



РУСТАМ ВАХИТОВ,
партнер по международному налогообложению,
«Кроу Экспертиза» (Россия)

Коронавирус как черный лебедь российского и международного налогообложения

Государства уже давно развернули борьбу с офшорами и агрессивным налоговым планированием. Россия также вступила на этот путь, внедряя новые правила налогообложения и совершенствуя работу налоговой службы. Было обозначено и скорое вступление в силу конвенции MLI — многостороннего инструмента для регулирования соглашений об избежании двойного налогообложения. Однако свои коррективы внесла пандемия: сейчас странам приходится балансировать между жесткой налоговой политикой и выявлением злоупотреблений с одной стороны, и уступками налогоплательщикам с другой, поскольку многие виды бизнеса попали под угрозу разорения. В связи с этим государство приняло решение изменить ряд налоговых соглашений. К чему это приведет? О нынешней общей картине налогообложения и ее отдельных пазлах — изменении налоговых соглашений читайте в статье Рустама Вахитова.

О трудностях, порожденных эпидемией коронавируса, можно написать не одну книгу. Среди возникших в связи с нею проблем:

- долгосрочный экономический спад и банкротство многих компаний;
- потребность экономики в поддержке со стороны государства;
- необходимость изыскания финансовых ресурсов для борьбы с последствиями эпидемии (в связи с этим в России изменяются налоговые соглашения с рядом стран);
- законодательное ограничение на перемещение физических лиц;
- информационная прозрачность (так называемые корона-приложения, электронные пропуска и пр.).

В последующие годы данный список будет только пополняться.

Общие изменения условий деятельности компаний и физических лиц

Какое значение будут иметь эти проблемы в сфере налогообложения? В условиях экономического спада многие компании как минимум на несколько лет станут убыточными. А как известно, для налоговых органов убыточные компании не представляют большого интереса. Это вполне может породить у прибыльных компаний желание «затеряться» среди убыточного бизнеса. Списание долгов банкротов и неисполнение обязательств может сильно осложнить жизнь налоговых менеджеров.

Спасительная господдержка включает как прямые субсидии, так и налоговые льготы. Многие компании будут обращаться за ней, и кому-то удастся ее получить, вот только смогут ли они соблюсти все условия использования такой поддержки в будущем и не будут ли вынуждены вернуть

выделенные им средства? Споры с государством по поводу правомерности использования бюджетных денег могут составить отдельный пласт судебных баталий.

Господдержка будет осуществляться за счет налогов, уплачиваемых населением и компаниями. Налоговая нагрузка при этом неизбежно увеличится, как и число желающих оптимизировать налоговые платежи. В связи с этим государство, скорее всего, продолжит «закручивать гайки» в части деофшоризации. В России это проявилось в повышении ставок налога у источника для налоговых соглашений с Кипром, Люксембургом, Мальтой, а возможно, с Сингапуром и еще некоторыми странами. Параллельно вступают в силу изменения, связанные с Многосторонней конвенцией БЕПС¹ в отношении российских налоговых соглашений с рядом стран, включая Нидерланды и Люксембург. Это обусловит необходимость изменения структуры многих российских групп компаний.

Несмотря на текущие временные послабления, по окончании эпидемии налоговая администрация возьмется за инвентаризацию неиспользованных источников доходов с утроенной силой, и эффективное налоговое бремя возрастет, ведь БЕПС, реестры бенефициаров, уведомления налоговых органов об агрессивных сделках по DAC6 во время кризиса не исчезнут.

Закрытие границ и ограничение перелетов сделало невозможным проведение собраний директоров и снизило для многих компаний возможность осуществления деятельности в странах их нахождения. В то же время принимающие решения лица, «застрявшие» в офшорных странах, подтверждают своим присутствием там резидентство: как собственное, так и своих компаний.

Потребность в контроле над ситуацией заражения человечества COVID-19 привела к созданию программ (включая мобильные приложения), отслеживающих пребывание людей в очагах инфекции и позволяющих получать информацию о том, из какой страны и в какое время прибыл тот или иной человек. В результате государственные органы имеют достаточно полную картину перемещения физических лиц. Пока декларируется, что все это делается с целью осуществления эпидемиологического контроля, однако наивно полагать, что собранные сведения не будут доступны или не станут использоваться налоговыми органами для целей налогового контроля.

Анализируя изменение налоговых соглашений России, нельзя забывать и об остальных факторах, формирующих общую картину.

¹ О Многосторонней конвенции БЕПС см.: Вахитов Р. Что МЛІ грядущий нам готовит // Legal Insight. — № 6. — 2017.



Закрытие границ и ограничение перелетов сделало невозможным проведение собраний директоров и снизило для многих компаний возможность осуществления деятельности в странах их нахождения

Изменение российских налоговых соглашений

В начале апреля 2020 г. были провозглашены принципы изменения российских налоговых соглашений, в частности поднятие ставок налога у источника по выплачиваемым не являющимся резидентами лицам дивидендов и процентов (до 15 %). Минфин России обнародовал уведомление о том, что налоговые соглашения России с Мальтой и Люксембургом также будут изменены с повышением ставки налога у источника.

Действующий с 2015 г. договор с Мальтой предусматривает ставку налога у источника 5 % и потому активно не используется (для сравнения: по договорам с Кипром, Люксембургом и Нидерландами — ставка составляет 0 %). Налоговое соглашение с Люксембургом — заключенное Россией одним из первых, — в силу нулевой ставки по процентам часто применяется в финансовых сделках после подписания соглашения об избежании двойного налогообложения с Кипром и Нидерландами.

В пресс-релизах Минфина России указывалось, что налогообложение процентов в выпусках еврооблигаций и выплат процентов по кредитам иностранных банков меняться не будет. В то время как освобождение процентов налога у источника в программах еврооблигаций основано на внутреннем российском законодательстве, аналогичного освобождения по процентам для кредитов иностранных банков пока не происходит. Хотелось бы надеяться, что такая норма будет введена в российское законодательство до вступления в силу изменения соответствующих налоговых соглашений. Это могло бы смягчить последствия повышения ставок в самих налоговых соглашениях с указанными странами.

Мальта, Кипр и Люксембург не обязаны принимать российские предложения, соответственно, в этом случае налоговые соглашения будут расторгнуты. Это приведет к повышению общего уровня налогообложения. Европейские страны, как правило, не облагают налогом дивиденды от стратегического участия, только ставка эффективного налогообложения повысится с 5 до 15 %. Это снизит привлекательность схем вывода прибыли из России в офшоры для структур, использующих указанные страны как транзитные, но одновременно повысит уровень налоговой нагрузки для реальных инвесторов.

По процентам картина может быть хуже, так как при финансировании за счет привлеченных средств налог у источника 15 % (или 20 % в случае расторжения налоговых соглашений) может легко перекрыть всю прибыль, получаемую финансовым учреждением от сделки. Даже при устранении двойного налогообложения, которое может в одностороннем порядке предоставляться странами-партнерами, налоги

у источника не учитывают финансовый результат (прибыль) инвестиций и облагают налогом сам доход. Это может сделать какие-то из них убыточными.

Конечно же, использование различных вариантов борьбы со злоупотреблением, а не общее повышение ставок, является более благоприятным для реальных инвесторов. В «пограничных» случаях механическое повышение ставок может уже не сработать. Например, Нидерланды и Швейцария активно использовались для налогового планирования, но ведь именно оттуда приходят такие крупные инвесторы, как «Шелл», «Юнилевер», «Нестле» и др. Поднятие ставок ударит по ним, а принятие мер значительно снизит эффективность изменения налоговых соглашений с Кипром, Мальтой и Люксембургом.

Бороться именно со злоупотреблением — общий тренд и для ОЭСР, и для конкретных стран-партнеров. У России для этого имеются как необходимые инструменты, так и возможность встраивания в налоговые соглашения: оговорки об ограничении льгот (simplified limitation of benefits) и тест основной цели (Principal Purpose Test), MLI аналогичная ст. 54.1 НК РФ.

После закрытия Кипра, Люксембурга и Мальты компании будут пытаться решать свои проблемы в других юрисдикциях, например в Германии или Польше. У России около 85 действующих налоговых соглашений — поднять налоговые ставки по каждому из них будет сложно. Без применения точечных инструментов борьбы с уходом от налогов не обойтись, а с ними нет необходимости поднимать ставку налогов для всех.

В Люксембурге представлены Arcelor, O'Key Group и Альфа-банк (ABN Holdings S. A.). Некоторые российские группы выбирали Люксембург как юрисдикцию холдинговой компании, многие структурировали через него финансовые транзакции. Альтернатива будет сильно зависеть от того, какие юрисдикции попадут под первую волну изменений, но для того чтобы все стало эффективным, нужно убрать очень много нулевых ставок, а это технически сложно сделать.

Изменение налоговых соглашений повлечет за собой изменение и в структурах финансирования. Конечно же, менять налоговые соглашения через встраивание оговорок типа SLOB, когда льготы не предоставляются компаниям, большинство акционеров которых не является резидентами юрисдикции этой компании. Конечно же, транзитность как мотив — это опровергаемая презумпция, поэтому компаниям с реальным присутствием и деловой активностью в стране размещения льготы будут доступны. Этот подход представляется более системным решением. А пока остается только ждать, какой из подходов адаптируют к нашей реальности Минфин и ФНС.

Сценарии реагирования на изменения

Сквозной подход

Альтернативой налоговым соглашениям может стать, например, так называемый сквозной подход. Однако он имеет ограниченное применение. Его суть заключается в том, что можно показать реального собственника дохода за транзитной компанией и получить ставку налога, на которую он имеет право, но это, по определению, уменьшает вес и реальность существования транзитной компании, что может вызвать вопросы о правомерности применения налоговых льгот по предыдущим периодам, а в перспективе — поставить вопрос о признании российским резидентом по критерию места эффективного управления. Такой подход должен применяться осторожно и выборочно. Более того, это никак не поможет реальному инвестору из той страны, в отношении которой повысились ставки налога у источника. Например, американский инвестор, выдающий заемное финансирование через Кипр, будет иметь право на нулевую ставку по процентному доходу, а реальный кипрский инвестор — нет.

Перенос резидентства в Россию

В последнее время все более активно используется существующая с 2015 г. возможность переноса резидентства иностранных компаний в Россию на основании критерия места эффективного управления. Это довольно простой уведомительный способ. В результате некоторые ставки налога у источника, например по дивидендам, могут не повыситься до 15 %, а наоборот, снизиться до 0 %. При этом для такой компании будут открыты все льготы, доступные российским корпоративным резидентам, в том числе освобождение от налогообложения получаемых дивидендов. Единственным осложнением станет возможный exit tax — налог на прирост капитала при эмиграции. Им будет обложена разница в стоимости имущества компании при инкорпорации и смене юрисдикции. Иногда налоги могут достигать существенных сумм. Данные правила действуют по всему Евросоюзу, хотя возможны нюансы.

Перенос резидентства в другую страну

Очевидно, что для групп, для которых обозначенные методы неприемлемы, сохраняется возможность переноса резидентства иностранной компании в юрисдикцию, с которой заключено благоприятное соглашение об избежании двойного налогообложения. Конечно же, перенос компании сразу после объявления о повышении ставок налоговых соглашений будет воспринят российскими

Время нынешнего относительного затишья целесообразно потратить на консолидацию ресурсов и реструктуризацию бизнеса, чтобы быть готовыми к его успешному продолжению в новых условиях

налоговыми органами без энтузиазма. Ключевым фактором успеха при этом станет наличие деловых соображений как для переноса компании, так и для продолжения ее использования.

Что делать российскому бизнесу

Поспешная реакция на изменение налоговых соглашений повлечет за собой попытки реструктуризации, защиты, а возможно, и маскировки активов. В условиях тотальной прозрачности нужно исходить из того, что как минимум налоговые органы смогут увидеть транзакции и детали структуры и при необходимости оспорить их. Поэтому соответствующая реструктуризация должна быть не ситуативной и спонтанной, а продуманной с точки зрения ее обоснованности на случай оспаривания контрагентами и/или налоговыми органами.

Кроме того, целесообразно вести текущий упреждающий мониторинг информационной картины иностранной части структуры. Доступных для этого ресурсов достаточно много: депозитарии финансовой отчетности, специализированные базы данных, реестры бенефициаров и пр. Эксперты из соответствующих юрисдикций без труда подберут соответствующие задачам компании инструменты.

Риск предъявления претензий по поводу транзитности и искусственности необходимо уравновесить реальностью деятельности, найма персонала в иностранных компаниях и наделения его конкретными функциями. Еще одна рекомендация может показаться умозрительной в период кризиса, когда все интуитивно пытаются снизить расходы, тем не менее считать нужно не только потраченные деньги, но и те, которые придется уплатить через несколько лет, ведь вторая сумма может многократно превысить первую. В связи с этим оценивать целесообразность возможных шагов нужно комплексно.

Время нынешнего относительного затишья целесообразно потратить на консолидацию ресурсов и реструктуризацию бизнеса, чтобы быть готовыми к его успешному продолжению в новых условиях. ■