

**Изменения в международном
налогообложении и основные
новеллы в судебных спорах по
налоговым делам**

Март 2017 г.

The EY logo is positioned in the bottom right corner of the slide. It consists of the letters 'EY' in a bold, white, sans-serif font. A yellow triangle is located to the left of the 'Y', pointing towards it. The background of the slide is a clear blue sky with several flagpoles and flags of various countries, including the United States, Israel, and others, flying in the wind.

Совершенствуя бизнес,
улучшаем мир

Многосторонний налоговый инструмент



Многосторонний налоговый инструмент (MLI)

Введение

- ▶ ОЭСР разработала проект Многостороннего соглашения (Multilateral Instrument - MLI)

Цель MLI

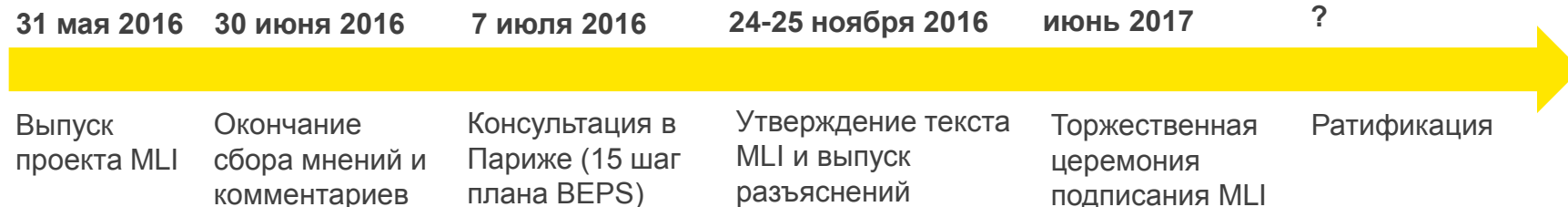
Унифицированное внедрение анти-BEPS мер без индивидуального пересмотра СОИДН



Актуальность

- ▶ Борьба с гибридными инструментами
- ▶ Борьба со злоупотреблениями СОИДН
- ▶ Борьба с уклонением от создания постоянного представительства
- ▶ Повышение эффективности разрешения споров

- ▶ Ключевые даты:



Многосторонний налоговый инструмент (MLI)

Минимальный стандарт

- ▶ **Цели СОИДН:** не создавать возможности уклонения от налогообложения (преамбула в СОИДН о намерении сторон) *(ст.6)*
- ▶ **Правило основной цели:** Льготы по СОИДН не применяются, если получение таких льгот = основная цель схемы/сделки *(ст.7)*
- ▶ **Обязательная взаимосогласительная процедура** для разрешения вопросов применения СОИДН по заявлению налогоплательщика *(ст.16)*
- ▶ **Симметричные корректировки:** корректировка суммы налога предприятия либо взаимосогласительная процедура, если прибыль предприятия была обложена налогом в другой стране *(ст. 17)*



Автоматический обмен информацией



Автоматический обмен информацией



- ▶ В отношении налоговых преступлений Россия вправе запрашивать административную помощь и информацию в отношении налоговых периодов начиная с 1 января 2012 года
- ▶ Виды обмена информацией: обмен по запросу, автоматический обмен, спонтанный обмен
- ▶ Виды автоматического обмена: информация от финансовых институтов, страновые отчеты

Межстрановая отчетность в России: новые реалии для международных групп



Страновой отчет – общая характеристика

Что это?

Компании должны будут предоставлять налоговым органам распределение прибыли, выручки, количество сотрудников, а также активы в разрезе каждой юрисдикции, в которой они осуществляют свою деятельность

Доступ к отчету получают налоговые органы стран присутствия группы, подписавших соглашение об обмене информацией посредством механизма автоматического обмена информацией

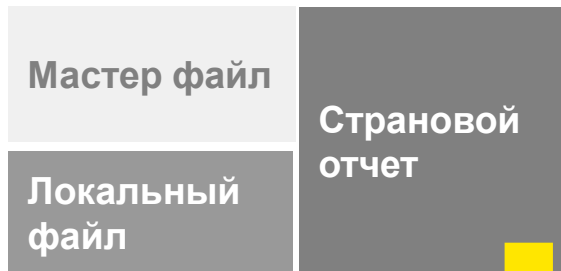
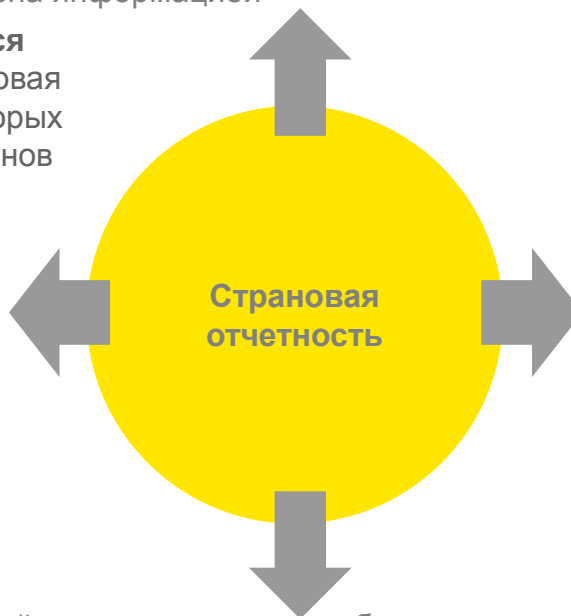
На кого будут распространяться новые требования: группы, годовая консолидированная выручка которых составляет не менее 750 миллионов евро.

Не является:

Полной заменой анализу по трансфертному ценообразованию, а также основанием для выполнения каких-либо доначислений налогов

Следующие шаги:

- Полное понимание требований и как их возможно соблюдать на основании текущей готовности.
- Детальный анализ для целей понимания текущих пробелов и разработки стратегического плана, который позволит с учетом достаточного времени подготовить правильную и аккуратную отчетность



Когда начнут действовать новые правила: с 1 января 2016 года или позднее. Первые Страновые отчеты должны быть поданы в течение 12 месяцев по истечении финансового года, за который предоставляется информация.

Почему нужно готовиться заранее? Ранняя подготовка позволит исправить выявленные диспропорции, например, постоянство рентабельности и минимизация потенциальных споров с налоговыми органами

Содержание Странового отчета (согласно Мероприятию 13 BEPS)

Таблица 1. Обзор распределения прибыли, налогов и деятельности в разрезе налоговых юрисдикций

| Название группы компаний: Финансовый год: | | | | | | | | | | |
|--|---------------------|-------------------|-------|-------------------------------------|------------------------------|--|------------------|---------------------|------------------------|--|
| Налоговая юрисдикция | Выручка | | | Прибыль (убыток) до налогообложения | Налоги на прибыль уплаченные | Налоги на прибыль начисленные в текущем году | Уставный капитал | Накопленная прибыль | Количество сотрудников | Материальные активы (кроме денежных средств и их эквивалентов) |
| | Независимые стороны | Связанные стороны | Всего | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |

Таблица 2. Перечень компаний группы и их деятельность

| Название группы компаний: Финансовый год: | | | | | | | | | | | | | |
|--|---|--|-----------------------|-----------------------------|-----------------------|-------------------------|------------------------------------|--|---|--------------------------------|--------------------------------|-------------|---|
| Налоговая юрисдикция | Компании - резиденты налоговой юрисдикции | Юрисдикция инкорпорации, если отличается от юрисдикции налогового резидентства | Основная деятельность | | | | | | | | | | |
| | | | НИОКР | Владение или управление НМА | Закупки или снабжение | Производство или сборка | Продажи, маркетинг или дистрибуция | Административные, управленческие или поддерживающие услуги | Предоставление услуг независимым сторонам | Внутригрупповое финансирование | Регулируемые финансовые услуги | Страхование | Владение акциями или другими долевыми инструментами |
| | 1. | | | | | | | | | | | | |
| | 2. | | | | | | | | | | | | |
| | 3. | | | | | | | | | | | | |

Законопроект о внедрении требований по подготовке документации по ТЦО в соответствии с Мероприятием 13 BEPS

С 2017 финансового года для международных групп компаний с консолидированной **выручкой 50 млрд. руб.** и более устанавливаются **обязательные** требования (в отношении 2016 фин. года – в добровольном порядке) по подготовке и подаче уведомлений об участии в международных группах и страновых сведений по международным группам:

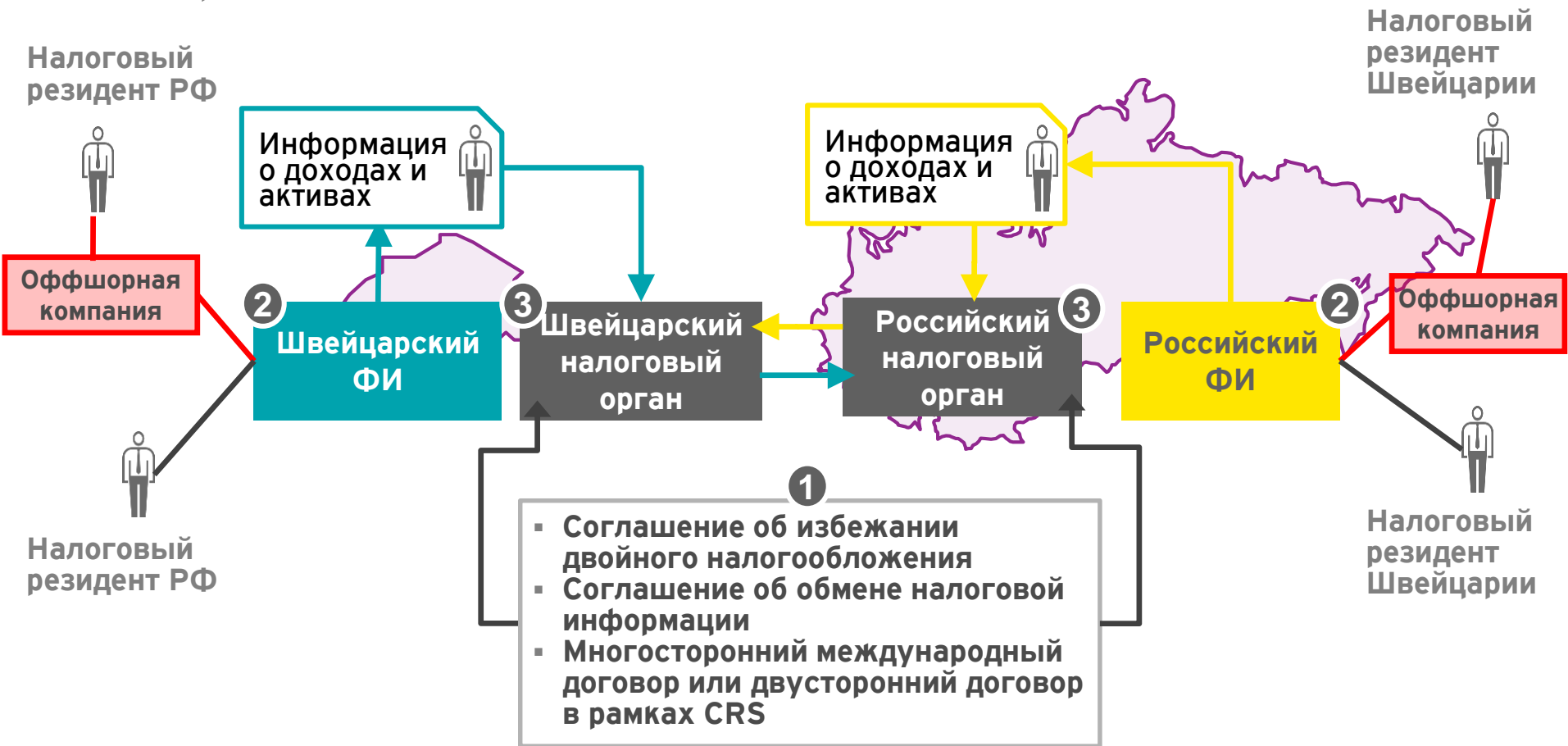
| | | Кто готовит | Сроки подачи | Штрафы (за непредставление) |
|---------------------------|---|---|--|-----------------------------|
| УВЕДОМЛЕНИЕ ОБ УЧАСТИИ | Возможность подачи за все компании налоговые резиденты РФ, входящие в МГК | Материнская компания/уполномоченный участник (либо любой участник группы, являющийся российской компанией/иностранной компанией, добровольно признавшей себя резидентом РФ) | ▶ Не позднее 3 месяцев с даты окончания отчетного финансового года | 50 000 рублей |
| | Страновой отчет | | ▶ Не позднее 12 месяцев с даты окончания отчетного финансового года (до 31 декабря 2018 г.) | 100 000 рублей |
| СТРАНОВЫЕ СВЕДЕНИЯ | Глобальная документация | Участник международной группы, являющийся российской компанией / иностранной компанией, добровольно признавшей себя резидентом РФ) | ▶ В течение 3 месяцев с даты получения требования ФНС России, но не ранее 15 месяцев с даты окончания отчетного финансового года. Требование только в ходе ТЦО-проверки либо в связи с запросом иностранного компетентного органа | 100 000 рублей |
| | Национальная документация | | ▶ В установленные текущими правилами сроки – в течение 30 дней по запросу налоговых органов | 100 000 рублей |

Единый стандарт обмена информацией по финансовым счетам (CRS)



Стандарт по автоматическому обмену информацией: как он работает

- ▶ Финансовые институты - банки, брокеры, управляющие и страховые компании



Механизм сверки данных

Автоматический обмен информацией

Налоговые органы РФ получают информацию о:

- ▶ Налоговых резидентах РФ, имеющих счета в иностранных финансовых институтах
- ▶ Контролирующих лицах пассивных нефинансовых организаций, которые являются налоговыми резидентами РФ
- ▶ Балансах счетов
- ▶ Суммах платежей/выплат по счетам

«Механизм сверки»

Кампания по деофшоризации

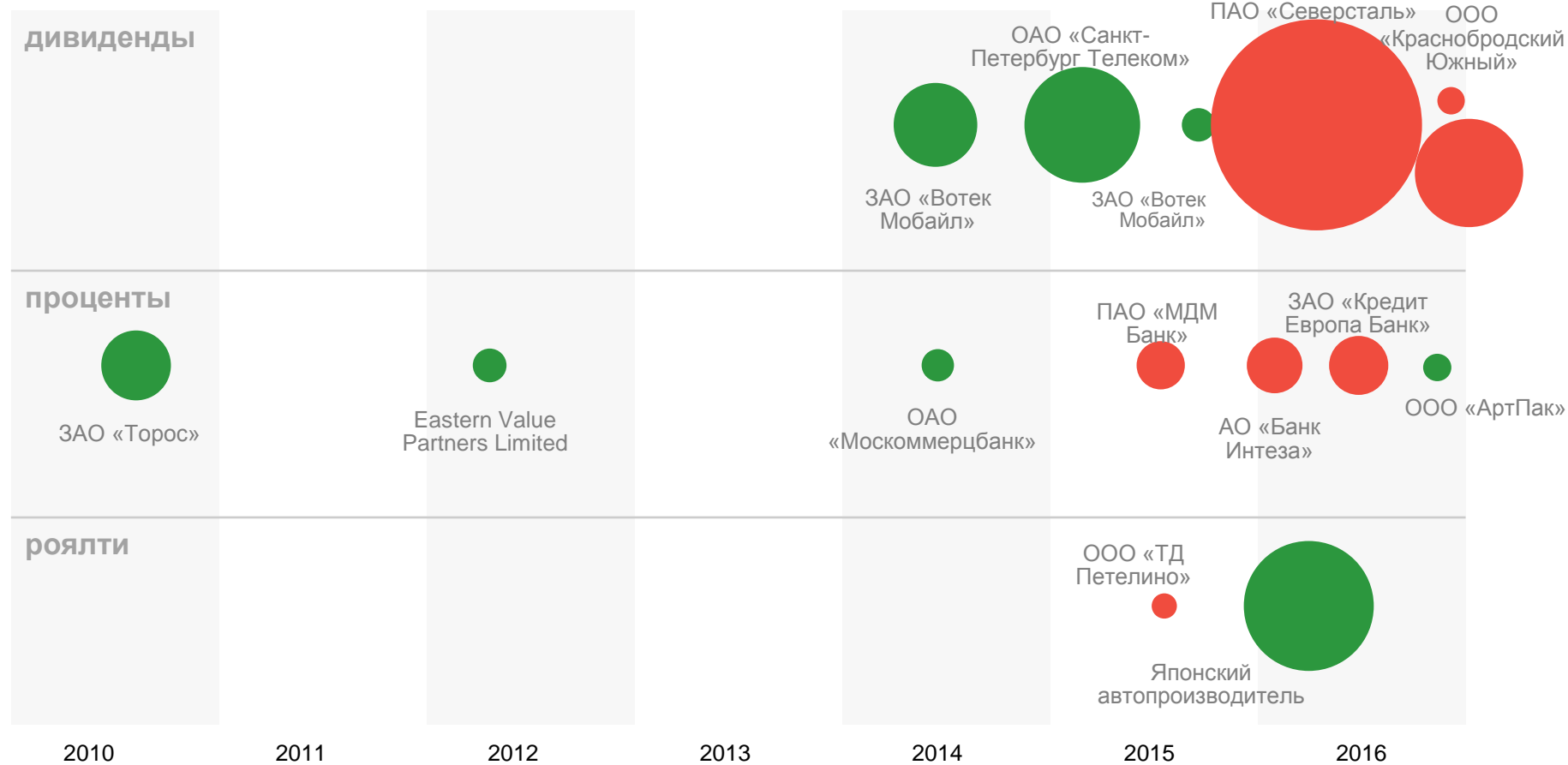
Налоговые органы РФ получают информацию о:

- ▶ Движении средств по счетам в иностранных банках
- ▶ Участии в иностранных организациях и структурах
- ▶ Наличии контролируемых иностранных компаниях (КИК)
- ▶ Прибыли КИК

Бенефициарный собственник дохода

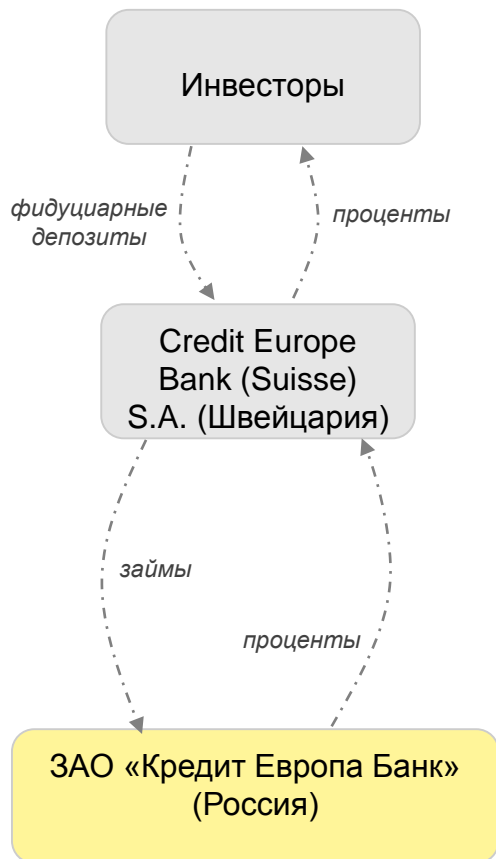


Текущая практика



Дело ЗАО «Кредит Европа Банк»

Проценты – фидуциарные депозиты



- ▶ ЗАО «Кредит Европа Банк» выплачивало проценты по займам, полученным от швейцарского аффилированного лица Credit Europe Bank (Suisse) S.A. (резидент Швейцарии). При выплате процентов по данным займам Банк в качестве налогового агента удерживал и перечислял в бюджет налог на доходы иностранных организаций по ставке 5%.
- ▶ Согласно позиции налоговых органов бенефициарными собственниками указанных платежей являлись не компании группы, а инвесторы ввиду следующих оснований:
 - банк не мог не осознавать, что предоставленные Credit Europe Bank S.A. (Швейцария) депозиты не являются собственными денежными средствами этого банка; выплата процентов фактически производится не швейцарскому банку (номинальному держателю), а иным лицам;
 - швейцарский банк и де-юре не квалифицировал спорные депозиты и проценты как собственные средства и полученный собственный доход (данные суммы отражались им за балансом).
- ▶ Суд занял сторону налогового органа, указывая следующее:
 - применение льготы по Соглашению возможно только при условии, что банки являются бенефициарными собственниками процентов, полученных в результате размещения собственных средств;
 - поскольку фактическими получателями процентов являлись инвесторы, а не швейцарский банк, то при выплате процентов отсутствовали основания для применения льготы.

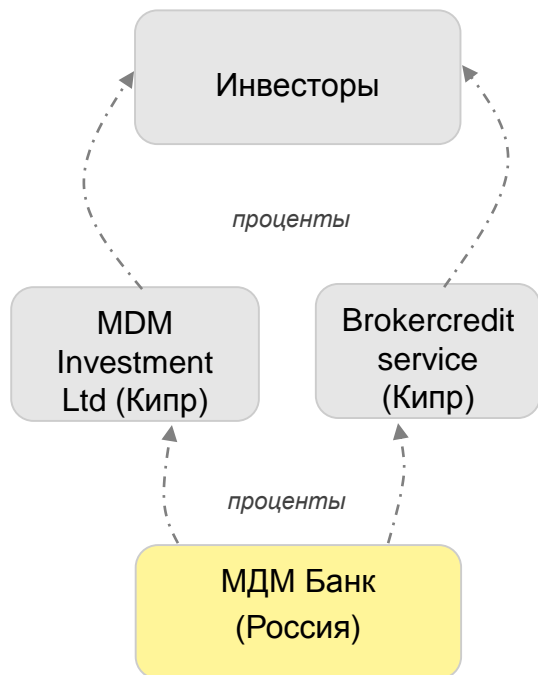
Постановление ФАС Московского округа от 25 января 2016 г. по делу № А40-442/2015

Дело ПАО «МДМ Банк»

Проценты – иностранный брокер



- ▶ Российский банк выплачивал процентные доходы иностранным организациям – резидентам Республики Кипр по облигациям. Банком в качестве налогового агента применялась ставка 0% при выплате процентного дохода. Суды поддержали налоговый орган, указав следующее:

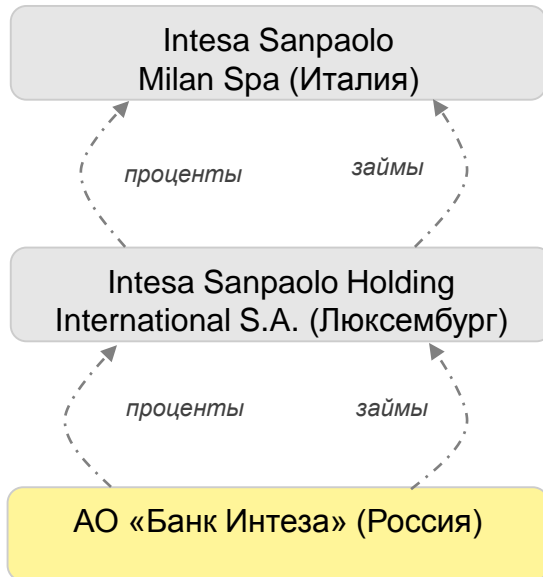


- кипрские организации не являлись бенефициарными собственниками дохода. Кипрские брокеры ни де-юре, ни де-факто не являлись владельцами получаемых процентов. Банком не было предоставлено доказательств обратного;
- согласно информации налоговых органов Республики Кипр MDM INVESTMENT LTD не совершала сделок за собственный счет и не имела своего собственного портфеля денежных средств и ценных бумаг. Причем, MDM INVESTMENT LTD в своей финансовой отчетности не квалифицировала спорные проценты как собственный доход;
- согласно отчетам о финансовом положении MDM INVESTMENT LTD сумма задекларированных доходов компании существенно ниже суммы выплат, произведенных Банком в ее адрес, что свидетельствует о том, что по сделкам с Банком компания MDM INVESTMENT LTD не являлась выгодоприобретателем;
- аргумент Банка на то, что соответствующие облигации учитывались по счету депо, открытому кипрским компаниям как владельцам этих ценных бумаг, не означает, что данные компании являлись фактическим владельцами данных облигаций и спорных процентов по ним;
- соглашение с Кипром применяется исключительно, если лицо, которому перечисляются проценты, является фактическим получателем (бенефициарным собственником) этого дохода. Поскольку фактическими получателями спорных процентов являлись иные лица (инвесторы), а не кипрские компании-брокеры функции, то при выплате процентов отсутствовали правовые основания для применения льготы по Соглашению.

Постановление ФАС Московского округа от 27 мая 2016 по делу № А40-116746/2015

Дело АО «Банк Интеза»

Проценты – промежуточная компания

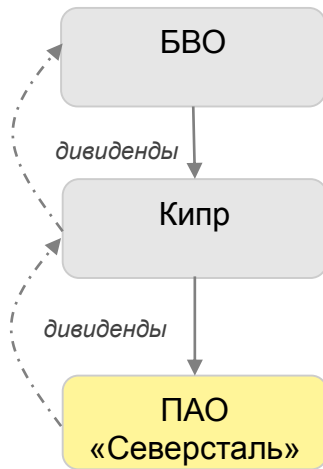


- ▶ Российский банк (АО «Банк Интеза») производил выплату процентов по договору займа, заключенному с компанией-резидентом Люксембурга, которая, в свою очередь, уплачивала проценты по займу, взятому у материнской компании - резидента Италии.
- ▶ Согласно позиции налогового органа к процентным платежам должно применяться не российско-люксембургское, а российско-итальянское налоговое соглашение и применимая ставка налога у источника составляет не 0%, а 10%. Налоговый орган привел следующие аргументы:
 - выданные российскому банку в 2005-2008 годах займы привлекались за счет целевых займов от итальянского акционера этой компании;
 - компания, как следует из её отчётности, использовалась в качестве «финансовой промежуточной компании» для дочерних компаний группы Intesa Sanpaolo в Восточной Европе (включая российский банк);
 - В 2009-2011 годы в компании работало от трех до семи сотрудников (от двух до четырех из которых занимались налоговой и бухгалтерской отчётностью);
 - компания не уплачивала налог на доходы (прибыль) в Люксембурге;
 - полученные от итальянской материнской компании краткосрочные займы систематически пролонгировались до даты возврата займов, выданных люксембургской компанией российскому банку;
 - условия выданных российскому банку займов (сумма, валюта, дата выдачи и дата погашения) повторяли условия займов, полученных люксембургской компанией от итальянского акционера.
- ▶ Несмотря на доводы налогоплательщика, что (1) люксембургская компания является налоговым резидентом Люксембурга, (2) осуществляет деятельность по различным направлениям, (3) обладает значительным объемом собственных средств, а также (4) самостоятельно принимала решения о выдаче займов и (5) является компанией с длительной историей, суд поддержал позицию налогового органа.

Постановление АС Московского округа от 4 октября 2016 г. по делу № А40-241361/2015

Дело ПАО «Северсталь»

Дивиденды – промежуточные компании

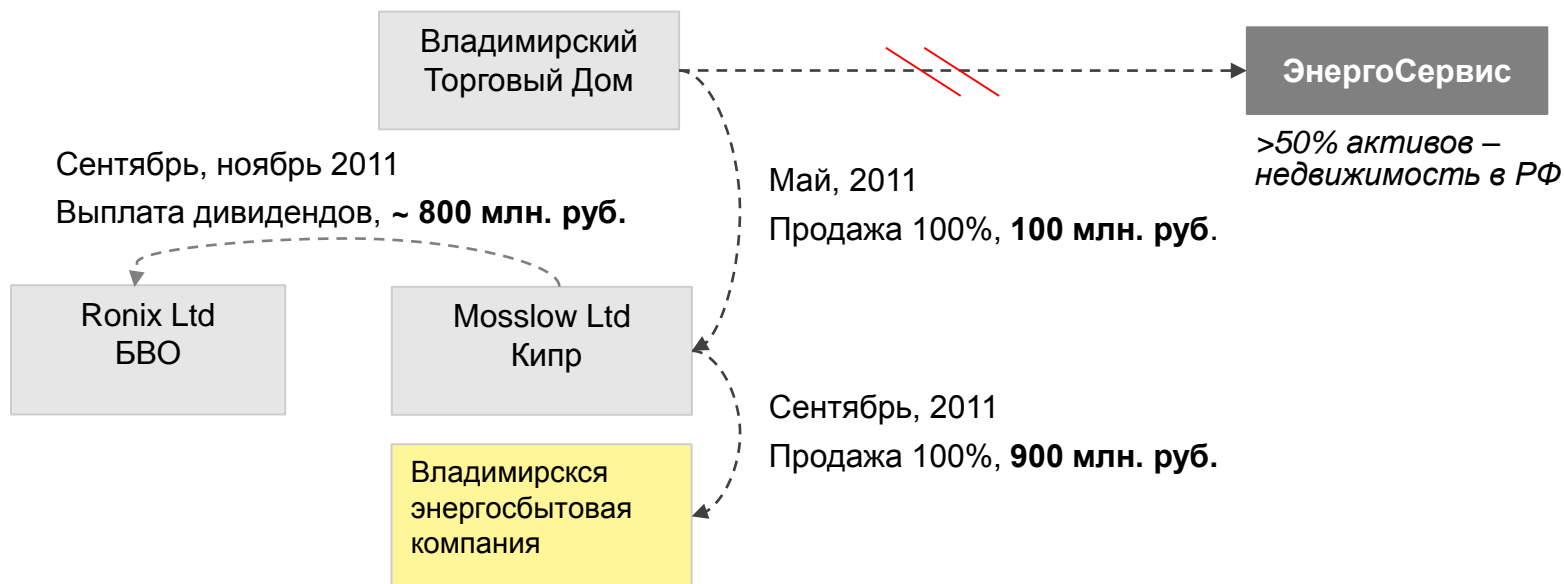


- ▶ Акционерами ПАО «Северсталь» являлись четыре компании-резидента Кипра, которые, в свою очередь, принадлежали компаниям-резидентам Британских Виргинских островов (БВО).
- ▶ Налоговый орган оспорил применение ПАО «Северсталь» пониженной ставки по дивидендам, предусмотренной Соглашением с Кипром (5%), и доначислил налог исходя из ставки 15% на следующих основаниях:
 - все полученные кипрскими компаниями дивиденды практически в полном объеме направлялись в адрес компаний на БВО;
 - деятельность кипрских компаний носила технический характер. Иной деятельности, кроме получения и перевода денежных средств, они не вели;
 - действия кипрских компаний были подконтрольны российской компании.
- ▶ Суд поддержал позицию налогового органа, указав следующее:
 - из ответа кипрских налоговых органов следует, что кипрские компании направили полученные дивиденды преимущественно на выплату дивидендов в пользу своих акционеров на БВО;
 - кипрские компании ограничены в правах распоряжения акциями. Так, директора компаний вправе только принимать решения о залоге акций в адрес единственного банка, об обмене акциями с аффилированными лицами, но не вправе самостоятельно принимать решения о выбытии акций;
 - выплаты дивидендов компаниям на БВО проводились вскоре после получения дивидендов от российской компании;
 - две из четырёх кипрских компаний зарегистрированы по одному адресу;
 - у трёх кипрских компаний в 2011 году был один и тот же директор.

Решение АС Москвы от 31 октября
2016 по делу № А40-113217/2016

Дело «Владимирская энергосбытовая компания»

Доход от отчуждения долей российской компании с недвижимостью в РФ



- ▶ Согласно позиции налоговых органов Mosslow Limited не является фактическим получателем дохода; полученные компанией денежные средства перечислены в виде дивидендов единственному учредителю компании Ronix Ltd, зарегистрированной на БВО. Налоговый орган признал Mosslow Limited кондуитной компанией и оспорил применение СОИДН с Кипром. Налоговый орган также признал ОАО «Владимирэнергосбыт» налоговым агентом и доначислил компании 20% налог от суммы вознаграждения, уплаченного Mosslow Limited. Налоговый орган привел следующие аргументы:
 - Сделки совершены в непродолжительный период времени без объективной необходимости совершения сделок через компанию-нерезидента РФ, обладающую признаками технической организации.
 - В 2013 г. Mosslow Limited была добровольно ликвидирована. Единственной доходной операцией компании Mosslow Limited являлась сделка с ОАО «Владимирэнергосбыт».
 - С момента инкорпорации у кипрской компании отсутствовали какие-либо нематериальные, материальные и финансовые активы, о чем свидетельствуют показатели бухгалтерского баланса в составе налоговой отчетности. Также, в отчетности не отражены какие-либо расходы на оплату труда персонала и рабочую силу.

Какие факторы имеют значение?

**“Зеркальные”
денежные
потоки**

Активы
иностран-
ной компании

Процесс
приня-
тия
решений

Расходы
иностран-
ной
компании

Бизнес-
цель
создания
компании

Освобожде-
ние дирек-
торов от
ответствен-
ности

Одинаковые
директора в
разных
компаниях

**Контракт-
ные
обяза-
тельства**

Номиналь-
ные и
реальные
функции

**Уплата
налогов**

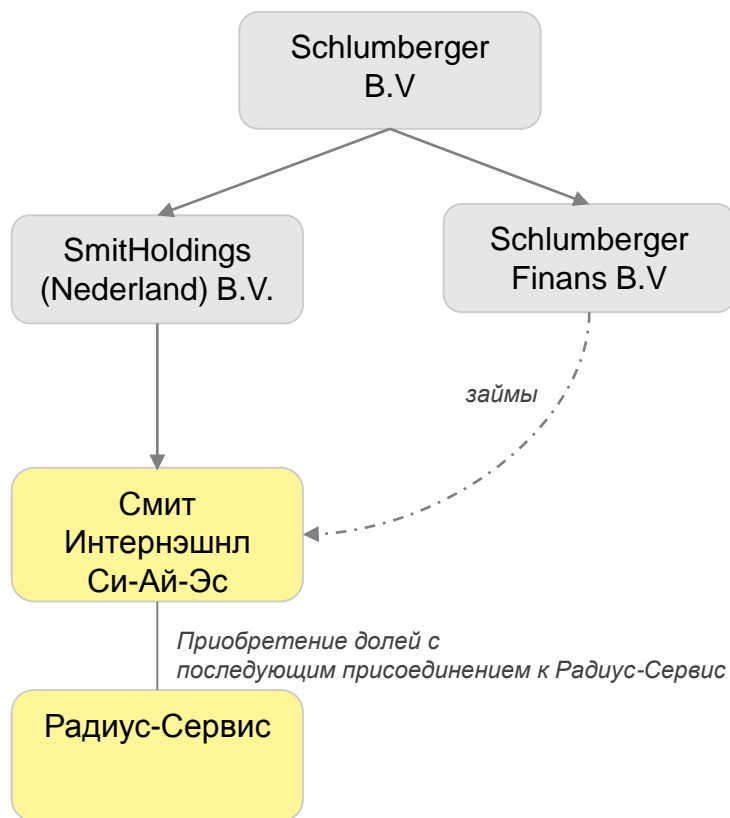
И т.д.

Другие актуальные вопросы судебной практики



Дело ООО «Фирма «Радиус-Сервис»

debt push down



Постановление 17 ААС от 13 февраля 2017 г. по делу № А50-17405/2016

- ▶ Суть спора: налоговым органом доначислен налог на прибыль по эпизоду исключения из состава расходов затрат в виде процентов по долговым обязательствам по договору займа с взаимозависимой компанией.
- ▶ Согласно позиции налогового органа начисленные проценты не обусловлены разумными экономическими причинами и целями делового характера, не связаны с извлечением прибыли.
- ▶ Суд апелляционной инстанции поддержал позицию налогового органа и привел следующие аргументы:
 - соглашение о выдаче займа не содержит график погашения основного долга, а также позволяет ООО «Смит Интернешнл Си-Ай-Эс» не возвращать заем и проценты до присоединения к ООО «Фирма «Радиус-Сервис»;
 - у ООО «Смит Интернешнл Си-Ай-Эс» отсутствовала фактическая возможность обеспечить чем-либо кредит. Компания являлась убыточной;
 - договор займа заключен между взаимозависимыми лицами за 4 месяца до начала процедуры реорганизации в форме присоединения;
 - возврат займа осуществлялся к ООО «Фирма «Радиус-Сервис» за счет собственных средств.
- ▶ Таким образом, группой компаний Shlumberger была совершена цепочка сделок, в результате которой обязательства по возвращению займа Shlumberger Finans B.V. и уплате процентов передано ООО «Фирма «Радиус-Сервис» в полном объеме, в связи с чем, у ООО «Фирма «Радиус-Сервис» появился расход, не связанный с его доходом.

Дело АО «СМАРТС»

Продажа активов российской компании

Суть спора:

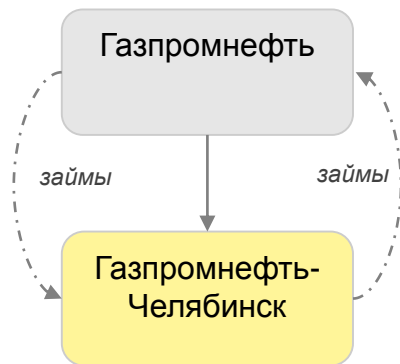
- ▶ Налогоплательщик создал дочернее общество на Кипре (Bolaro Holding Limited), в уставный капитал которого были внесены акции российских компаний. В дальнейшем Bolaro Holding Limited продало данные акции в пользу третьего лица - российской компании. Позже Bolaro Holding Limited перечислило АО «Смартс» денежные средства с указанием в назначении платежа «предоставление нерезидентом безвозмездной невозвратной финансовой помощи в пользу единственного акционера».
- ▶ По мнению налогового органа, единственной целью применения вышеназванной схемы явилось получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды и минимизации налога на прибыль вследствие освобождения от налогообложения операций по внесению вкладов в уставный капитал Bolaro Holding Limited и освобождения от налогообложения операций по безвозмездной передаче денежных средств от дочерней компании к материнской.

Позиция налогового органа:

- ▶ По мнению налогового органа, о получении необоснованной налоговой выгоды свидетельствуют следующие обстоятельства:
 - вклады АО «Смартс» в уставный капитал компании Bolaro Holding Limited носят не инвестиционный, а целевой характер;
 - временной промежуток между всеми операциями незначителен;
 - отсутствие экономической целесообразности совершаемых операций;
 - взаимозависимость участников операций;
 - акции дочерних компаний АО «Смартс» передавались в уставный капитал компании Bolaro Holding Limited с последующей продажей третьим лицам только в случае возникновения налоговых обязательств в виде исчисления и уплаты АО «Смартс» налога на прибыль.
- ▶ Таким образом, целью передачи налогоплательщиком в оплату дополнительной эмиссии акций дочерней организации в уставный капитал Bolaro Holding Limited являлось не получение прибыли от систематического осуществления хозяйственной деятельности, а реализация акций дочерней организации через нерезидента РФ и тем самым уход от уплаты налога на прибыль с доходов.
- ▶ Дело направлено АС Поволжского округа на новое рассмотрение.

Постановление АС Поволжского округа от 1 февраля 2017 г. по делу № А55-11332/2016.

Дело ООО «Газпромнефть-Челябинск» внутригрупповой «кэш-пулинг»



Суть спора:

- ▶ Между ОАО «Газпромнефть» и ООО «Газпромнефть-Челябинск» были заключены договоры займа. Денежные средства, поступившие в качестве займа от ОАО «Газпромнефть» были направлены полностью либо частично в качестве денежного займа ОАО «Газпромнефть». ООО «Газпромнефть-Челябинск» выдавало займы под более низкую процентную ставку, чем процентная ставка по займам, полученным ООО «Газпромнефть-Челябинск».
- ▶ Согласно позиции налогового органа действия налогоплательщика были направлены на создание искусственной ситуации, имевшей целью получение необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения налоговых обязательств по налогу на прибыль, посредством искусственного увеличения размера убытков.

Позиция суда:

- ▶ Сравнение условий договоров займа налоговым органом является некорректным в силу револьверности кредитования в рамках системы «кэш-пулинга», а также в силу того, что разница в ставках по договорам займа обусловлена разными целями предоставления займов, разными условиями заключения договоров, разным размером денежных средств, а также разными сроками возврата.
- ▶ Существование встречных займов позволило не минимизировать налогооблагаемую прибыль, а снизить свои издержки по уплате процентов, применяя механизм «кэш-пулинга».
- ▶ Взаимозависимость участников сделок не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной в рамках постановления пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 53 от 12 октября 2006 г.
- ▶ Финансовый результат налогоплательщика объективно не мог быть достигнут без привлечения заемных денежных средств от материнской компании.

Постановление 18ААС от 4 июля 2016 г. по делу №А76-15351/2015

Спасибо за внимание!