о выплате процентов на офшорную компанию, которая, по заключению суда, выполняла лишь «агентскую функцию» по передаче этих средств «инвесторам».

Российский МДМ-Банк выплачивал проценты по займам, полученным от кипрских компаний (MDM Investments Limited и др.). При этом он не удерживал налога у источника на проценты, полагаясь на налоговое соглашение между Россией и Кипром. Налоговый орган отказался применить налоговое соглашение, сославшись на то, что кипрские компании являются не более чем «агентами», а «фактическими получателями» дохода являются некие «инвесторы».

«Между тем, как достоверно установлено налоговым органом и судом, [кипрские компании] в отношении соответствующих облигаций и процентных доходов по ним выполняли только брокерские (агентские) функции. Кипрские брокеры ни де-юре, ни де-факто не являлись владельцами спорных процентов. Фактическими получателями этих процентов являлись иные лица (инвесторы).»

Но откуда же у налогового органа такая уверенность в том, кто является «фактическим получателем»? Оказывается,⁹ информация им получена от кипрских коллег в рамках международного обмена информацией.

«Основным видом деятельности компании MDM INVESTMENT LTD (MDMI) является осуществление брокерских операций, управление ценными бумагами и другие инвестиционные и сопутствующие услуги, и услуги в отношении своих клиентов. Согласно положениям действующей лицензии, MDM INVESTMENT LTD не совершает сделок за собственный счет и не имеет своего собственного портфеля денежных средств и ценных бумаг. Любой вид дохода в форме купонных выплат или дивидендов, полученный от ценных бумаг, имеющих у MDM INVESTMENT LTD, переводится клиенту, на счете которого хранятся указанные ценные бумаги и на которые он имеет право».

Кроме того, процентный доход не включался в налогооблагаемый доход кипрской компании.

«... сумма задекларированных компанией доходов существенно ниже суммы выплат, произведенных Банком в ее адрес, что свидетельствует о том, что по сделкам с Заявителем компания MDM INVESTMENT LTD не являлась выгодоприобретателем (владельцем спорных процентов). То есть данная компания в отчетности не отражала спорные проценты в качестве своего дохода. В качестве своего дохода компания отражала только соответствующую комиссию за оказание брокерских услуг.»

Как несложно догадаться, владельцем кипрской компании являлся сам банк.

«Согласно письму налоговых органов Республики Кипр ... Банк ... владеет 100 % акционерного капитала MDM INVESTMENT LTD.»

⁸ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 09.02.2016 № 09АП-59378/2015 по делу № А40-116746/15.

⁹ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 29.10.2015 по делу № А40-116746/15.

В итоге с банка был взыскан налог у источника на выплаченные на Кипр проценты; суды в первой и второй инстанции поддержали налоговый орган.

ФНС подчеркивает, что подход, направленный на установление «фактического выгодоприобретателя» дохода (в НК, заметим, используется другой термин: «лицо, имеющее фактическое право на доход») является «общепризнанной мировой практикой». В подтверждение этого тезиса цитируется три дела, связанные с концепцией «фактического владельца организации» (№ А56-55290/2014, № А56-55281/2014, № А56-55287/2014), в которых, правда, «мировая практика» не обсуждается.

Во всех трех делах обсуждаются методы оптимизации налогообложения, применявшиеся группой «Автотор», которые вызвали отторжение у налогового органа и судов. Так, Арбитражный суд СЗО отмечает¹⁰ следующее.

«Как указал налоговый орган, Общество и иные организации, входящие в группу компаний "АВТОТОР", создали схему взаимоотношений по аренде производственных мощностей таким образом, чтобы здания, сооружения, земельные участки, машины и оборудование, необходимые для производства автомобилей, находились в собственности резидента ОЭЗ, уплачивающего налог на прибыль по ставке 0%. ООО "БАЗ" было создано как "единый подконтрольный имущественный центр" с целью аккумулирования на счетах этой организации значительных денежных средств в виде арендной платы для последующего их вывода за границу в виде дивидендов. Такая организация финансово-хозяйственной деятельности обеспечивала непосредственным производителям автомобилей возможность при определении налоговых обязательств отражать в составе расходов по налогу на прибыль затраты в виде арендных платежей в завышенных размерах и минимизировать налоговые поступления в бюджет.»

Между тем все компании, участвующие в схеме, находились под единым контролем. Об этом налоговому органу также удалось узнать путем запроса зарубежным коллегам, а также, помимо прочего, путем изучения российских СМИ.

«Также в ходе проверки установлено, что фактическим владельцем организаций и получателем дохода от деятельности группы компаний "АВТОТОР", в том числе в виде дивидендов, выплачиваемых ООО "БАЗ" своему учредителю Частной компании ДОАН Б.В. в проверяемом периоде являлся гражданин Щербаков В.И.

Указанное обстоятельство подтверждается ответом, полученным от государственных органов Королевства Нидерландов В соответствии с полученной информацией, "...В 2010 - 2011 годах компанией DOAN B.V. управляли: Люк Роберт (Luc Robert)... Согласно заявлению г-на Роберта, конечным бенефициаром является Щербаков Владимир...". ...

Также установлено, что Щербаков Владимир Иванович по данным учетных/регистрационных дел организаций группы компаний "АВТОТОР" в периоде с 1995 по 2013 годы занимал следующие должности: председатель совета директоров Любые интервью, комментарии, связанные с производством автомобилей в Калининградской области на предприятиях группы компаний "АВТОТОР", даются Щербаковым В.И. ... Принимая во внимание изложенное, суд полагает, что Щербаков В.И. имел возможность оказывать влияние на условия и результаты сделок между ЗАО "АВТОТОР" и ООО "БАЗ" по аренде производственных мощностей, в том числе по вопросам согласования размера арендной платы.»

Исходя из всего вышеизложенного, налоговый орган пришел к выводу, что «арендная схема» «Автотора» направлена на получение необоснованной налоговой выгоды, и пересмотрел ее налоговые последствия, при полном понимании и поддержке судов.

В заключение своего документа ФНС предписывает «в случае применения в ходе налогового администрирования вышеуказанных подходов» проекты соответствующих актов и решений согласовывать с ФНС.

Как видим, этот документ продолжает давно складывающуюся тенденцию по творческому толкованию НК для пресечения злоупотреблений со стороны налогоплательщиков. В последнее время эта тенденция обрела «второе дыхание» применительно к трансграничным операциям в связи с провозглашенной на высшем уровне политикой «деофшоризации». Впрочем, часть этих подходов в настоящее время уже кодифицирована (прежде всего концепция «лица, имеющего фактическое право на доход»).

Необходимо отметить, что эта линия находится в соответствии и с общемировой тенденцией. Как справедливо указывает ФНС в документе, Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) сформулировала сходные по духу тезисы в своем целеполагающем отчете «О развитии налогооблагаемой базы и выводе прибыли из-под налогообложения» (BEPS).

Что делать?

Какие же из сказанного следуют выводы для налогоплательщиков? Основной вывод, пожалуй в том, что время «топорных» офшорных схем безвозвратно прошло. Теперь невозможно, во всяком случае на законной основе, просто перевести деньги на офшор и включить эти выплаты в расходы для целей налогообложения.

В полном соответствии с признанными на международном уровне принципами, при определении налоговых последствий налоговые органы теперь по мере своих возможностей ориентируются не на форму, а на содержание операции. Соответственно, для получения благоприятных налоговых последствий необходимо, чтобы и операция имела реальное коммерческое содержание, и сама иностранная компания не была бы «пустышкой», транзитным элементом для передачи денег истинному владельцу.

Применительно к описанным в документе схемам это означает следующее.

- 1) В случае выплат за рубеж за «ноу-хау» необходимо прежде всего, чтобы такое ноу-хау действительно существовало, было передано иностранной компанией налогоплательщику и представляло собой коммерческую ценность. У налогоплательщика должны быть безупречные документальные доказательства всех этих трех обстоятельств.
- 2) Примерно то же относится и к услугам: недостаточно иметь договор об оказании «консалтинговых услуг» и акт приемки услуг; эти услуги действительно должны иметь ценность, сопоставимую с выплачиваемой за них ценой. Фиктивный характер услуг не может быть скомпенсирован «правильным» договором, как бы тщательно он не был составлен.
- 3) В случае финансирования бизнеса из-за рубежа через займы следует избегать даже отдаленной аффилированности займодавца и зарубежной материнской компании налогоплательщика. Независимо от того, что НК такого правила не предусматривает, налоговый орган может признать такую задолженность «контролируемой», с соответствующими неблагоприятными налоговыми последствиями.

¹⁰ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 17.06.2015 N Ф07-3426/2015 по делу N А56-55281/2014.

4) Вообще любая аффилированность между иностранным контрагентом и российским налогоплательщиком влечет риски того, что налоговый орган пожелает признать соответствующую сделку недобросовестной. В связи с этим в подобных случаях следует запастись особенно надежными доказательствами реального экономического содержания и целесообразности данных операций, включая, возможно, исследования рынков, экспертные заключения и т.п.

5) Наконец, при использовании международных соглашений об исключении двойного налогообложения следует иметь в виду новые правила относительно «лица, имеющего фактическое право на доход». Так, при выплате процентов или роялти на кипрскую компанию следует запастись доказательствами, что данная компания не является «кондуитом», то есть имеет право на самостоятельное использование данного дохода и несет риски, связанные с его получением.

Таким доказательствами могут служить, например (в случае роялти) договор с конечным правообладателем, из которого явствует, что кипрская компания не обязана немедленно перечислять ему полученные из России роялти, а имеет право на использование этих средств в своих интересах, а также, что она должна платить роялти конечному правообладателю независимо от получения средств из России. Важным обстоятельством является и то, что кипрская компания включает полученную из России сумму в свой налогооблагаемый доход.

Все это пока еще звучит довольно непривычно для российских налогоплательщиков, привыкших к тому, что налоговый орган, как правило, не в состоянии оценить по существу экономическую обоснованность трансграничной операции и не может получить никакой информации о зарубежных контрагентах налогоплательщика. Однако по мере повышения технической изощренности российского законодательства, налоговых органов и судов, а также по мере увеличения всемирной «налоговой прозрачности», ситуация меняется. Налоговые органы все чаще вникают в экономическую сущность трансграничных операций, используя для этого в том числе сведения, полученные в ходе международного обмена налоговой информацией.

В результате уходит в прошлое эпоха примитивного ухода от налогообложения с использованием офшорных компаний. Задача международной налоговой оптимизации, то есть правомерного уменьшения налогового бремени в международном бизнесе, по-прежнему остается актуальной, но о ней имеет смысл говорить лишь применительно к структурам, не направленным лишь на обход налога, а ведущим реальную экономическую деятельность.

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 926-2990