

Российско-кипрский протокол: Что изменилось?

В июле 2011 года был наконец внесен на ратификацию в Госдуму многострадальный российско-кипрский протокол, содержащий поправки к налоговому соглашению между двумя странами. Протокол был окончательно согласован и парафирован сторонами еще в апреле 2009 года. Однако подготовка к официальному подписанию затянулась: президенты Дмитрий Медведев и Димитрис Христофиас торжественно подписали протокол лишь в октябре 2010 года. Ожидалось, что протокол будет ратифицирован в кратчайшие сроки. И действительно, Кипр без задержек ратифицировал протокол, но вот российское правительство почему-то не спешило с внесением документа в Думу. Теперь наконец это произошло. В случае ратификации и обмена соответствующими официальными уведомлениями до конца года документ будет применяться с начала 2012 года, за исключением отдельных положений, применение которых отложено на более поздние сроки.

Надо надеяться, всем заинтересованным лицам хватило времени, чтобы оценить последствия принятия протокола и при необходимости перестроить схему своего бизнеса. Отметим, что изменение налогового режима операций с Кипром может иметь серьезные макроэкономические последствия для России: по данным Росстата за первый квартал 2011 года, объем накопленных инвестиций, полученных Россией с Кипра, составил 64 млрд. долл. или 21% всего объема накопленных иностранных инвестиций. Очевидно, что львиная доля этих кипрских инвестиций представляет собой средства, контролируемые отнюдь не киприотами, а российскими бенефициарами, использующими кипрские компании как инструмент для инвестиций.

По-видимому, кипрское правительство рассчитывает, что в обмен на подписание протокола Кипром российское правительство исключит эту юрисдикцию из «черного списка» офшорных зон, ведущегося российским Минфином.¹ Юридически этот список касается лишь ситуации получения российской организацией дивидендов от зарубежной (например, кипрской) компании, что, конечно, не является очень типичным случаем. Вместе с тем исключение Кипра из этого списка может стать важным символическим жестом, который, возможно, привлечет еще больше российских капиталов на Кипр. Неизвестно, правда, компенсирует ли этот приток тот отток, который вызван неблагоприятными изменениями в налоговое соглашение.

Но насколько существенны изменения, вносимые протоколом в налоговое соглашение? При подписании протокола подчеркивалось, что основной целью этого шага является уменьшение возможностей для ухода россиян от налогов с использованием кипрских компаний. Действительно, документ расширяет возможности обмена информацией между налоговыми органами двух стран и вносит некоторые коррективы в правила налогообложения компаний из одной из стран в другой стране. Однако внимательное изучение документа показывает, что, вопреки распространенному мнению, новая редакция соглашения по-прежнему предоставляет широкие возможности по использованию кипрских компаний в качестве средств налоговой оптимизации. Более того, применительно к наиболее распространенным схемам использования кипрских компаний никаких сколько-нибудь существенных изменений в правилах налогообложения не произошло. Следует, правда, оговориться, что не все формулировки протокола вполне однозначны, так что лишь будущая практика покажет, как именно он будет интерпретироваться налоговыми органами и судами.

1 Приказ Минфина РФ от 13.11.2007 N 108н (ред. от 02.02.2009).

Изменения

Рассмотрим наиболее важные изменения, вносимые рассматриваемым протоколом («Протокол») в налоговое соглашение между Россией и Кипром («Соглашение»)².

Статья I Протокола вносит уточнение в определение резидента, указывая, что компетентные органы (т.е., по Соглашению, Минфины) двух стран могут определять «место эффективного управления» юридического лица «по взаимному согласию». Данное положение может навести на мысль, что в случае, когда кипрская компания фактически управляется российскими резидентами, она может быть признана российским, а не кипрским резидентом, и, соответственно, обложена российским налогом на прибыль. Это, однако, не совсем так. По Соглашению, место эффективного управления определяет резидентность компании только тогда, когда компания признается резидентом обеих стран согласно их национальным законодательствам (п. 3 ст. 4 Соглашения). Однако действующее российское законодательство не дает возможности признать компанию, зарегистрированную за рубежом, налоговым резидентом РФ: таковыми признаются только российские организации (ст.ст. 246, 247 НК РФ). Поэтому до внесения изменений в российское налоговое законодательство кипрские компании не могут быть признаны резидентами РФ, независимо от того, кто ими управляет.

Правда, если будет доказано, что компанией управляют извне Кипра, она может быть признана нерезидентом Кипра по национальному законодательству Кипра (согласно которому компания резидента на Кипре, если ее «управление и контроль» осуществляется с Кипра)³. В этом случае она не будет считаться ни резидентом Кипра, ни резидентом России. Соответственно, Соглашение к ней применяться не будет, что, в частности, означает взимание налогов у источника в России (на дивиденды, проценты и др.) по полной ставке, а не по ставке, уменьшенной Соглашением.

Однако если директорами компании являются киприоты, заинтересованной стороне (предположительно, российскому налоговому органу) придется как-то доказывать кипрской стороне, что в действительности «управление и контроль» осуществляется извне Кипра, а потому компания не подлежит налогообложению на Кипре. Пока не совсем ясно, какого рода доказательства могут устроить кипрскую сторону, которая вряд ли будет очень заинтересована в освобождении компании от кипрских налогов. Неясно также, насколько сами российские налоговые органы могут быть заинтересованы в проведении таких технически довольно сложных и трудоемких мероприятий, учитывая, что резидентом РФ компания все равно признана не будет.

Статья II Протокола вносит коррективы в определение «постоянного представительства», предусматривая возможность образования постоянного представительства в случае оказания услуг компанией из одной страны в другой стране «через физическое лицо», находящееся в этой другой стране. По-видимому, речь идет об услугах (например, маркетинговые исследования), фактически оказываемых физическими лицами, но от имени и с оплатой на счет зарубежной компании. В случае образования постоянного представительства доход от таких услуг подлежит налогообложению в РФ по обычным ставкам налога на прибыль, а если постоянного представительства нет, налог на доход не взимается (в любом случае может взиматься НДС, если местом реализации услуги признается Россия). Таким образом, закрыт юридический пробел, ранее использовавшийся для оказания услуг в России ее же резидентами без уплаты российского налога.

² Протокол о внесении изменений в Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 5 декабря 1998 года (Подписан в г. Никосии 07.10.2010).

³ Закон о налоге на доход (2002) (с изменениями), ст. 2.

Статья III Протокола устанавливает, что положения о налогообложении доходов от недвижимого имущества распространяются также и на доходы, полученные «через посредство трастов недвижимости, паевых фондов недвижимости или аналогичных коллективных форм инвестирования, созданных в первую очередь для инвестиций в недвижимое имущество». Это значит, что в случае России данные доходы будут облагаться российским налогом, наравне с доходами, полученными непосредственно от недвижимости (арендные платежи и т.п.). Ранее полной ясности в налогообложении указанных доходов не было.

Статья IV Протокола устанавливает, что доходы от международных перевозок подлежат налогообложению в государстве, где расположено «место эффективного управления» получателя дохода (а не в государстве его резидентности, как в действующей версии Соглашения). Таким образом, если кипрской компанией, осуществляющей международные перевозки, «эффективно управляют» из России, доход от этих перевозок подлежит налогообложению только в России. Однако поскольку кипрская компания не становится резидентом России, взиматься, по-видимому, может лишь налог на доход от источников в России по ставке 10% (пп. 8 п. 1 ст. 309, п. 1 ст. 310, пп. 2 п. 2 ст. 284 НК РФ). Нельзя сказать, что это радикально меняет ситуацию, так как в настоящее время именно таким образом и облагаются выплаты соответствующих доходов из России на кипрскую нерезидентную (управляемую извне Кипра) компанию.

Статья V Протокола устанавливает новый порог для применения льготной ставки 5% налога у источника при выплате дивидендов из России на Кипр. Теперь требуемая Соглашением минимальная сумма вклада в капитал составляет 100 тыс. евро, а не 100 тыс. долларов (при меньшем вкладе ставка налога составляет 10%). Что еще важнее, уточняется понятие дивидендов. Во-первых, дивидендами считаются любые «доходы - даже выплачиваемые в форме процентов - которые подлежат такому же налогообложению, как доходы от акций в соответствии с налоговым законодательством государства, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды». Очевидно, здесь прежде всего имеются в виду проценты по избыточной «контролируемой задолженности» (займы от зарубежной материнской компании или ее аффилированных лиц), которые в России для целей налогообложения приравниваются к дивидендам (п. 2 ст. 269 НК РФ). Дело в том, что ряд российских судов признал, что указанные российские (неблагоприятные) правила не распространяются на компании из стран, с которыми у России имеется соглашение, включающее положение о недискриминации (см. ст. 24 Соглашения).⁴ Рассматриваемая поправка, по-видимому, устраняет возможность такого толкования, явно допуская возможность особого порядка налогообложения процентов по контролируемой задолженности от кипрской компании. Во-вторых, дивидендами признаются «любые выплаты по паям паевых инвестиционных фондов или аналогичных коллективных форм инвестирования», кроме тех, что инвестируют в недвижимость (к последним применяются правила, обсуждавшиеся ранее). Дело в том, что по внутреннему российскому законодательству указанные выплаты дивидендами не являются, что создавало налоговую неопределенность при выплате этих доходов на Кипр.

Статья VI Протокола уточняет понятие процентов, устанавливая, что таковыми не считаются те проценты, что приравнены к дивидендам в силу положений предыдущей статьи (то есть проценты по избыточной контролируемой задолженности).

Статья VII Протокола устанавливает, что доход кипрского резидента «от отчуждения акций и аналогичных прав, более 50% стоимости которых представлено недвижимым имуществом», расположенным в России, может облагаться налогом в России (и, соответственно, то же верно в случае российского резидента и недвижимости на Кипре). Российское налоговое

⁴ См., например, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 11.03.2011 N A27-7455/2010.

законодательство содержит аналогичное положение (пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ), но по действующему налоговому соглашению получается, что такие доходы кипрских компаний в России налогом не облагаются (в случае акций – как доход от отчуждения движимого имущества, в случае долей в ООО – как «другие доходы») (ст.ст. 13, ст. 22 Соглашения). Протокол устраняет этот пробел, фактически позволяющий полностью обойти налогообложение при реализации российской недвижимости (на Кипре доход от отчуждения акций и долей налогом не облагается). Правда, пока остается не вполне ясным, являются ли доли в ООО правами, «аналогичными» акциям в смысле данной поправки, то есть распространяется ли налогообложение и на них тоже. О сроках вступления в силу данной поправки см. далее.

Статья VIII Протокола уточняет описание «взаимосогласительной процедуры» между компетентными органами двух стран. В частности, для инициации такой процедуры налогоплательщику предоставляется право обращения в компетентный орган любой из двух стран (а не только своей страны, как раньше).

Статья IX Протокола вводит новую редакцию статьи 26 Соглашения «Обмен информацией». Возможности обмена налоговой информацией несколько расширены, в частности, явно предусмотрена возможность обмена информацией, находящейся в распоряжении банка или номинального держателя акций. Вместе с тем действует ряд ограничений на такой обмен: не допускается предоставление информации, которую нельзя получить законным путем; информации, которая составляет коммерческую тайну и т.п. Пока не вполне ясно, насколько новая редакция статьи даст возможность фактически увеличить поток информации с Кипра в Россию. В любом случае она не делает обмен автоматическим: для получения информации с Кипра российским органам придется пройти предусмотренные кипрским законодательством процедуры.

Статья X Протокола вводит новую редакцию статьи 27 Соглашения «Помощь в сборе налогов». Явно устанавливается, что по запросу компетентного органа (напомним, по Соглашению таковым является Минфин) одного государства компетентный орган другого государства принимает меры по взысканию налоговой задолженности перед первым государством. Например, по запросу российской стороны кипрские органы должны будут взыскать с российского гражданина, имеющего активы на Кипре, налог, который он не уплатил в России (однако см. далее о сроках вступления в силу данной поправки).

Статья XI Протокола вводит в Соглашение новую статью 29 «Ограничение льгот». Наименование статьи звучит довольно угрожающе. Подобные статьи часто встречаются в налоговых соглашениях; их целью обычно является лишение льгот, предоставляемых соглашением, тех компаний, которые, хотя и зарегистрированы в стране-участнице соглашения, но фактически контролируются лицами, резидентными в других странах. Если бы новая редакция российско-кипрского Соглашения ограничивала льготы именно таким образом, это полностью уничтожило бы всю индустрию использования кипрских компаний как инструментов инвестиций в Россию. Можно предположить, что текст именно этой статьи был предметом наиболее активного торга между российской и кипрской сторонами. Окончательная редакция явно имеет компромиссный характер и, возможно, по этой причине сформулирована несколько загадочно.

В пункте 1 устанавливается, что резидент договаривающегося государства лишается льгот по Соглашению, если «если в результате консультаций между компетентными органами обоих Договаривающихся государств установлено, что главной целью или одной из главных целей создания или существования такого резидента было получение льгот в соответствии с настоящим Соглашением». Обратим внимание, что лишение льгот не может производиться российскими

налоговыми органами в одностороннем порядке: требуется согласие кипрской стороны, причем для этого придется доказывать, что резидент создан именно для получения налоговых льгот.

Казалось бы, данная статья относится прежде всего к кипрским компаниям, контролируемым российскими резидентами. Однако в следующем пункте 2 той же статьи неожиданно читаем следующее: «Положения пункта 1 применяются только к компаниям, которые не зарегистрированы в Договариваемом государстве, но претендуют на льготы, предоставляемые этим Соглашением». Таким образом, к кипрским компаниям ограничение льгот, по-видимому, неприменимо, так как они «зарегистрированы» именно на Кипре.

Но тогда не совсем ясно, к кому же, собственно, вообще относится ограничение. В принципе, существуют ситуации, в которых компания, зарегистрированная за пределами Кипра, будет резидентом Кипра по его налоговому законодательству. Для этого она должна «управляться и контролироваться» с Кипра. Например, британская компания, имеющая кипрских директоров, может быть признана резидентом Кипра на основании его законодательства, а также налогового соглашения между двумя этими странами. Однако довольно странно, если авторы статьи об ограничении льгот были озабочены именно подобными, нечасто встречающимися, ситуациями.

Создается впечатление, что кипрская сторона «протащила» в Протокол формулировку пункта 2, воспользовавшись какой-то оплошностью или невнимательностью российской стороны. Во всяком случае, этот пункт, по сути, лишает всю статью основной области ее применимости, оставляя, таким образом, россиянам все возможности для использования кипрских компаний в качестве инструментов налогового планирования.

Наконец, статья XII Протокола устанавливает, что новая редакция Соглашения применяется «в отношении налоговых периодов, начинающихся первого или после первого января календарного года, следующего за годом», в котором произошел обмен уведомлениями о ратификации Протокола. Таким образом, новые положения могут применяться (при условии ратификации) уже с 2012 года. Однако есть два исключения. Во-первых, положения статьи VII, то есть новый порядок налогообложения от продажи «акций и аналогичных прав, более 50% стоимости которых представлено недвижимым имуществом» (см. выше), начинают применяться на четыре года позже основной части изменений. Это дает возможность еще четыре года эффективно использовать кипрские компании в качестве инструментов безналоговой передачи российской недвижимости. Во-вторых, вступление в силу статьи X с ее радикальными нововведениями касательно сбора российских налогов силами кипрских властей откладывается до «момента принятия Кипром необходимого законодательства», то есть на неопределенный срок.

Обсуждение

Итак, изменения, вносимые Протоколом в российско-кипрское Соглашение, далеко не фатальны. Закрыты некоторые возможности минимизации российских налогов с помощью кипрских компаний: в схемах владения недвижимостью (поправка вступает в силу через четыре года); при оказании услуг в России; при предоставлении займов в Россию (в части контролируемой задолженности). Однако большинство налоговых льгот, предоставляемых Соглашением, прежде всего в части налогов у источника на дивиденды, проценты и роялти, остались нетронутыми (хотя некоторые формулировки уточнены). Соответственно, большинство схем налогового планирования с использованием кипрских компаний осталось вполне работоспособными.

Наибольшие опасения российских пользователей кипрских компаний вызывают новые положения об обмене налоговой информацией. Однако такой обмен до определенной степени осуществлялся и ранее. Не очевидно, что новые положения налогового соглашения сделают обмен существенно

более интенсивным. Представляется, что активность такого обмена будет определяться скорее общим состоянием межправительственных отношений, чем юридическими формулировками Соглашения.

Более того, даже если российские налоговые органы получают в результате налогового обмена сведения о российских владельцах кипрских компаний, это не будет иметь прямых налоговых последствий для таких резидентов. По действующему российскому законодательству налогообложению подлежат лишь доходы, полученные российским резидентом от зарубежной компании (в виде дивидендов и т.п.). Сам же факт владения акциями кипрской компании не создает налоговых последствий в России ни для компании, ни для ее владельца. Законодательство о «контролируемых иностранных компаниях», предписывающее включение доходов офшорных компаний в налогооблагаемый доход их владельцев-резидентов, в России пока что отсутствует.

Вместе с тем необходимо иметь в виду следующее. Если в результате обмена информацией обнаружится, что существование кипрской компании не обусловлено какой-либо деловой целью, кроме минимизации налогов в России, это может иметь вполне ощутимые негативные налоговые последствия. В частности, российским резидентам может быть отказано в признании расходами выплат в адрес компании на основании судебной доктрины «необоснованной налоговой выгоды».⁵ Кроме того, отсутствие самостоятельной цели может привести к тому, что кипрская компания не будет признана лицом, имеющим «фактическое право» на получаемые ею дивиденды, проценты или роялти. Это, в свою очередь, может вести к лишению компании льгот по Соглашению в части ставок налогов у источника в России (ст.ст. 10-12 Соглашения).

Для избежания этих неприятных последствий компания не должна быть «пустышкой», то есть чисто формальным юридическим лицом без офиса и персонала, единственной функцией которого является передача полученных средств другим компаниям. В большинстве европейских юрисдикций для использования налоговых соглашений к компаниям предъявляют довольно серьезные требования в части такой «укорененности» (substance), но кипрские налоговые органы пока относятся к этому вопросу весьма формально. Собственно, в этом отношении с принятием Протокола ничего не изменилось, за исключением, возможно, степени «прозрачности» кипрских компаний для российских налоговых органов. Соответственно, теперь претензии к кипрской компании-пустышке потенциально могут предъявить российские налоговые органы. Впрочем, требуемая степень «укорененности» компании может варьироваться в зависимости от исполняемых ею функций: так, торговой компании обычно требуется больше персонала, чем чисто холдинговой компании. Как обычно, в случае спора окончательное решение может вынести лишь суд.

Выводы

Таким образом, внесенные в российско-кипрское налоговое соглашение изменения не фатальны в смысле использования кипрских компаний как инструментов налогового планирования. Можно предположить, что Кипр сохранит за собой роль важнейшей офшорной базы российского бизнеса. Вместе с тем поправки повышают степень прозрачности кипрских компаний для российских налоговых органов (хотя и не делают обмен информацией автоматическим). Если в результате обмена информации с кипрскими властями обнаружится, что кипрская компания не имеет иной деловой цели, кроме минимизации налогов в России, это может иметь ощутимые негативные последствия.

⁵ Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды".

Материал подготовлен компанией Roche & Duffay
тел. (495) 790-2660; 926-2990