Концепция бенефициарной собственности в судебной практике Украины и России

03.05.2013 СТАТЬИ

Рустам Вахитов, управляющий партнер компании ITA, куратор рубрики «Международные сделки: налоговое структурирование»

Елена Вознюк, советник налогового департамента юридической компании ОМП

В данной статье представлено нескольких судебных дел по вопросу бенефициарной собственности, рассмотренных российскими и украинскими судами. Возможно, некоторые из них будут подвергнуты критике профессиональным сообществом, однако обзор этих решений интересен как с точки зрения позиции судов в части складывающейся практики, так и в части сравнения подхода российских и украинских судов к интерпретации данной концепции.

Практика судов Украины

Институт бенефициарного собственника появился в украинском налоговом законодательстве с введением Налогового кодекса в январе 2011 г. Несмотря на новизну этого понятия, на сегодняшний день в Украине сложилась довольно широкая судебная практика, связанная с концепцией бенефициарного собственника.

Положительным моментом является то, что в большинстве известных нам споров украинские суды заняли сторону налогоплательщика. Однако все эти решения принимались судами первой или апелляционной инстанций. Высший административный суд Украины (наивысшая судебная инстанция государства, рассматривающая споры между субъектами хозяйствования и контролирующими органами) пока еще не высказал свое мнение по поводу применения концепции бенефициарного собственника. помимо этого, появляются решения, принятые в пользу налогового органа.

Определение бенефициарного собственника в налоговом кодексе

В соответствии с п. 3 ст. 103 Налогового кодекса «бенефициарным (фактическим) получателем (собственником) дохода для целей применения пониженной ставки налога в соответствии с правилами международного договора Украины к дивидендам, процентам, роялти, вознаграждениям и т. п. нерезидента, полученным из источников в Украине, считается лицо, имеющее право на получение таких доходов. при этом бенефициарным (фактическим) получателем (собственником) дохода не может быть юридическое или физическое лицо, даже если такое лицо имеет право на получение дохода, но является агентом, номинальным держателем (номинальным собственником) или же является только посредником в отношении такого дохода».

Позиция налоговых органов Украины

После принятия Налогового кодекса Государственная налоговая администрация Украины (ГНАУ) неоднократно доводила до налогоплательщиков (посредством налоговых разъяснений) свое мнение в отношении того, что бенефициарным (фактическим)

собственником лицензионных платежей, выплачиваемых резидентом Украины в пользу нерезидента, может быть только *собственник объекта интеллектуальной собственности* (например, письмо ГНАУ № 3917/5/12–0216 от 30 марта 2011 г., письмо ГНАУ № 4513/0/61–12/12–0016 от 31 октября 2012 г). Следовательно, автоматически в зоне риска оказались все сублицензионные структуры.

Позиция судов

Наиболее репрезентативными являются следующие споры в отношении бенефициарного собственника по лицензионным договорам: спор между налоговой службой и ООО «Спар-Центр» в отношении торговых наименований SPAR, EUROSPAR, INTERSPAR и SPAR EXPRESS (дело № 2а-14772/12/2670); спор между налоговой службой и ООО «Фактор» в отношении торговых марок «Легкі» и «Флінт» (дело № 2а/0470/1541/12); спор между налоговой службой и ООО «пРОДЕКСпОРТ-2009» в отношении торговой марки SEMKI (дело № 2а/0470/15215/11); спор между налоговой службой и ЧАО «Империал Тобакко продакшн Украина» в отношении торговой марки Davidoff (дело № 2а-11088/12/2670); спор между на-логовой службой и ООО «Диагностический лечебно-реабилитационный курортный комплекс «Риксос-прикарпатье"» в отношении торговой марки «Rixos' (дело № 144010/12).

Обстоятельства всех пяти дел схожи: украинская компания получила право пользования торговой маркой / наименованием на основании договора сублицензии. Налоговая служба оспорила право нерезидента — получателя роялти по договору сублицензии на пониженную ставку / освобождение от налога на доходы нерезидента по соответствующему договору об избежании двойного налогообложения в связи с тем, что такой нерезидент — получатель роялти не является бенефициарным собственником полученных доходов.

Все перечисленные решения были приняты в пользу налогоплательщика. при их принятии суды руководствовались следующими обстоятельствами (фактами):

> украинское предприятие осуществляло платежи на основании договора сублицензии —

одного из видов договоров о распоряжении имущественными правами интеллектуальной собственности по Гражданскому кодексу Украины. по мнению суда, этот документ сам по себе подтверждает бенефициарный статус нерезидента, получателя роялти по та-кому договору;

- в каждом из рассматриваемых дел лицензиар по договору сублицензии владел эксклюзивной лицензией на использование торговой марки в Украине;

- 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;

- для того чтобы подтвердить, что именно собственник торговой марки, а не лицензиар по договору сублицензии является бенефициарным собственником роялти, необходимо проследить движение средств по договорам лицензии и сублицензии, а также доказать, что выгоду по договору сублицензии получил именно собственник торговой марки, а также что лицензиар по договору сублицензии является только номинальным получателем роялти;

- бремя доказывания в административных спорах лежит на налоговой службе, а поскольку служба не доказала вины налогоплательщика, ее действия признаются судом неправомерными;

- в деле по торговой марке Rixos лицензиар по договору сублицензии представил налоговой службе выданный Налоговым и таможенным комитетом Нидерландов документ, который, в понимании украинского суда, подтверждал его статус бенефициарного собственника роялти в течение конкретного периода времени в понимании ст. 12 Конвенции об избежании двойного налогообложения между Нидерландами и Украиной;

- в деле по торговой марке SEMKI суд обратил внимание на то, что в действующей

Конвенции об избежании двойного налогообложения между Украиной и Кипром отсутствует ограничение ее применения к лицам, не являющимся бенефициарными собственниками.

На этом фоне существенно выделяется решение окружного административного суда города Киева, так-же посвященного вопросу применения концепции бенефициарного собственника (далее — концепция БС).

Обстоятельства дела

Платежи за использование марки NIKO осуществлялись в пользу лицензионной компании в Великобритании через кипрскую сублицензионную компанию. Схематично структура лицензионных платежей по первой части дела выглядит следующим образом:

Вторая часть дела представляется не менее интересной. платежи за пользование макетом осуществлялись в пользу российской лицензионной компании через российскую же сублицензионную компанию. Схематично структура лицензионных платежей по второй части выглядит следующим образом:

Вопросы для исследования

Суду необходимо было исследовать вопрос установления принадлежности фактического права на лицензионные платежи и порядок применения положений международного соглашения.

Позиция налоговых органов

Налогоплательщик неправомерно применил положения соглашения об избежании двойного налогообложения между Украиной (СССР) и Кипром, пока еще предусматривающего нулевую налоговую ставку у источника для лицензионных платежей, и

соглашения между Украиной и Россией, предусматривающего льготную ставку 10% у источника. Это неправомерное применение связано с нарушением положений Налогового кодекса Украины об обязательном наличии статуса бенефициарного (фактического) собственника у получателя дохода — нерезидента.

Позиция налогоплательщика

Налоговые органы неправильно применили положения налоговых соглашений, поскольку они не ставят в качестве условия применения налоговых льгот наличие фактического права на доходы.

Решение суда

Суд поддержал доводы налоговых органов, сославшись на нормы Налогового кодекса Украины, согласно которым льготные положения международных налоговых соглашений Украины могут применяться только в том случае, если иностранная компания является бенефициарным (фактическим) получателем дохода и резидентом страны, с которой заключен международный договор. Согласно Налоговому кодексу Украины бенефициарным (фактическим) получателем дохода не может быть юридическое или физическое лицо, даже если оно имеет право на получение дохода, но является агентом, номинальным держателем или посредником в получении такого дохода.

Рассмотрев обстоятельства дела, суд пришел к вы-воду, что сублицензиары (кипрская и российская компании) в обеих частях дела не являются фактически-ми собственниками доходов. применительно к торговой марке NIKO вывод был сделан на основе письма британской компании, в котором указывалось, что эта компания является владельцем торговой марки, но право на заключение сублицензионных договоров она передала кипрской компании. Кроме того, основанием для вывода послужил официальный бюллетень Государственного департамента интеллектуальной собственности Министерства образования и науки Украины, в котором как раз указывалось, что торговая марка

принадлежит британской (а не кипрской) компании. В качестве доводов, принятых к рассмотрению по второй части дела, был принят сам лицензионный договор между налогоплательщиком и российским сублицензиаром, в котором указывалось, что права на использование рекламного макета получены российским сублицензиаром от другой российской компании-лицензиара.

Поскольку получатели доходов не являются фактическими собственниками этих доходов, суд указал на не-возможность применения налоговых соглашений, а со-ответственно, и предусмотренных ими льготных налоговых ставок.

Основные выводы

Данное судебное дело наглядно демонстрирует те неоднозначные решения, к которым может привести включение концепции бенефициарного собственника в национальное налоговое законодательство. Фактически судьи исходили из приоритета норм национального права над нормами международных соглашений, обязательства по которым приняла на себя Украина.

Доказательственная база, отраженная в решении, основывается исключительно на формальных критериях признания компании — получателя дохода как его небенефициарного собственника. Это, собственно, сами лицензионные соглашения, регистрационные данные и переписка между лицензиаром и сублицензиаром. Однако практика передачи прав по сублицензионным соглашениям является распространенным экономически обоснованным явлением в бизнесе, и погоня исключительно за получением налоговых преференций в рассматриваемом деле совершенно неочевидна, особенно во второй его части с участием российских компаний. Это объясняется тем, что, во-первых, с точки зрения международных налоговых соглашений, российско-украинское налоговое соглашение в части роялти не предусматривает таких на-логовых льгот (низких ставок) в отличие, например, от того самого налогового соглашения между СССР и Кипром, обязательства по которому взяла на себя Украина. Во-вторых, в России не предусмотрено

какое-либо льготное налогообложение роялти, а это значит, что доход, полученный российской компанией, будет обложен по ставке 20%.

Более того, при рассмотрении второй части дела судом не было принято во внимание то обстоятельство, что даже если фактическим собственником дохода по лицензионным платежам признан лицензиар, а сублицензиару придан характер кондуитной компании, резидентство обоих юридических лиц совпадает, т. е. в любом случае применялось бы налоговое соглашение с Россией.

Суммируя перечисленные выводы судов, можно сделать следующее умозаключение: украинские суды принимают во внимание не только правовую суть операции и наличие необходимых подтверждающих документов (например, сертификата налогового резидентства или справки, подтверждающей бенефициарный статус получателя роялти), но в некоторых случаях — и ее экономическую суть. Однако в последнем из рассмотренных дел суд, возможно, зашел слишком далеко, применив условие о бенефициарной собственности к ситуации с платежом на Кипре, где такое требование просто не предусмотрено соответствующим международным соглашением.

Решения российских судов

В российском законодательстве определения бенефициарного собственника нет. Тем не менее в большинстве соглашений об избежании двойного налогообложения условие о бенефициарной собственности присутствует в отношении дивидендов и во многих случаях — в отношении процентов и роялти. При этом до настоящего времени судебная практика делала только первые шаги в интерпретации данной концепции.

Бенефициарная собственность в решениях судов общей юрисдикции

В апелляционном и кассационном определениях Московского городского суда от 25 декабря 2012 г. № 4г/2–12260/12 дана практическая трактовка понятия бенефициарной собственности. Необходимо отметить, что данный пример применения концепции

бенефициарной собственности идет вразрез с существующей практикой. Тем не менее это реальные судебные решения, которые необходимо учитывать при оценке рисков.

Обстоятельства дела господина С.

Банк кредитовал группу компаний в сфере недвижимости под личное поручительство одного из бенефициаров группы — господина С. Вследствие того что задолженность не была погашена, кредитор обратился в суд с требованием обращения взыскания на имущество, в основном жилые квартиры, находившиеся в собственности компаний, бенефициаром которых выступал господин С.

Позиция кредитора

Обязательства по договору поручительства господином С. не выполнены, вследствие этого кредитор вправе обратить взыскание на имущество, находящееся в собственности господина С. Имущество, находящееся в собственности других компаний, также может быть предметом взыскания, поскольку господин С. является бенефициаром этих компаний.
Промежуточные компании управляются номинальными директорами, действующими по распоряжениям и под ответственность бенефициара.

Позиция должника

Господин С. не является собственником имущества, таковыми являются компании, в собственности которых находится данное имущество. Доказательства, в частности, тексты соглашений с номинальными акционерами о принятии на себя бенефициаром последствий действий номинальных акционеров вследствие указаний бенефициара (indemnity letters) и соглашение об учреждении траста, получены кредитором незаконно и не должны рассматриваться в качестве допустимых доказательств.

Решение суда

Рассмотрев цепочку владения российскими компаниями — обладателями недвижимости, суд пришел к выводу, что компании на Кипре, Британских Виргинских островах и фонд на Джерси являются лишь промежуточными звеньями в цепочке владения господина С. активами в России. Соглашения с номинальным акционером, устраняющие ответственность последнего за выполнение инструкций бенефициара, подтверждают, что реальным бенефициаром являлся господин С.

Доказательства в виде indemnity letters и трастового соглашения, по мнению суда, соответствуют требованиям процессуального права, так как «удостоверены нотариусом или иными компетентными органами; в легализованном виде; в форме надлежащим образом заверенной копии; с заверенным переводом на русский язык», и поэтому могут быть рассмотрены.

Сославшись на определение бенефициара в одной из Конвенций ООН и общеизвестность данного понятия, а также приоритет норм международного законодательства над национальным, суд счел правомерным наложение взыскания на имущество, собственником которого, по мнению кредитора, являлся должник.

Комментарии

Данное дело не является налоговым, но оно чрезвычайно интересно как с процессуально-доказательственной точки зрения в части допустимости доказательств, так и с точки зрения интерпретации концепции бенефициара и бенефициарной собственности.

Представляется, что суд объединил концепции конечного бенефициара и бенефициарного собственника. Господин С. мог быть конечным бенефициаром, но вряд ли являлся бенефициарным собственником имущества.

Скорее всего, должник не ожидал от кредитора раскрытия документов о корпоративной структуре. Это не первый случай, когда степень конфиденциальности документов в иностранных / офшорных юрисдикциях переоценивается, но один из самых болезненных

примеров материализации таких рисков для должника. Соответственно, нужно быть готовым к возможности раскрытия любых документов в любой юрисдикции.

При оценке рисков раскрытия информации необходимо учитывать введение в 2013 г. полноценной процедуры обмена информацией со Швейцарией и Кипром, не ограниченной банковской, аудиторской и иной профессиональной тайной.

Появление в структуре номинальных акционеров соглашений об устранении ответственности номинальных собственников и прочих признаков попытки сокрытия реальных собственников структуры могут быть восприняты судом в неблагоприятном для таких собственников свете.

В рассмотренном деле спор касался обращения взыскания на имущество, которым должник владел через офшорные компании. Последние были квалифицированы судом лишь как звенья, скрывавшие реального собственника. При применении такого же подхода в налоговых спорах и непризнание самостоятельного статуса субъектов права у промежуточных компаний приведет к переносу налоговых обязательств с операционных компаний на конечных бенефициаров, что может обернуться крайне неблагоприятными последствиями.

Общие выводы

Концепция «бенефициарного» собственника непрерывно получает в судебной практике оценки, более или менее далекие от ее интерпретации европейскими и североамериканскими судами, в зависимости от ситуации и обстоятельств, но крайне важные для финальных выводов судов.

Из опыта Украины становится ясно, что имплементация концепции бенефициарной собственности в национальное законодательство вызовет рост числа судебных дел в данной области. При этом относительно большой процент проигрыша дел налоговыми органами объясняется бесперспективностью выбранных для таких споров налогоплательщиков.

Налоговые соглашения с Кипром, применяемые в России и Украине, не предусматривают условий о бенефициарной собственности в отношении процентов и роялти, поэтому анализ суда часто заканчивается выводом, согласно которому условие о бенефициарной собственности вообще неприменимо. при рассмотрении дел в ситуациях налоговых соглашений, в которых данное условие реально применимо, выводы судов могут быть иными.

Опубликовано в Legal Insight № 5 (21) 2013

СТАТЬИ