

## Выкуп собственных акций и налог у источника. Дело «Мельника»

### Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 24.07.2018 по делу №А03-21974/2017

В рассмотренном судом деле решался вопрос о том, надо ли облагать налогом у источника выплату российской организации в адрес иностранного акционера в связи с выкупом принадлежащих ему акций. По букве закона налога у источника в этом случае не возникает. Однако налоговый орган, а затем и суд, переквалифицировали эту выплату в «распределение прибыли» и обложили налогом у источника. Основной причиной стало то, что, как удалось доказать налоговому органу, и российский налогоплательщик, и его иностранный акционер фактически находились под контролем одного и того же физического лица.

\*\*\*

Как известно, некоторые виды выплат, совершаемых российскими компаниями в адрес зарубежных компаний, подлежат обложению налогом у источника в России (п. 1 ст. 309 НК). Это значит, что налог должна удержать и заплатить в бюджет российская компания.

В частности, налогом у источника облагаются дивиденды и другие виды распределения прибыли, осуществляемые российскими компаниями в адрес своих иностранных участников. Ставка налога у источника на дивиденды составляет 15%, а на другие виды распределения прибыли – 20%, если иное не предусмотрено международным налоговым соглашением (ст. 284 НК).

Однако некоторые другие виды выплат не подлежат такому налогообложению. В частности, не облагаются налогом у источника суммы, полученные иностранной компанией от продажи имущества или имущественных прав (п. 2 ст. 309 НК).

Например, если иностранная компания продает российской компании акции, то выплата за акции не облагается налогом у источника (за исключением случая, когда активы российской компании более чем на 50% прямо или косвенно состоят из недвижимости в РФ, пп. 5 п. 1 ст. 309 НК). По букве закона это, несомненно, относится и к тому случаю, когда российская компания выкупает у иностранной *свои собственные* акции.

Надо сказать, что это правило довольно примитивное. Ясно, что выкуп акций у акционера до некоторой степени подобен выплате дивидендов этому акционеру и в некоторых ситуациях может выполнять те же функции. В связи с этим налоговые законы некоторых развитых стран (например, США) признают, что определенные виды выкупа акций, по существу, эквивалентны выплате дивидендов (*redemptions essentially equivalent to dividends*), а потому облагают их налогом как дивиденды.

Однако в России такого правила не существует. Казалось бы, вывод очевиден: выручка иностранной компании от выкупа российской компанией своих собственных акций налогом у источника не облагается (когда в активах российской компании не слишком много недвижимости).

Но нет.

\*\*\*

АО «Мельник», зарегистрированное в Алтайском крае, занималось, как ясно из его названия, зернопереработкой.

Компания была создана еще в начале 1990-х, и с тех пор ее структура владения и управления неоднократно менялась. По состоянию на 2014 год ее единственным акционером была офшорная компания, зарегистрированная на острове Невис в Карибском море, Hudson River Russia Limited («Хадсон»). Полномочия исполнительного органа

исполняло ЗАО «Сибирская зерновая компания», генеральным директором которой был некто Г.

В декабре 2014 года (в преддверии, заметим, начала применения законодательства о контролируемых иностранных компаниях) структура владения «Мельником» была в очередной раз изменена. По сообщениям прессы, около 92% акций компании получила нидерландская компания Herfstbos B.V.

Остальные 8%, как явствует из материалов рассматриваемого дела, были выкуплены у акционера самим «Мельником». За этот пакет «Мельник» заплатил «Хадсону» около 290 млн. рублей.

Поскольку речь шла о выручке за акции, по закону не попадающей под налог у источника, «Мельник» этот налог, разумеется, не удерживал и в бюджет не уплачивал.

Вот это и вызвало претензии налогового органа (Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам Алтайского края).

По мнению налогового органа, «фактически произошло безналоговое изъятие части прибыли в пользу иностранного юридического лица, зарегистрированного в оффшорной зоне, и вывод денежных средств за пределы территории Российской Федерации, о получении обществом необоснованной налоговой выгоды». Ведь ранее «Мельник» в течение долгого времени полученную им прибыль в виде дивидендов не распределял.

А раз это «изъятие прибыли», то его и надо обложить налогом как распределение прибыли!

Инспекция доначислила налогоплательщику налог у источника в размере 58 млн. рублей плюс пени и штрафы (еще 20 млн.). Налогоплательщик оспорил это решение в суде.

Суд первой инстанции поддержал налогоплательщика. Сославшись на совершенно ясную букву закона, согласно которой выручка за акции налогообложению у источника не подлежит, суд признал недействительным решение налогового органа.

После этого дело дошло до Седьмого арбитражного апелляционного суда (2018 г.).

В апелляционном суде налоговый орган продолжал настаивать на том, что налог подлежит взысканию. В качестве решающего, по его мнению, аргумента, налоговый орган сослался на «согласованность действий проверяемого налогоплательщика и его единоличного акционера», то есть «Мельника» и «Хадсона». По словам налогового органа, эта согласованность явствует из того, что все действия фактически осуществлялись одним и тем же лицом, а именно, Г., главой управляющей компании «Мельника».

И это не были одни лишь голословные утверждения. Налоговый орган приводит следующие доказательства такой «согласованности».

- 1) Со стороны «Мельника» договор о выкупе акций подписал Г., а со стороны «Хадсона» - некий безработный П., который на допросе показал, что самостоятельно никаких решений не принимал и вообще никакого отношения к «Хадсону» не имеет.
- 2) Вскоре после поступления денег за акции на счет «Хадсона» в латвийском банке вся сумма была перечислена на счет другой офшорной компании с формулировкой «перераспределение фондов в рамках холдинга».
- 3) Как явствует из банковских документов, полученных из Латвии, договор открытия счета «Хадсона» подписывал не кто иной, как Г., и он же является единственным распорядителем счета.

- 4) Сам Г. затруднился ответить, кто является «представителями» (видимо, имеются в виду фактические собственники) «Хадсона», то есть бывшего единственного акционера управляемой им компании. Между тем в анкете бенефициарного владельца «Мельника», представленной в российский банк в 2014 году в соответствии с антиотмывочным законодательством, говорится, что таким бенефициарным владельцем является не кто иной, как Г. Анкету подписал сам Г.!

Вывод апелляционного суда: «вопреки ошибочному выводу суда первой инстанции, ... все действия по выкупу собственных размещенных акций ОАО «Мельник» как со стороны общества, так и со стороны акционера иностранной Компании Хадсон Ривер Раша Лимитед осуществлялись под контролем Г.».

Далее суд ссылается на доктрину «фактического получателя дохода». По мнению суда, компания «Хадсон» не является таким «фактическим получателем», поскольку «фактически не получала выгоду от полученного дохода и не определяла его дальнейшую судьбу».

Не совсем ясно, однако, какое это имеет отношение к делу. По закону, если иностранная компания не является «фактическим получателем дохода», она не получает льгот, предусмотренных налоговым соглашением России со страной местонахождения компании. Однако в данном деле о таких льготах речи не шло.

Затем суд зачем-то рассказывает путаную историю изменения структуры собственности «Мельника», начиная с 2009 года. Из-за фрагментарности рассказа понять что-либо в нем затруднительно. Ясно лишь одно: сделки, по-видимому, осуществлялись под контролем одной группы лиц, включая основателя «Мельника» (Б.) и руководителя «Мельника» (Г.).

Суд отмечает, что «процесс выведения части доходов АО «Мельник» в распоряжение иностранной компании, зарегистрированной на территории низкой [sic] юрисдикции, происходил при непосредственном участии Г.».

Вывод суда: эти сделки позволили «путем совершения операций по перераспределению уставного капитала, в результате которых акционерами стали иностранные компании, зарегистрированные в оффшорных зонах, создать возможность обеспечения права требования денежных средств в соответствии с законодательством Российской Федерации».

Сославшись на постановление Пленума ВАС о необоснованной налоговой выгоде (Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53), суд приходит к выводу, что «действительным экономическим смыслом операции по выкупу собственных акций иностранного участника, явилось выведение налогоплательщиком денежных средств в низконалоговую юрисдикцию без уплаты налогов и получение необоснованной налоговой выгоды».

«Мельник» сослался на то, что если кто-то и получил налоговую выгоду, то это не он сам, а получатель дохода, то есть его бывший акционер «Хадсон». Однако этот аргумент успеха не имел: суд сослался на то, что именно «Мельник» не исполнил обязанностей налогового агента.

В итоге апелляция разрешила спор не в пользу налогоплательщика. Решение нижестоящего суда было отменено, апелляция приняла новый судебный акт, подтвердивший решение налогового органа о доначислении налогов.

\*\*\*

Стоит обратить внимание на несколько обстоятельств.

1) Спор разрешается не на основании буквы закона, а на основании неcodифицированной концепции «необоснованной налоговой выгоды», позволяющей пересматривать налоговые последствия сделок вопреки букве закона.

2) Судя по формулировкам судебного акта, если в результате неких сделок офшорная компания получила законное право требования к российской компании, то, по мнению суда, это само по себе подозрительно и может повлечь доначисление налога.

3) Ключевым аргументом стало то, что руководитель российской компании контролировал также и офшорную компанию. По мнению суда, это дает налоговому органу широкие возможности по пересмотру налоговых последствий сделок между компаниями.

4) Исследуя события, относящиеся к 2014-2015 гг., суд применяет положения, содержащиеся в постановлении Пленума ВАС о необоснованной налоговой выгоде. Следует иметь в виду, что в 2017 году была принята новая статья 54.1 НК, частично codифицировавшая эти положения, хотя и в гораздо более узких формулировках.

Остается неясным, подлежит ли в дальнейшем применению одна лишь норма НК, как имеющая приоритет над неcodифицированными судебными доктринами, или же они будут применяться параллельно. На этот счет есть разные мнения. Сами налоговые органы высказывались в пользу первой точки зрения (письма ФНС РФ от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@, от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@). Однако, как представляется, суды скорее всего продолжают применять неcodифицированные положения постановления наряду с нормами новой статьи НК.

5) Для разрешения вопроса о связанности сделок суд привлекает концепции «фактического получателя дохода» и «бенефициарного владельца организации» (последнее – не из налогового, а из антиотмывочного законодательства), формально не имеющие никакого отношения к рассматриваемому спору об обложении налогом у источника выручки за акции. Это также свидетельствует о довольно свободном обращении с буквой закона.

6) Налоговый орган широко использует различные доказательства, полученные в России: свидетельские показания; банковские документы, полученные из российского банка. Это говорит о том, что налоговые органы не ограничиваются лишь анализом представленных им бухгалтерских документов налогоплательщика, а способны провести довольно широкое исследование всех обстоятельств дела.

7) Налоговая инспекция предъявляет в качестве доказательств, помимо прочего, банковские документы из латвийского банка, включая карточку подписей. Очевидно, это свидетельствует о хорошо поставленном обмене налоговой информацией с зарубежными странами.

\*\*\*

По закону все сомнения и неясности в налоговом законодательстве толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК). Но это по закону. На практике в последние годы ситуация ровно обратная: любые сомнения суд склонен толковать в пользу государства. А уж если суд увидит в действиях налогоплательщика «схему» по минимизации налогов, то суд легко отказывает в применении и совершенно ясных положений закона, сформулированных в пользу налогоплательщика.

Правовыми основаниями для этого служат доктрина «недобросовестного налогоплательщика», сформулированная Конституционным Судом в 2001 году (Определение КС РФ от 25.07.2001 N 138-О) и доктрина «необоснованной налоговой выгоды», сформулированная Пленумом Высшего Арбитражного Суда в 2006 году (Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53), а также принятая в 2017 году

статья 54.1 НК (Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов).

Сегодня эта тенденция достигла своего апогея. Любые сделки российских налогоплательщиков с офшорными компаниями действуют на налоговые органы, как красная тряпка на быка. Несмотря на то, что такие сделки по-прежнему формально не запрещены, налоговые органы всеми правдами и неправдами стремятся пересмотреть налоговые последствия таких сделок – разумеется, не в пользу налогоплательщика.

На практике правило сегодня такое: если налицо признаки тесной связи между российским налогоплательщиком и офшорной компанией, то налоговые последствия сделки между ними могут быть пересмотрены налоговым органом более или менее произвольным образом, независимо от того, что написано в законе. И суд, скорее всего, этот пересмотр поддержит.

Так что традиционные приемы налоговой оптимизации, основанные на буквальном прочтении налогового законодательства, сегодня больше не работают.

Но как налоговый орган может вскрыть связь между российским налогоплательщиком и офшорной компанией?

В отличие от относительно недавних времен, сегодня налоговые органы научились неплохо это делать. Во всяком случае, это относится к налоговым инспекциям по крупнейшим налогоплательщикам.

Для этого они используют и данные, доступные в России (включая показания свидетелей), и информацию, полученную из-за рубежа в рамках международного обмена налоговой информацией. А когда в полную силу заработает автоматический обмен налоговой информацией, к которому Россия присоединилась в 2018 году, то задача налоговых органов еще более облегчится.

\*\*\*

Возвращаясь к общему вопросу обложения налогом у источника выплат российской компании в адрес иностранного акционера при выкупе собственных акций российской компании, можно сказать следующее.

По общему правилу эти выплаты, в отличие от выплаты дивидендов, не попадают под налог у источника в России. В этом смысле выкуп акций выгоднее распределения прибыли: он позволяет сэкономить на налоге у источника.

Однако если сделки намеренно структурируются таким образом, чтобы избежать налогообложения путем замены выплаты дивидендов на выкуп акций, то налоговый орган может пересмотреть налоговые последствия этой «схемы».

Один из признаков такой «схемы» – длительное воздержание российской организации от распределения дивидендов своим участникам. Еще более важный признак – когда одно и то же лицо контролирует и российскую организацию, и иностранного акционера, непосредственно участвуя в совершении всех сделок.

Чтобы опровергнуть подозрения, налогоплательщику имеет смысл представить документы, говорящие об отсутствии этих признаков. А именно, сведения о получаемой компанией прибыли и о ее распределении акционерам (должно быть видно, что не происходило экономически необоснованного накопления прибыли). А также сведения о лицах, контролирующих российского налогоплательщика и иностранного акционера и совершающих сделки от их имени. Желательно, чтобы это были разные лица!

При этом следует осознавать, что у налогового органа есть возможности по выявлению недостоверности представленных ему сведений. В том числе путем допроса российских свидетелей и путем получения информации из-за рубежа.

Ключевая ошибка налогоплательщиков на сегодняшний день – это непонимание новой ситуации. А именно, того, что суды сегодня гораздо более склонны разрешить споры по поводу «налоговых схем» в пользу государства, невзирая на букву закона, а налоговые органы научились добывать информацию, подтверждающую искусственный характер таких схем. Примитивные схемы, вполне эффективные лет пять назад, сегодня уже не работают.

В связи с этим российским налогоплательщикам имеет смысл переходить от «схемотехники» к настоящему налоговому планированию, основанному на полном соблюдении требований закона.

Сама идея владения российским бизнесом через офшорные компании сегодня она во многом утратила актуальность. По закону российские контролирующие лица офшорной компании должны задекларировать факт своего контроля и платить налоги на нераспределенный доход таких компаний. Так что выгоды в смысле налогов эта схема не дает, если все делать по закону. Если же делать не по закону, то, учитывая современный масштаб обмена налоговой информацией, велик риск попасться.

В определенных случаях, впрочем, владение российским бизнесом через зарубежные структуры может сохранять смысл. Например, когда есть зарубежные инвесторы, которые готовы войти в капитал иностранной, но не российской компании.

При этом грамотный алгоритм действий следующий: российскому участнику следует помнить о требованиях российского закона и своевременно декларировать свое участие в иностранной компании, а также получаемые ею доходы. В случае принятия решения о выкупе акций российской дочерней компанией следует озаботиться получением документальных доказательств (протоколы собраний и т.п.) того, что решение на стороне акционера было принято именно зарубежными партнерами, а не лицами, связанными с руководством российской дочерней организации.

Думаю, из сказанного ясно, что оценивать эффективность «схем» (в привычном смысле слова) с выкупом акций сегодня бессмысленно. Выкуп российской компанией акций у своего иностранного акционера – дело вполне легитимное, и соответствующие выплаты по общему правилу налогом у источника не облагаются. Такой выкуп может осуществляться по мере необходимости без использования каких-либо «схем».

Если же речь идет именно об искусственной «схеме», то налог могут взыскать, и застраховаться от этого практически нереально.