

НАЛОГИ

Посредникам не беспокоить

На фоне процессов борьбы с явлением размывания налогооблагаемой базы судьи начнут подробнее проследить посреднические модели — наличие «компаний-трубопровода»

Лариса АНТОШУК • Специально для «Юридической практики»



В 2011 году, когда вступил в силу Налоговый кодекс (НК) Украины, юристы прогнозировали, что заложенное в нем определение «бенефициарного (фактического) собственника (получателя)» (пункт 103.3 статьи 103 НК Украины) налоговые органы будут активно применять как инструмент для доначислений в процессе налоговых проверок.

Прогнозы частично подтвердились, поскольку уже в конце 2011 года появились первые споры с налоговой относительно правильности определения ставки налога на доходы нерезидента украинскими резидентами при выезде за границу доходов с источником их происхождения в Украине (льготной или обычной ставки). Но примеры доначислений налогов и связанные с ними судебные споры так и не стали массовыми.

Бенефициарный собственник

До 2011 года при выплате за границу пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти) можно было воспользоваться льготной ставкой (0%, 2%, 5%, 10%) вместо стандартной 15% на основании примененного соглашения об избежании двойного налогообложения и наличия действительной легализованной (с проставлением апостиля) справки о резидентности получателя.

С появлением определения «бенефициарный собственник» налоговая начала инте-

ресовать бенефициарностью получателя, анализируя, насколько нерезидент может считаться лицом, имеющим право на получение дохода. Соответственно, инструментальный налоговый орган становится все более похожим на используемый их коллегами за рубежом. Ярким тому примером можно назвать письмо Государственной фискальной службы (ГФС) Украины от 10 июня 2016 года № 12995/6/99-99-15-02-02-15, в котором ГФС, цитируя решение Высшего административного суда Украины (ВАСУ) от 24 марта 2014 года по делу № К/800/52155/13, указала, что для подтверждения бенефициарности получателя доходов должен быть лицом, которое определяет дальнейшую экономическую судьбу дохода.

Такое же заключение содержится в ряде споров. Суды стали указывать, что термин «бенефициарный (фактический) получатель (собственник) дохода» не должен толковаться в узком, техническом смысле, его значение следует определять исходя из целей и задач международных договоров об избежании двойного налогообложения, таких как «избежание от уплаты налогов», и с учетом таких основных принципов, как «предотвращение злоупотребления положенными договорами». Данная позиция изложена в судебных решениях по делам № 804/4659/15, № 806/1417/15, № 806/1213/15, № 805/3250/13-а, № 805/7337/13-а.

Таких решений немного, но они уже свидетельствуют о прорыве в подходе к толкованию и исследованию бенефициарного собственника — необходимо исследовать экономическую сущность операции. Стоит

напомнить, что ранее судьи скорее формально подходили к толкованию концепции и ограничивались изучением первичных документов и наличием справки о резидентности. Примером тому можно назвать ряд дел: № 2а/0470/15215/11, № 2а/0470/1541/12, № 2а-6786/12/0170/2, № 807/4040/13-а.

Экономическая сущность

Первые же попытки толкования трансакции с точки зрения именно экономической сущности появились в решении Львовского окружного административного суда от



ГФС Украины указала, что для подтверждения бенефициарности получателя доходов должен быть лицом, которое определяет дальнейшую экономическую судьбу дохода

20 июня 2012 года по делу № 2а-2037/12/1370. В нем суд указал, что фискальные органы должны были исследовать движение денежных средств, полученных нерезидентом от украинского налогоплательщика, чтобы обосновать «номинальность» получателя.

В первых спорах также были интересны находки контролирующего органа в части доказательств позиции в пользу номинальности получателя дохода. Согласно опре-

делению ВАСУ от 27 марта 2014 года по делу № К/9991/17901/11-с, налоговая утверждала, что украинский налогоплательщик обязан предоставить документ, подтверждающий факт уплаты налогов нерезидентом в стране его резидентности. Но дальше требований дело не шло.

Сегодняшние же решения содержат еще одну интересную находку в части доказательств. Теперь суд апробирует возможность обязать налогоплательщика предоставить письменное подтверждение от получателя налогов, что он является бенефициарным получателем (фактическим собственником). Эти пробы снова подталкивают к мысли о возврате к формальному подходу. Ведь можно было найти другой путь — обязать налоговую предоставить подтверждение номинальности. Но как промежуточный этап к переходу толкования именно «экономической сущности» операции такой подход логичен, хотя и спорен (является ли надлежащим доказательством письмо от нерезидента, на котором даже не проставлен апостиль?)

На фоне процессов борьбы с размыванием налогооблагаемой базы (BEPS), наверное, логично предположить, что лет через пять судьи начнут детально анализировать посреднические модели (наличие «компаний-трубопровода», то есть *soffit company*), выясняя, не является ли единственной целью структуры получение налоговых преференций. На пути к такому подходу возможны камни преткновения в виде неразработанной системы обмена информацией, невозможности и контролирующего органа, и суда быстро обрабатывать информацию на иностранном языке, несприятельности эксперта.

Налогоплательщикам же стоит учесть возможные подходы и самостоятельно анализировать, наполнена ли экономическая сущность внешнеэкономической операции или бизнес-структура.

АНТОШУК Лариса — руководитель практики разрешения налоговых споров «КПМГ-Украина», г. Киев

КОММЕНТАРИИ

Сомнительные доказательства



Влад АЛЕКСАНДРОВ, юрист ЮФ AVELLUM

В последнее время украинские налоговые органы стали все чаще оспаривать применение сниженной ставки налога на репатриацию. Особая активность налоговой наблюдается в направлении оспаривания права на применение льгот налоговых конвенций в структурах финансирования. В частности, под прицел попадают структуры выпуска облигаций участия в кредите и синдицированных кредитах.

Позиция налоговых органов состоит в том, что специальная финансовая компания (SPV), которая выступает эмитентом облигаций, не является бенефициарным собственником полученных процентов. По их мнению, фактическим получателем таких процентов выступают держатели облигаций.

При этом, насколько нам известно, для обоснования своей позиции налоговые органы активно используют информацию, полученную от компетентных органов иностранных юрисдикций, сведения, размещенные в сети Интернет, данные публичных реестров, а также проспекты эмиссии облигаций.

Зачастую доказательная сила такой информации представляется несколько сомнительной. В связи с этим в процессе обоснования решений налогоплательщикам рекомендуется обращать внимание на допустимость, относимость и доказатель-

ное значение используемых налоговыми органами доказательств.

Больше споров?



Максим САЛИЙ, юрист КК FCLEX

Институт бенефициарного собственника — относительно новый для Украины (был введен Налоговым кодексом Украины в 2011 году).

В настоящее время судебная практика в отношении бенефициарных собственников еще формируется. В основном суды занимают позицию налогоплательщиков, вместе с тем встречаются также случаи, когда решения выносятся и в пользу налоговой.

Становясь на сторону налогоплательщиков, суды обычно руководствуются таким принципом: если договор, на основании которого осуществляется выплата в пользу нерезидента, не является договором комиссии, поручения или агентским договором, получатель дохода по такому договору должен считаться бенефициарным собственником.

У нас этот институт еще окончательно не сформировался, и в некоторых случаях тенденция его применения существенно отличается от мировой практики. Если говорить о будущем данного института, то последующая его имплементация в национальную правовую систему приведет к увеличению количества судебных споров в этой области.

Судьба дохода



Валерия ТАРАСЕНКО, партнер Pavlenko Legal Group

Вопрос признания/непризнания бенефициарного собственника дохода стал активнее изучаться судами при рассмотрении связанных налоговых споров. Если раньше суды признавали «бенефициарным собственником» практически любое лицо, которое предоставляло справку резидентности и, исходя из документов, не являлось посредником, агентом или номинальным держателем, то сейчас вопрос конечного собственника — получателя доходов все чаще более предметно изучается судами. При этом суды применяют методические рекомендации ОЭСР Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения и учитывают глобальную тенденцию по борьбе с уклонением от налогообложения.

Так, в определении № К/800/33564/15 от 16 мая 2016 года ВАСУ указала, что вопрос «фактического получателя дохода» нужно изучать системно, при этом он не должен толковаться в узком, техническом смысле, его значение следует определять исходя из целей, задач международных договоров об избежании двойного налогообложения и с учетом такого принципа, как предотвращение злоупотребления положенными договорами. Чтобы лицо было признано фактическим получателем дохода, оно должно не только обладать правом на получение дохода, но и определять дальнейшую его экономическую судьбу.

Отсутствие четких правил



Егор ИГНАТ'ЧЕВ, юрист АФ «Грицаев и Партнеры»

Сегодня можно смело говорить о том, что Украина только начинает адаптировать прогрессивный опыт урегулирования правоотношений в сфере налогообложения доходов зарубежного выгодоприобретателя. Очевидна ситуация, при которой существующая в НК Украины норма, определяющая налоговый статус бенефициарного получателя, недостаточно раскрывает его правовую природу (*figiurat per ignotus*).

Так, определением ВАСУ было акцентировано внимание налогового органа на том, что понятие «фактический получатель дохода» не должно толковаться в узком, техническом, смысле, его значение следует определять исходя из целей, задач международных договоров об избежании двойного налогообложения и с учетом таких основных принципов, как «предотвращение злоупотребления положенными договорами», и правосубъектности в отношении определения последующей экономической судьбы полученного дохода.

Именно из-за отсутствия четких и понятных правил игры, а также разумного механизма и условий определения фактического получателя дохода при применении пониженной ставки налогообложения возникает искаженное понимание ситуации со стороны контролирующих органов.