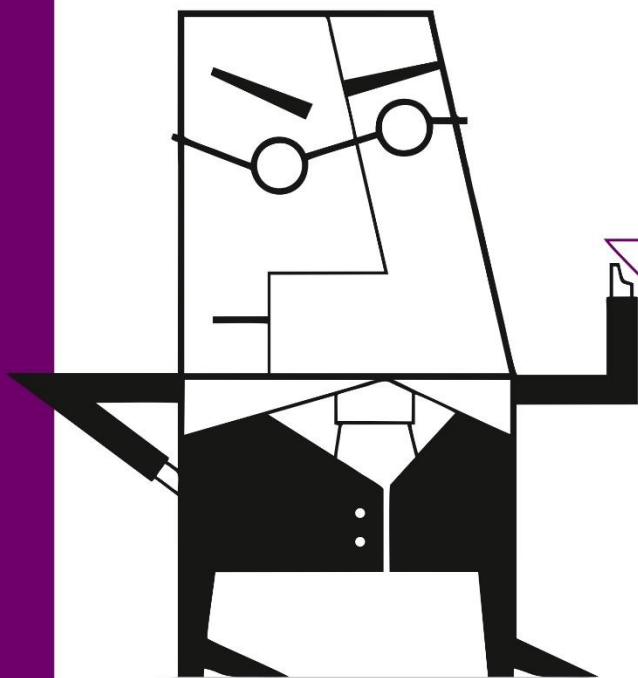




@PG_Tax

Telegram-канал о налогах
и налоговых спорах



π^g
pepeliaev group®

Развитие практики по внутригрупповому финансированию

Никонов Андрей
Старший партнёр

2020 г.

www.pgplaw.ru

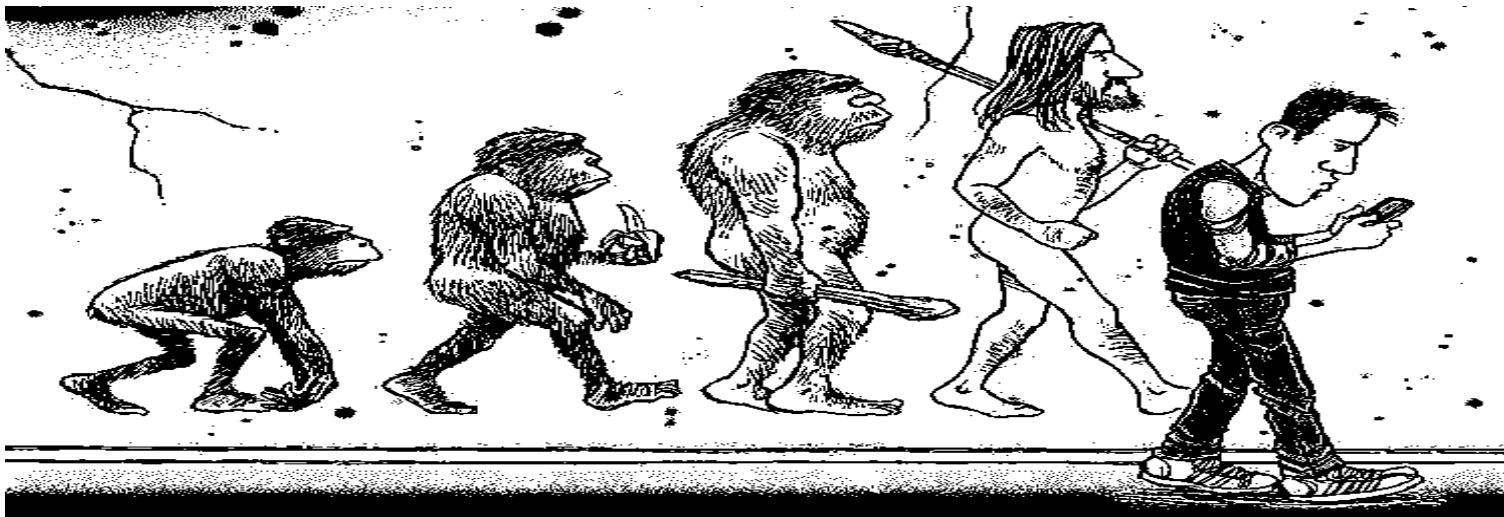
Международное развитие: новое руководство по ТЦ для финансовых операций

https://www.pgplaw.ru/analytics-and-brochures/presentations/andrei-nikonov-on-intra-group-financing/?sphrase_id=247214

Российский вклад: Прецедент по Мега-Инвест:

ВС РФ: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/05076c01-2c2a-43b4-8573-966b1e0295fa/ce564ffd-b3eb-4d05-bb9f-3bbb73c229b2/A60-29234-2019_20200914_Opredelenie.pdf?isAddStamp=True

ФНС: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365839/



Начало отсчёта - Постановление от 15.11.2011 № 8654/11. Сославшись на Комментарий ОЭСР к Модельной конвенции, Президиум указал, что правила тонкой капитализации используются не только для применения «конкурентной рыночной ставки, предусмотренной для займа, но и для определения того, является ли ссуда реальной или же представляет собой ..., например вклад в акционерный капитал».



До Мега-Инвест:
расширение под цель



Начиная с Мега-Инвест:
сужение под цель

Соотношение капитала и долгов

Наличие **юридической** способности контролировать заём (через прямое либо косвенное участие или иной способ межкорпоративного влияния).



Нельзя приводить доводы и доказательства тому, что проценты не прикрывали дивиденды.

Что на самом деле – не важно.

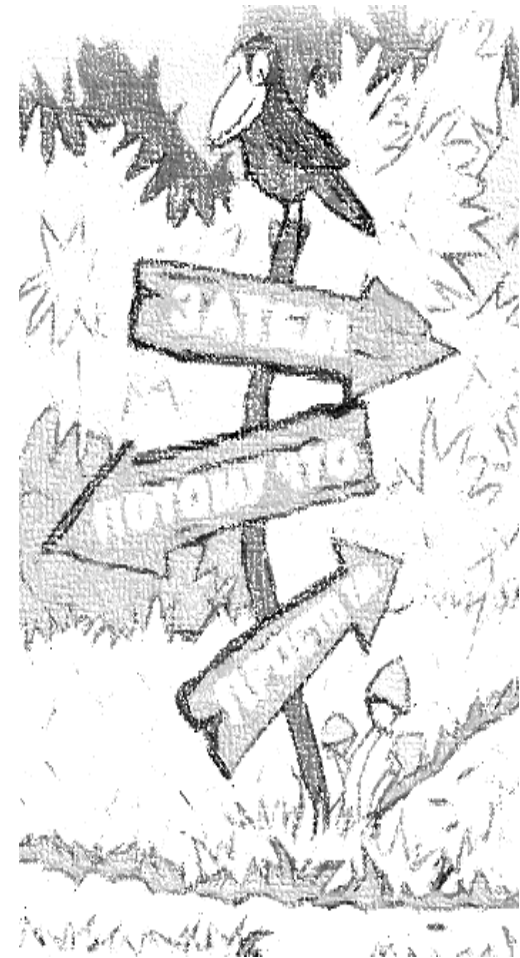
Роль формальных условий –
выявление цели регулирования.

В какую сторону и почему.

Раньше только в одну сторону
(фискальную) и потому что:

1 вид: злоупотребление
направлено на преодоление
правил ТК (применяются правила
ТК)

2 вид: доказано, что предполагался
заём (полная переквалификация
без правил ТК).



Теперь 3 вид, в данном деле – в пользу налогоплательщика.

Описание вида:



Правила ТК формально соблюдены, но, но они не были рассчитаны на это.

Для применения
содержательного подхода
значение имеет
преследуемая законом цель
ТК.

Нормы (их форма, слова) не
должны помешать
достижению этой цели.

Как правильно установить
цель?



"Вижу цель -
не вижу препятствий!
Именно с таким
слоганом я пошла
и купила эклеры в
два часа ночи.

Воля законодателя в данном случае состоит в исключении возможности (1) **вывода прибыли из-под налогообложения в иностранные юрисдикции**

Подходит ли под эту ситуацию случай, когда прибыль ушла из-под российского налога под более высокий или такой же иностранный налог?



Воля законодателя в данном случае состоит в исключении возможности **(2) манипулирования способами привлечения капитала.**



Отсутствие экономических или иных причин (целей делового характера) в привлечении долгового финансирования вместо корпоративного (увеличения уставного капитала или внесения вкладов в имущество)...

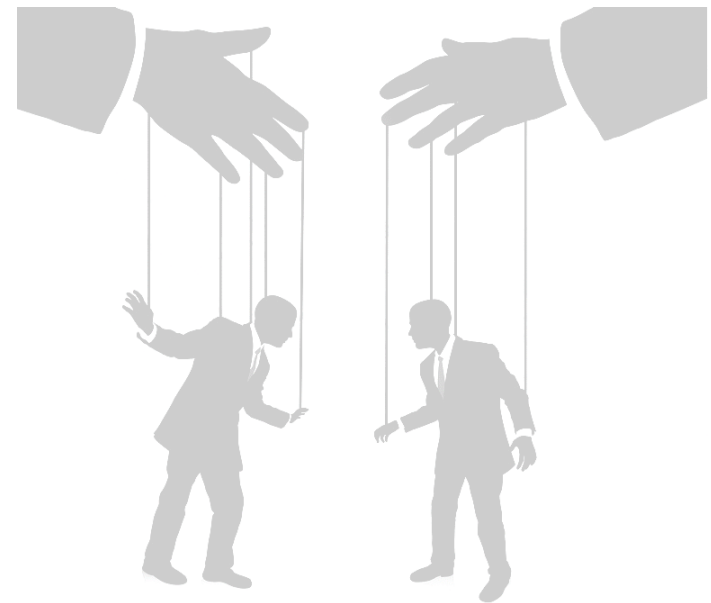
Воля законодателя в данном случае состоит в исключении возможности манипулирования способами привлечения капитала, а именно, в ситуациях, когда **(3) источником происхождения финансирования выступает иностранная организация.**



... капитализация российской организации - заемщика признается недостаточной для привлечения долгового финансирования, **(4) то есть получение денежных средств в долг в отсутствие особых отношений между названными лицами оказалось бы невозможным.**



Наличие у иностранной организации **(5)**
возможности оказывать
влияние на принятие
аффилированной с ней
российской
организацией решения о
предоставлении займа.



У иностранной компании группы возможности влиять на деятельность сторон займа не было, поскольку «она имеет номинальный статус, не обладая возможностью самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться соответствующими доходами, в том числе от операций по предоставлению займов». Владелец иностранной компании – резидент РФ. Она для него КИК.

Применение правил ТК обусловлено «наличием вышеназванных рисков злоупотребления правом **и наступления потерь бюджета**» **(6)**.

Подлежат оценке «обстоятельства, связанные с возможностью возникновения **потерь бюджета (6)** из-за избрания налогоплательщиком такого способа получения финансирования как получение средств по договорам займа».

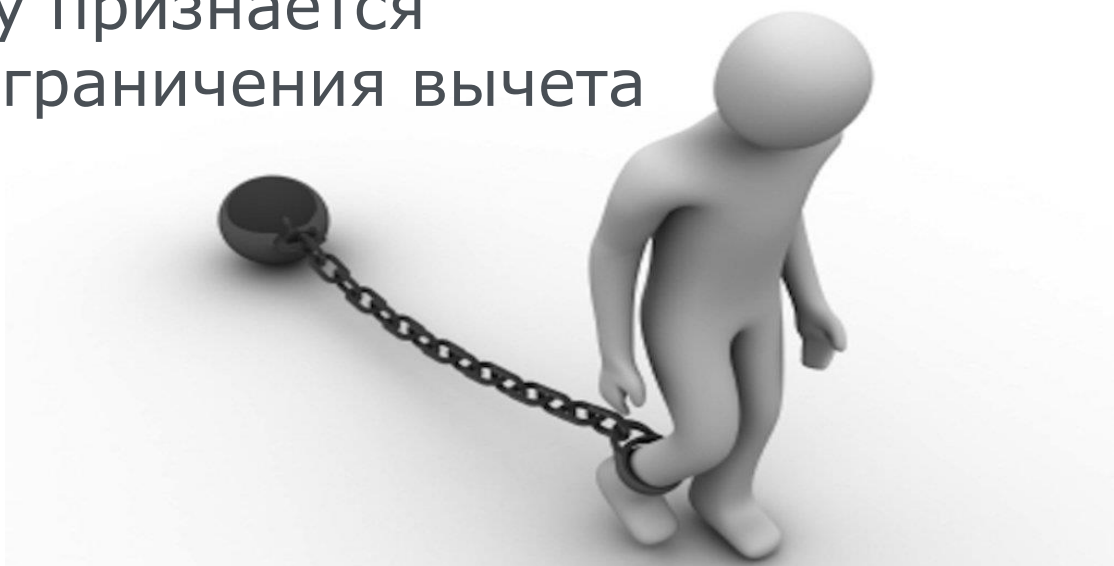
Из Определения видно, что определяются совокупные налоговые последствия по заимодавцу и заёмщику.

Ограничение вычета процентов в упомянутом случае **по существу вводится для приведения облагаемой в РФ прибыли** к уровню, который имел бы место в отсутствие злоупотребления правом **(это 6 или 7?)**.



- 1) вывод прибыли из-под налогообложения в иностранные юрисдикции;
- 2) манипулирование способами привлечения капитала;
- 3) невозможность выдачи займа в отсутствие особых отношений;
- 4) источник происхождения финансирования - иностранная организация;
- 5) возможность иностранного влияния;
- 6) потери бюджета при переквалификации.

Установление в ходе проверки формальных условий для применения правил ТК «освобождает налоговый орган от необходимости доказывания иных обстоятельств, касающихся наличия злоупотребления правом и по общему правилу признается достаточным для ограничения вычета процентов».



В то же время природа правил ТК предполагает необходимость достоверного (содержательного) установления фактов, которые образуют основания для отнесения задолженности налогоплательщика по долговым обязательствам к контролируемой задолженности... Иной подход ... может приводить к невозможности учёта экономически оправданных процентов в связи с самим фактом наличия иностранного элемента в корпоративной структуре налогоплательщика, а не наличием вышеназванных рисков злоупотребления правом и наступления потерь бюджета.

Выведенная из-под правил ТК сумма всё равно может быть переквалифицирована в дивиденды.

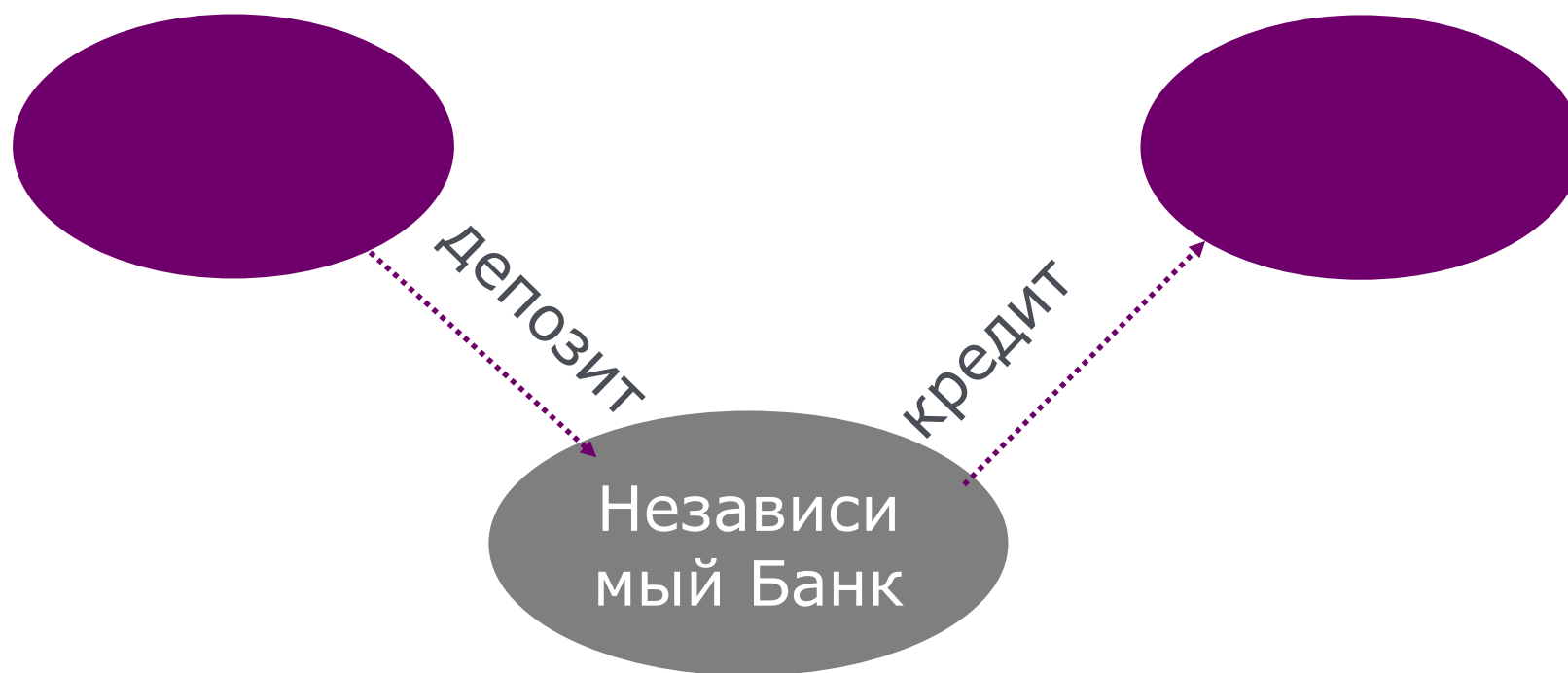
Достаточность или недостаточность капитализации определяется фактами, а не твёрдыми нормативными соотношениями.

В итоге может быть признано:

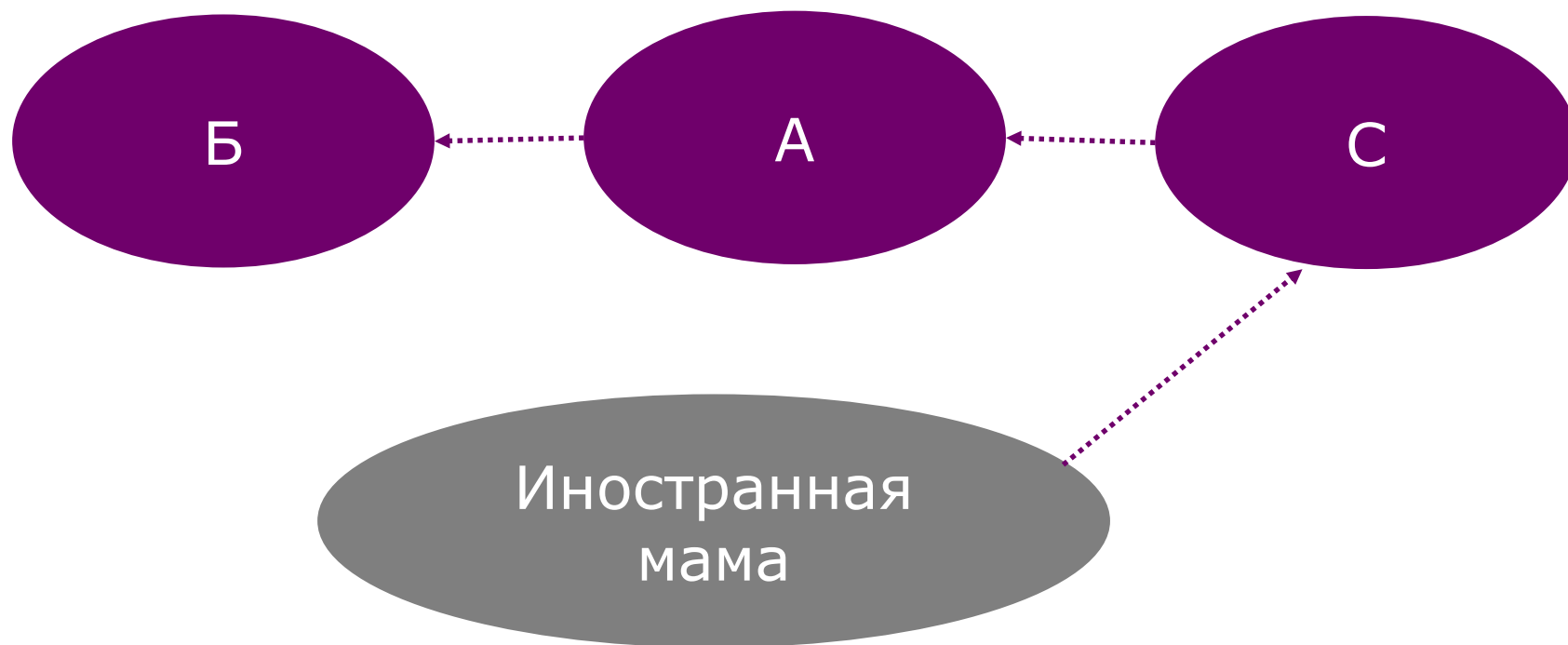
- Отсутствие оснований для переквалификации;
- Либо **меньшая** чем по правилам ТК сумма процентов будет переквалифицирована в дивиденды;
- Либо **большая**.

Пример 1. Пункт 9 ст. 269: под ТК не подпадает долг перед независимым банком.

Факты:



Пример 2. (описание на следующем слайде)



Пример 2 (описание к рисунку с предыдущего слайда).

Российские заимодавец (А) и заёмщик (Б) подконтрольны иностранной организации. У заимодавца (А) нет долга перед иностранной организацией.

Но у неё есть долг перед другой российской дочкой С, а у неё уже есть долг перед иностранной организацией.

Формально по п. 8 - правила ТК не применяются.

Но с учётом цели регулирования применить их могут.

Пример 3.

Правила ТК соблюдены.

Но есть доказательства тому, что независимые лица выдали бы заём, несмотря на недостаточную капитализацию.

Причиной может быть, например, несовпадение реальной стоимости активов с бухгалтерской.

Правила ТК не применяются или применяются, но с корректировкой стоимости с учётом реального размера активов и пассивов.

Пример 4.

Правила ТК соблюдены. По их правилам 70% процентов приравнены к дивидендам.

Но инспекция собрала доказательства тому, что вся сумма займа покрывала вклад в УК.

Вариант 1. Правила ТК не применяются, вся сумма процентов исключается из расходов.

Вариант 2. Правила ТК применяются по 70%. По 30% применяют п. 1 ст. 54.1.

Пример 5.

Перед самым концом отчетного периода гасят 1 заём. В начале нового берут новый.

Формально нет оснований для правил ТК.
Содержательно - есть.



- проверить на соответствие Определению (сущностному подходу) займы;
- выявить те займы, которые подпадают под ТК формально, но не подпадают по содержательному подходу. Вывести их из-под действия ТК, взвесив риски;
- обратное «упражнение» по займам, не подпадающим под ТК по форме, но по сути подпадающим: либо создаём дефенс файлы, либо сдаёмся, либо ждём, создав резервы;

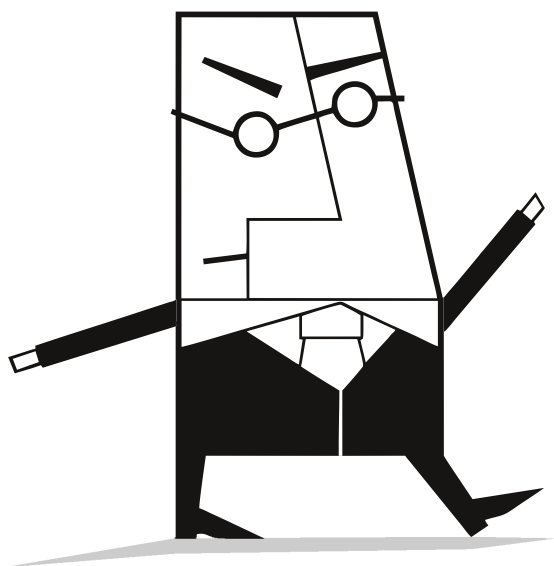


- ранее созданные defense files проверить на соответствие новому подходу, устранить недостатки;

- если Вы уже в споре, адаптировать аргументацию и состав доказательств к содержанию Определения;



- стоит разработать playbook (правила, по которым будет осуществляться внутригрупповое финансирование и фиксироваться значимые для его налоговой квалификации факты).



- **Россия**

Москва, Санкт-Петербург, Красноярск,
Южно-Сахалинск, Владивосток

- **Китай**

Пекин, Шанхай

- **Корея**



www.pgplaw.ru



info@pgplaw.ru



+7 (495) 767-00-07



+7 (495) 765-00-07