

Российское и международное налогообложение: новая судебная практика, вопросы и решения

04.05.2012

НОВОСТИ КОМПАНИЙ

5 апреля 2012 г. прошла международная конференция «Российское и международное налогообложение: новая судебная практика, вопросы и решения», организатором которой выступила International Tax Associates B.V. при поддержке Российского отделения Международной налоговой ассоциации (РОС-ИФА), Российско-европейского центра правового и налогового сотрудничества, юридических фирм Baker & McKenzie, Linklaters, Herbert Smith, Goltsblat BLP, «Некторов, Савельев и партнеры», а также UFS Investment Company.

Тема №1: Изменение практики применения российских норм о тонкой капитализации

В ее обсуждении приняли участие: Виктор Мечехин, Linklaters, Евгений Тимофеев, Goltsblat BLP, Сергей Жестков, Baker & McKenzie, Евгений Смирнов, Herbert Smith, Рустам Вахитов, International Tax Associates B.V., профессор Университета Лейдена Кес Ван Рад.

[sws_blue_box box_size=»580″]

По делу «Северного Кузбасса»:

15 ноября 2011 г. Президиум ВАС РФ вынес в порядке надзора постановление № 8654/11 по делу ФНС № 1 по Кемеровской области против ОАО «Угольная компания Северный Кузбасс» (далее – постановление по делу «Северного Кузбасса», постановление ВАС РФ от 15 ноября 2011 г.), в котором подтвердил правильность выводов налогового органа, обязав ОАО «Северный Кузбасс» доплатить в бюджет значимую сумму налога на прибыль. При этом ВАС

РФ отменил решения трех нижестоящих судов, удовлетворивших заявление налогоплательщика о незаконности решения налогового органа.

Суть дела:

ОАО «Угольная компания Северный Кузбасс» уменьшило налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на величину процентов, которые она выплачивала по займу, полученному от контролирующих ее иностранных компаний – Mittal Steel Holding AG (Швейцария) и Frontdeal Limited (Кипр). Спор с налоговой инспекцией у налогоплательщика возник из-за коллизии в законодательстве. Согласно п. 2 ст. 269 НК РФ отдельному рассмотрению подлежат долговые обязательства российской организации перед иностранной компанией, владеющей более 20% уставного капитала этого налогоплательщика, а также ряд других долговых обязательств, связанных с такой доминирующей иностранной компанией. В случае превышения установленного законом соотношения размера таких обязательств к собственному капиталу налогоплательщика часть процентов по этим долговым обязательствам подлежит переквалификации в дивиденды. Это приводит к тому, что «переквалифицированные проценты» не могут учитываться в расходах налогоплательщика при исчислении налога на прибыль (так как дивиденды выплачиваются хозяйственными обществами из их прибыли после налогообложения). В то же время Россия подписала со Швейцарской Конфедерацией и с Республикой Кипр соглашения об избежании двойного налогообложения, по которым обязалась не подвергать дискриминации на своей территории компании с иностранными участниками, инкорпорированными в указных юрисдикциях. Суды трех инстанций руководствовались именно этими международными соглашениями РФ. Однако коллегия из трех судей ВАС РФ, передавая дело в Президиум ВАС РФ, указала, что суды ошибочно ссылались на положения соглашений, придав им более широкое толкование, фактически исключив возможность применения п. 2 ст. 269 НК РФ при учете процентов по контролируемой задолженности. В Постановлении ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. Президиум поддержал позицию налоговых органов о применении российских правил недостаточной капитализации (п.2 ст. 269 НК РФ) в противовес положениям международных соглашений РФ об избежании двойного налогообложения и недискриминации.

Российские правила недостаточной капитализации сформулированы в п. 2 ст. 269 НК РФ и имеют целью ограничить вычет процентов по заемным обязательствам в рамках

транснациональных групп. Данные правила не применяются в холдингах с исключительно российским участием и соответственно устанавливают особенности налогообложения по признаку источника капитала. Ранее судебная практика в большинстве случаев поддерживала позицию о том, что наличие в международных соглашениях правил о недискриминации на территории РФ организаций, имеющих иностранное участие иной договаривающейся стороны, является достаточным основанием для того, чтобы опровергнуть претензии налоговых органов к таким организациям-заемщикам по вопросам размера вычетов процентов по долговым обязательствам для целей налогообложения прибыли.

По делу «Нарьянмарнефтегаз»:

27 февраля 2012 г. ФАС Московского округа вынес постановление по делу № А40-1164/11-99-7 по кассационным жалобам ООО «Нарьянмарнефтегаз» и Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 на решения нижестоящих судов по иску ООО «Нарьянмарнефтегаз» о признании частично недействительным решения от 15 сентября 2010 г. к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 (далее – постановление по Делу «Нарьянмарнефтегаз»).

Одним из оспариваемых налогоплательщиком положений решения налогового органа в указанном деле было предложение налогового органа по итогам проверки:

- | уменьшить расходы по налогу на прибыль за 2006-2007 гг. на сумму процентов, начисленных по заемным средствам в пользу «Phillips Petroleum International Investment Company»,
- | удержать и перечислить в бюджет в качестве налогового агента налог на прибыль с доходов, полученных «Phillips Petroleum International Investment Company»,

и, как следствие, налоговым органом было произведено начисление пени за

несвоевременное перечисление налога и привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности по ст. 123 НК РФ в виде штрафа.

Налоговая инспекция апеллировала к тому, что указанная задолженность должна рассматриваться как контролируемая, соответственно, исходя из ограничений, установленных п. 2 ст. 269 НК РФ, сумма начисленных процентов по заемным средствам не должна учитываться в составе внереализационных расходов для целей налогообложения, так как согласно п. 4 ст. 269 НК РФ вся сумма этих процентов должна быть приравнена в целях налогообложения к дивидендам.

Суды первых двух инстанций сочли мнение налоговой инспекции в данной части обоснованным.

По мнению ООО «Нарьянмарнефтегаз» суды необоснованно применили ст. 269 НК, согласно которой установлены ограничения при учете процентов по долговым обязательствам российских организаций перед иностранными компаниями, являющимися заимодавцами и владельцами более чем 20 процентами уставного капитала этих российских организаций, поскольку отсутствуют условия для признания данной задолженности контролируемой. Налогоплательщик в нижестоящих инстанциях в своей позиции апеллировал к тому, что заимодавцы являются резидентами США и к их взаимоотношениям должны применяться положения Договора между Российской Федерацией и США от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на капитал», предусматривающие, что российская компания с иностранным участием не должна подвергаться более обременительному налогообложению в Российской Федерации, чем аналогичная российская компания без иностранного участия.

Отказывая в удовлетворении требований в указанной части, суды нижестоящих инстанция, оценив ряд договоров займа акционеров и Соглашение о группе совместного финансирования предприятия, сочли задолженность налогоплательщика соответствующей признакам ассоциированности, содержащимся в Комментариях к Модельной конвенции

ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал. Судами обосновывалось, что положения указанной Конвенции, Комментариев ОЭСР к ней, а также Договора между Российской Федерацией и США от 17.06.1992 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на капитал», допускают применение к сумме процентов, завышенной в силу отношений взаимозависимости между заемщиком и займодавцем, норм национального налогового законодательства (и, соответственно, переквалификации процентов в дивиденды – L.i.).

Кассационной инстанцией не выдвигалось дополнительных оснований, по которым в указанных случаях преимущественному применению подлежат нормы национального права. При этом суд указал, что при проверке принятых по делу решения и постановления Федеральный арбитражный суд Московского округа не установил наличие оснований для отмены судебных актов, при этом суд кассационной инстанции учел судебно-арбитражную практику.

Данное постановление ФАС Московского округа, а также акты предыдущих инстанций выдержаны в целом в рамках тренда, заданного постановлением по делу «Северного Кузбасса», однако, если в указанном постановлением напрямую не указывалось на возможность переквалификации для целей налогообложения в дивиденды положительной разницы между начисленными по заемному обязательству процентами и предельной суммой процентов, которая может быть учтена в качестве расхода для целей налогообложения прибыли, то в судебных актах по Делу ООО «Нарьянмарнефтегаз» об этом говорится впрямую.

[/sws_blue_box]

Общая оценка дела «Северного Кузбасса» и дела «Нарьянмарнефтегаза» в комментариях Е. Тимофеева, Партнера Goltsblat BLP и Е.Смирнова, Herbert Smith.

Е. Тимофеев, Партнер Goltsblat BLP, задался вопросом, почему ВАС РФ принял такое решение по делу «Северного Кузбасса». В данном кейсе, обратил внимание докладчик, стоял

вопрос о недостаточности чистых активов заемщика, который получил значительные займы от иностранного акционера, соответственно, он четко подпадал под регулирование национальными нормами о тонкой капитализации. Три судебные инстанции указали, что они (национальные нормы о тонкой капитализации – I.i.) вступают в конфликт с нормами о недискриминации соответствующих международных договоров об избежании двойного налогообложения, заключенных между Российской Федерацией и Республикой Кипр (Россией и Швейцарией, соответственно), поэтому следует применять нормы международных соглашений. Однако, трое судей, передавая дело в Президиум ВАС РФ, указали, что с их точки зрения международные соглашения об избежании двойного налогообложения не говорят о резидентах РФ и не должны к ним применяться. В итоге Президиум ВАС РФ в своем постановлении указал, что несмотря на то, что соглашение регулирует оговорками о недискриминации отношения резидентов, это не препятствует применению национальных норм о тонкой капитализации. В отношении положений международных соглашений о недискриминации суд сказал, что ст. 24 соглашений подразумевает недискриминацию налогоплательщиков с иностранным участием одной страны по сравнению с налогоплательщиками с иностранным участием другой страны. Такое толкование, по мнению докладчика, де-факто, означает, что **налогоплательщикам с иностранным участием в уставном капитале предоставляется не национальный режим, а режим наибольшего благоприятствования.**

Давая комментарии в отношении дела «Нарьянмарнефтегаз», докладчик отметил, что первое основное отличие данного дела заключается в том, что имело место не прямое финансирование от акционера, а заем от сестринской компании; соответственно, налогоплательщик утверждал, что по национальному законодательству правила тонкой капитализации не распространяются на сестринские компании (это тот пробел, которым пользовались многие налогоплательщики). В своем решении по делу «Нарьянмарнефтегаз» суд этот пробел «прикрыл» и квалифицировал заемщика как кондуитную компанию, специально созданную акционером для целей финансирования в штате Делавэр (США), которую суд, в свою очередь, определил как оффшорную зону. Опираясь на данную цепочку

рассуждений, суд связал гарантию от Conoco Phillips с заемной сделкой российского налогоплательщика. В отношении норм международного соглашения в части недискриминации суд указал, что в силу Венской конвенции о праве международных договоров 1969 года главный принцип, который необходимо исповедовать участникам международных соглашений, — все договоры должны соблюдаться. Соответственно Россия и США не могут вкладывать при заключении соглашения различное толкование одних и тех же норм. США, являясь участником ОЭСР, связаны Модельной конвенцией ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал, соответственно, Россия должна, читая соглашение с США, основанное на Модельной конвенции, вкладывать в положения такого соглашения то же, что и США. Далее суд указал, что Комментарий к Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал прямо говорит, что нормы о недискриминации не исключают возможности применения национальных норм. Говоря о ранее имеющейся практике применения норм о недискриминации, суд указал, что в других делах не говорилось об использовании соглашения с США, кроме того в этих делах речь шла о других фактических обстоятельствах.

Е.Смирнов, Herbert Smith, продолжая заданную участникам первой сессии тему, подчеркнул, что в постановлении по делу «Северного Кузбасса» сказано, что высокая доля долга и его длительное непогашение плюс высокое «тело» кредита являются основанием для признания ассоциированности между заемщиком и заимодавцем. Де-факто, заметил докладчик, такая трактовка может подразумевать, что суды вправе применять национальные правила всегда, когда есть значительный долг в заемном обязательстве, что означает достаточно широкое применение норм о тонкой капитализации, поскольку соотношение «три к одному» (*соотношение доли заемного капитала к собственному, которое является квалифицирующим признаком для применения норм о тонкой капитализации – L.i.*) достаточно часто встречается в отечественной практике.

Результаты исследования мнения российских и иностранных экспертов в докладе Р. Вахитова, International Tax Associates B.V.

Р. Вахитов, International Tax Associates B.V., подчеркнул, что в деле «Северного Кузбасса» использовалась достаточно агрессивная налоговая конструкция, в которой задолженность по заемному обязательству передавалась с одновременной передачей доли, заемщик имел отрицательные чистые активы, и он изначально фактически не выплачивал проценты по договору. Докладчик представил результаты проведенного опроса российских и зарубежных экспертов, которым задавались вопросы в отношении исхода дела «Северного Кузбасса». Так, *российские* эксперты в большинстве своем согласились с тем, что причинами неблагоприятного исхода дела явились изначально агрессивная и проигрышная для защиты структура финансирования налогоплательщика и отсутствие обоснования о рыночности условий займа в аргументации налогоплательщика, и только треть из них посчитала, что причиной является неправильное толкование судьями международных налоговых соглашений. При этом докладчик привел данные опроса *иностранных* экспертов, которые в преобладающем большинстве случаев (67 %) указали в качестве причин неблагоприятного исхода дела изначально агрессивную и проигрышную для защиты структуру финансирования налогоплательщика и отсутствие обоснования о рыночности условий займа в аргументации налогоплательщика, при этом никто из иностранных экспертов не назвал в качестве причин неправильное толкование судьями международных налоговых соглашений. При этом и иностранные, и российские эксперты в большинстве своем (80% и 71% соответственно) на вопрос о том, считают ли они, что практика неограниченного вычета процентов по займам между связанными компаниями на нерыночных условиях была жизнеспособна в стратегической перспективе, высказались отрицательно.

Мнение о русском прецеденте в комментариях к делу «Нарьянмарнефтегаза» С. Жесткова, Baker&McKenzie

С. Жестков, Baker & McKenzie, дал свои комментарии в отношении дела «Нарьянмарнефтегаза». По его мнению, ФАС МО в своем постановлении представил

достаточно обоснованную позицию по данному делу, обратив внимание на несколько факторов: а) на изначальное существование группы компаний Conoco Phillips как таковой, б) на то, что финансирование рассматриваемого в суде проекта шло «сверху» (от головной компании), в) на то, что группа компаний решила, что ей выгоднее построить поток финансирования через сестринскую компанию, чтобы обойти российские правила тонкой капитализации, г) что сестринская компания была создана в оффшорной зоне, она относится к той же группе лиц, что и головная компания российского общества, поэтому, обязательство является в определенной степени общим с материнской компанией. По итогам определения указанных обстоятельств, суд указал, что цель законодателя по введению п. 2 ст. 269 НК РФ состоит именно в том, чтобы не допустить замену капитального финансирования заемным. В рассматриваемом деле правоприменитель счел, что указанная подмена произошла, поэтому есть основание игнорировать существование сестринской компании и проецировать все обязательства непосредственно на акционеров. Основываясь на данном суждении, суд применил российские правила тонкой капитализации. Докладчик отметил, что это дело представляет достаточно детальный юридический анализ ситуации в целом, и в нем суд попытался построить именно прецедент, со своей внутренней аргументацией, который будет использоваться в аналогичных делах.

Предложения докладчиков налогоплательщикам в свете решений по делу «Северного Кузбасса» и делу «Нарьянмарнефтегаза»

В. Мечехин, Linklaters, предложил участникам секции ответить на вопрос о том, *что они могли бы предложить налогоплательщику в связи с изменившейся практикой правоприменения в вопросах тонкой капитализации.*

По указанному вопросу высказался **С. Жестков, Baker & McKenzie**, который отметил, что если до недавнего времени структура, при которой финансирование российских организаций, входящих в транснациональный холдинг, производилось через сестринские компании, то теперь по итогам дела «Нарьянмарнефтегаза» ее широкое использование прекратится. Налогоплательщикам необходимо проанализировать состав своих

транснациональных групп, при этом докладчик обратил внимание, что иногда есть возможность объяснить, зачем создана сестринская компания (за ней закреплен определенный бизнес-процесс). Если так, тогда можно попытаться обосновать бизнес-цель определенных транзакций, исходя из положений постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53, поскольку если такая цель существования компании есть, то в широком смысле обязанностью налоговых органов не является принимать бизнес-решения за налогоплательщика в вопросе, какого кредитора ему выбрать. При этом аргумент о рыночности отношений между заемщиком и кредитором должен быть во главе угла. Выстраивая защиту, указал докладчик, необходимо отдельно и не голословно говорить о вопросе выбора юрисдикции, подробно разбирая в суде, если дело дойдет до суда, какая сторона сделки и какие налоги уплатила. Так, штат Делавэр (США) может и не быть расценен как оффшор с налоговой точки зрения, поскольку налог на прибыль в нем составляет порядка 35 процентов. При этом следует внимательно смотреть, по какому основанию зона относится российскими регуляторами к числу оффшорных. Так, основания, по которым зона может быть отнесена к оффшорным с точки зрения законодательства о противодействии отмыванию доходов, полученных преступным путем, могут быть отличными от тех, которые применимы с налоговой точки зрения.

Другой вопрос, по которому участники конференции дали свои комментарии, касался того, *что делать теперь налогоплательщикам, которые уже использовали структуры, подвергнутые ревизии в последней судебной практике, — нести уточнение в налоговую инспекцию или идти до конца судиться и т.п.*

Е. Тимофеев указал, что, вероятно лучше составить уточненные декларации, доплатить налоги и как минимум обезопасить себя от начисления штрафных санкций. После чего попытаться через суд истребовать переплату по налогам, обосновывая свою позицию, почему дело конкретного налогоплательщика не является похожим на дело «Северного Кузбасса» или дело «Нарьянмарнефтегаза».

Е. Смирнов попытался указать на то, в чем уникальность дела «Северного Кузбасса». В

данном кейсе в договоре между заемщиком и заимодавцем сразу имели место условия об отложенном сроке уплаты процентов, при этом расходы по процентам заемщиком на себестоимость относились. Такие условия сразу говорили об агрессивности выбранной структуры. При этом докладчик обратил внимание аудитории, что А. Иванов, председатель ВАС РФ, в комментариях газете «Ведомости» сразу указал, что в его понимании это дело уникальное.

Отвечая на вопрос, что делать налогоплательщику, **Е. Смирнов** указал, что теперь по итогам двух обсуждаемых дел уже нельзя безосновательно говорить о применении сестринских компаний при финансировании российских компаний, входящих в транснациональный холдинг, и ссылаться на нормы о недискриминации международных соглашений. С точки зрения формирования условий заемных обязательств и порядка их исполнения лучше не откладывать уплату процентов на конец срока, а уплачивать проценты регулярно. Если используется сестринская компания в качестве заемщика, важно обосновывать цель сделки и ее рыночность, иначе суд сочтет, что эта компания-заемщик является кондуитом. Заимодавец должен иметь определенную историю финансирования различных и не только внутригрупповых проектов.

Отдельно был дан комментарий в отношении протоколов к двусторонним международным соглашениям об избежании двойного налогообложения, которые не устанавливают ограничений для вычетов процентов по заемным обязательствам из налогооблагаемой прибыли резидентов сторон международного соглашения об избежании двойного налогообложения. По мнению **Е. Смирнова**, вероятно их (протоколы) можно применять, но есть подозрение, что суды будут крайне консервативно толковать решения по делам «Северного Кузбасса» и «Нарьянмарнефтегаза».

Участникам конференции было предложено обсудить вопрос, стоит ли учитывать оговорки о недискриминации, содержащиеся в международных соглашениях и протоколах к ним, при структурировании новых заемных обязательств внутри группы компаний. **С. Тимофеев** заметил, что с его точки зрения делать это не желательно, и можно попробовать применить

правила тонкой капитализации, а потом пойти в суд и попробовать получить возврат переплаченной суммы налогов, пытаясь доказать, что именно в вашей ситуации подлежат применению соответствующие нормы о недискриминации, содержащиеся в международных договорах. Это, безусловно, только вариант возможного поведения, в целом же у большинства специалистов позиция консервативная, и рекомендуется избегать агрессивных схем.

О структурировании финансирования в свете широко применяемой, в том числе в международной практике Доктрины деловой цели — в комментариях С. Жесткова, Baker & McKenzie

Участникам конференции со стороны **В. Мечехина** был задан вопрос, не стоит ли рассмотреть более сложные схемы структурирования финансирования. По данному вопросу высказался **С. Жестков**, который применительно к заданному вопросу предложил рассмотреть несколько вариантов структур. Первый вариант – это применение усовершенствованной сестринской компании. Здесь, было замечено докладчиком, можно попытаться вывести компанию, через которую осуществляется финансирование из группы, и использовать уже такую усовершенствованную компанию для финансирования в группе. Если строить финансовую компанию как отдельный бизнес, который будет вкладываться не только в проекты внутри группы, но и во внешние проекты, то такая схема могла бы быть более обоснованной для дальнейшей защиты. Второй вариант — это использование back-to-back займов. При этом в свете широко применяемой, в том числе и в международной практике, доктрины деловой цели важно четко понимать, для чего делается та или иная правовая конструкция, при наличии такого обоснования и фактического подтверждения ему компанию-заимодавца сложно будет рассматривать в качестве кондуита.

О развитии темы введения правил CFC в России в комментариях В. Мечехина и Е. Тимофеева

Другой вопрос, который предложил для обсуждения **В. Мечехин, Linklaters**, — стоит ли в

свете принятых судебных актов рассмотреть вопрос об увеличении активов компании-заемщика, а именно было предложено порассуждать, можно ли применить структуру, при которой иностранная материнская компания будет вносить активы в уставный капитал российского юридического лица, а оно уже, в свою очередь, будет вкладывать эти активы в приобретение какого-то группового актива или на создание зарубежной компании (как вариант). При данной структуре технически активов в российской компании становится больше, но фактически данные активы используются где-то за пределами РФ. В условиях отсутствия CFC правил на сколько предложенное структурирование финансирования внешне выглядит безболезненно?

[sws_yellow_box box_size=»580″] **Контекст:**

Правила о контролируемой иностранной компании (Controlled Foreign Corporation or Company, сокр. CFC) – введены в законодательство многих стран и действуют в отношении физических и юридических лиц, которые могут платить налог с доходов в своей стране, но перенаправляют их в специально созданную компанию в низконалоговой юрисдикции. Такая компания, как правило, не будет уплачивать налоги на полученные доходы и распределять их в виде дивидендов, что приводит к бесконечной отсрочке налогообложения дохода по месту резидентства акционера. Законодательство о контролируемых иностранных компаниях (в сочетании с договором об избежании двойного налогообложения) в ряде случаев приводит к тому, что компания облагается налогом только в одной юрисдикции (юрисдикции акционера), при этом к доходу акционера присовокупляется доход дочернего общества от доходов (в рассматриваемом случае) в виде процентов при заемном финансировании.

Тренд на введение подобных правил в РФ был заявлен в Основных направлениях налоговой политики на 2008-2010 годы, которые были одобрены на заседании Правительства РФ (Протокол от 2 марта 2007 года № 8). До настоящего времени на территории РФ данные правила в действие не введены, однако в связи с недавним поручением Председателя Правительства РФ от 5 марта 2012 года с требованием «проработать вопрос повышения

прозрачности финансовой деятельности хозяйствующих обществ» Минфин, Минэкономразвития, ФНС и Росфинмониторинг будут вынуждены вернуться в той или иной степени к рассмотрению данного вопроса.

[/sws_yellow_box]

Е. Тимофеев в связи с заданным вопросом заметил, что правила CFC в России все же рано или поздно, исходя из широкого обсуждения данной темы, появятся. Поэтому сложное структурирование, основанное на их отсутствии, вероятно, не будет иметь долгосрочных перспектив.

Е. Тимофеев и В. Мачехин обратили внимание, что увеличение уставного капитала может в ряде случаев применяться, чтобы, увеличив таким образом размер чистых активов, избежать превышения допустимого соотношения собственного и заемного капитала в пропорции «три к одному» (которое приводит к распространению в ряде случаев на такие отношения правил о тонкой капитализации в соответствии со ст. 269 НК РФ), однако, важно, чтобы вносимые активы были реальны, и их вложение соответствовало доктрине деловой цели. Поскольку налоговые органы, при рассмотрении той или иной структуры все же исходят из реальных отношений сторон, и суды, следуют, как правило, этой логике, если окажется, что активы, внесенные в уставный капитал, в действительности ничего не стоят, правоприменитель может счесть, что де-факто соотношение «три к одному» не исполняется, и применить нормы о тонкой капитализации.

Мнение профессора Университета Лейдена и одного из авторов Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР о налогах на доходы и капитал Кеса Ван Рада по делу «Северного Кузбасса» и делу «Нарьянмарнефтегаза»

По вопросу применения в европейской практике норм о тонкой капитализации выступил профессор Университета Лейдена и один из авторов Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР о налогах на доходы и капитал Кес Ван Рад, который поделился европейским взглядом на решения российских судов в делах «Северного Кузбасса» и «Нарьянмарнефтегаза».

Профессор отметил, что правила о тонкой капитализации впервые были разработаны в налоговом праве США, и многие страны заимствовали этот институт для того, чтобы защищать свою национальную налоговую базу. Само по себе положение о недискриминации, которое было включено в российско-голландское налоговое соглашение об избежании двойного налогообложения, может быть основанием для предположения о том, что уже на этапе подготовки и подписания соглашения голландская делегация не была уверена, что развитие российского права не приведет к тому, что возникнет вопрос о превалировании внутренних норм, в части норм о тонкой капитализации, что потребует дополнительной защиты интересов голландских инвесторов. Профессор отметил, что большинство европейских стран ввели правила о тонкой капитализации. При этом нужно понимать, что эти положения необходимо обсуждать вкуче с требованиями международных соглашений, содержащих нормы о недискриминации. Очевидно, что нормы о недискриминации, являющиеся частью двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения, направлены на защиту инвесторов. Со временем положения о недискриминации могут меняться, это очень динамичная сфера. ОЭСР отражает позицию налоговых властей стран-участниц, в этой связи в 2008 году в текст Комментария к Модельной конвенции ОЭСР были внесены изменения, в результате которых Комментарий был максимально детализирован и расширен, что привело к крайне негативному отношению к налогоплательщикам толкованию. В 2009 году под воздействием критики извне, ОЭСР приняла решение ревизовать как текст указанного Комментария, так и текст ст. 24 Модельной конвенции, при этом ОЭСР хватило мужества включить в комиссию по пересмотру не только официальных представителей ОЭСР, но и людей извне, профессор Ван Рад стал тоже членом этой группы, и поэтому сейчас возможна ревизия данного Комментария.

Из двух обсуждаемых решений, следует, что Модельная конвенция ОЭСР и официальный Комментарий к ней имеют важное значение, не только для стран-участниц, но и для стран, официально не входящих в ОЭСР, но строящих свои двусторонние налоговые соглашения на базе Модельной конвенции ОЭСР, таких как Россия, Китай, Бразилия. Соответственно, эти

документы выступают в качестве «мягкого права» («soft law»), привлекая внимание и налоговых органов, и судов. ОЭСР осведомлена о том, какой ролью данные источники пользуются в мире в качестве «мягкого права». Многие страны не имеют специализированных налоговых отделений в своих судах, а те, которые имеют такие отделения, не имеют судей, специализирующихся на международном налоговом праве, при этом Комментарий к Модельной конвенции ОЭСР должен быть максимально понятным для судей источником для толкования положений международных соглашений, заключенных на основе Модельной конвенции ОЭСР. Судебная практика в отношении вопросов тонкой капитализации, сформировавшаяся за эти годы, как это не покажется неожиданным, является достаточно небольшой. Определенное количество дел исходит из Испании, которая известна тем, что ее судебная система, ее судьи, являются ориентированными на превалирование внутригосударственного права. В соответствующих кейсах суды Испании принимали решения, противоречащие духу международных соглашений, выдвигая на первый план положения внутреннего права, по сравнению с положениями международных соглашений, поему условия международных договоров не всегда предоставляют налогоплательщику защиту, на которую он рассчитывает. Интересно, что в последние годы ОЭСР запустила определенную инициативу, но не напрямую, а через участие в конференциях и семинарах Международной налоговой ассоциации (International Fiscal Association, IFA), посвященных судебным решениям в отношении применения соглашений и их интерпретации. Решения национальных судов подвергаются обсуждению, выявляются факты противоречий положениям налоговых соглашений. Конечно, ОЭСР не сможет добиться решения задачи преодолеть неверное толкование Модельной конвенции, уже допущенное национальными судами, но она способна показать, заявить, что те или иные требования Модельной конвенции и Комментариев к ней не соблюдены. Реализация идеи обращения регионального (российского) отделения IFA в секретариат этой организации, с тем чтобы на одном из мероприятий, устраиваемых ассоциацией, данные два дела выступили бы предметом анализа, критики и обсуждения, была бы практичным решением.

Правила о тонкой капитализации рассматривались не только в контексте налоговых

соглашений и Модельной конвенции, но и в аспекте применения Договора об образовании Европейского Союза (EU Treaty). Как известно, данный договор содержит определенные гарантии на предмет нейтральности в трансграничных вопросах. Имеется определенное число решений Европейского Суда Справедливости (European Court of Justice) в этой области. Суды западноевропейских стран- членов Евросоюза, в принятии собственных решений будут руководствоваться не только налоговыми соглашениями и интерпретацией Модельной конвенции ОЭСР, но и правом ЕС, они должны принимать во внимание и то, и другое. Области Модельного права ОЭСР и права ЕС будут сливаться, и со временем вопрос, должен ли суд отдавать предпочтение первой или второй группе правил, будет исчезать. В целом область «мягкого права» в части правил о тонкой капитализации постепенно становится все более и более понятной. Говоря вновь о двух российских прецедентах, **Кес Ван Рад отметил**, что это было бы очень важным, если бы два этих решения стали доступны мировому налоговому сообществу для анализа. Нужно, чтобы информация о них стала предметом обсуждения IFA, кроме того, они требуют включения в базу Tax Treaties Database, которую поддерживает Международное бюро фискальной документации (International Bureau for Fiscal Documentation, IBFD), а также публикации в британском издании International Tax Law Reports Филиппа Бейкера.

Соответственно, первоначальный комментарий профессора Ван Раада к этим делам, но с оговоркой, насколько он понял смысл обоих судебных решений, с учетом того, что он не является специалистом по российскому налоговому праву, состоял в том, что нужно поставить остальной налоговый мир в известность об этом, дать ему возможность изучить и высказаться, чтобы в итоге рабочая группа ОЭСР смогла дополнить интерпретации к Модельной конвенции разъяснениями, принимающими во внимание то, что российские суды решили в отношении правил о тонкой капитализации. Это несомненно окажет помощь и российским судам в их толковании международных налоговых соглашений.

Тема №2. Тенденции и особенности налогообложения в странах СНГ

С докладом об особенностях налогообложения в Украине и последних тенденциях

правоприменительной практики в данной стране выступил **Д. Ивануса, юридическая фирма «Саенко и Харенко»**. В целом, доклад был посвящен особенностям налогового регулирования в Украине, при этом для российских юристов интересной является информация касательно статуса постоянных представительств нерезидентов. Наличие у украинского резидента доверенности от кипрской компании в ряде случаев являлось достаточным, чтобы признать факт создания на Украине представительства. Налоговые органы стали более внимательно относиться к деятельности, которую осуществляют представительства без права занятия коммерческой деятельностью. Наличие у представительства, осуществляющего подготовительную деятельность к разворачиванию бизнеса, большого количества активов и персонала является основанием для претензий по поводу того, что такое представительство выходит за пределы своего статуса.

С докладом об особенностях налоговых льгот для участников российского проекта «Сколково», выступил **А. Иванов, руководитель направления «Налогообложение Сколково»**, в котором он уделил внимание статусу резидентов особой экономической зоны, существующих налоговых льготах для них, а также особенностям финансирования проектов участников.

В отношении особенностей налогообложения в Республике Беларусь в данной секции выступила **Е. Белякова, Партнер Центра юридических экспертиз «Парада»**. В докладе говорилось о введении на территории страны с 2012 года положений в части контроля за трансфертным ценообразованием, где данная форма контроля применима к двум типам операций: реализации недвижимого имущества и осуществлению внешнеторговой деятельности. При этом, если в России контроль за трансфертным ценообразованием осуществляется в отношении различных налогов, то в Беларуси данный контроль относится только к налогу на прибыль. Также было отмечено, что с 2013 года будет введена норма о недостаточной капитализации, которая полностью идентична положениям российского законодательства. При этом, заметила докладчица, вероятно, опыт правоприменения в России в части данных норм также стоит учитывать белорусским организациям, поскольку

суды в Беларуси часто ориентируются на российскую практику.

Тема №3. Последние тенденции в сфере межгосударственного обмена информацией на Кипре, в Люксембурге, Голландии

С докладами по данной теме выступили **Чарльз Савва, управляющий партнер Savva & Associates (Кипр), налоговый партнер Arendt & Medernach Ален Гебель (Люксембург), партнер голландской юридической фирмы Centra Legal, Фригго Крайевельд (Нидерланды).**

В последние годы в связи с тем, что в мире в целом декларируется желание отойти от практики использования закрытых, не кооперирующихся юрисдикций, страны, которые ранее достаточно жестко проводили политику защиты личных данных частных инвесторов, приняли для себя решение включить в свои двусторонние международные соглашения соответствующие положения ст. 26 пар. 5 Модельной конвенции ОЭСР касательно вопросов взаимного предоставления информации компетентными органами договаривающихся стран. Такое решение в той или иной мере сформировалось после встречи G20 в 2009 году в Лондоне, где было указано, что все страны, не использующие ст. 26 Модельной конвенции ОЭСР, попадут в серый список. Соответствующие положения о взаимном предоставлении информации уже действуют в отношении России на территории Нидерландов и Кипра. Протокол с Люксембургом еще не вступил в силу в связи с тем, что не завершены ратификационные процедуры у обеих сторон, однако, с высокой степенью вероятности это произойдет в ближайшее время.

Докладчики подчеркнули, что в межгосударственной практике достаточно часто налоговыми органами запрашивается информация о конечных бенефициарах в отношении того или иного актива. Такая информация может быть предоставлена по специализированному запросу компетентного налогового органа РФ при наличии действующего международного соглашения, однако (и это было подчеркнуто всеми докладчиками), процедура предоставления информации носит строго регламентированный характер, что призвано

максимально защитить интересы инвесторов на территории соответствующей страны.

В последней секции конференции выступил **Е. Батанов, партнер юридической фирмы «Некторов, Саверьев и партнеры»**, он уделил внимание вопросам подготовки к налоговому контролю «по следам» «Северного Кузбасса» и «Нарьянмарнефтегаза», а также выстраиванию защиты налогоплательщика в случае налоговых проверок и судебных разбирательств по факту применения российских правил тонкой капитализации.

В завершении хотелось бы отметить, что последнее время в Москве было проведено несколько мероприятий, посвященных вопросам правоприменительной практики в отношении норм о «тонкой капитализации», при этом анализируемая конференция выделялась своей исключительной «трезвостью» и сдержанностью. Было очевидно, что спустя почти пять месяцев после итогового решения по делу «Северного Кузбасса» юридическое сообщество уже привыкло к мысли о его существовании и несмотря на то, что выводы правоприменителя, причем как по данному делу, так и по делу «Нарьянмарнефтегаза», продолжают вызывать вопросы в профессиональной среде, в целом положения указанных решений стали частью отечественного нормативного массива. От того и советы экспертов звучали сдержанно, говоря аудитории: не горячись, не торопись, пойми, чем именно твое финансирование похоже на подвергнутые оценке арбитражными судами схемы, и постарайся избегать их.

Подготовлено

главным экспертом-юристом

журнала Legal Insight

Светланой Дубинчиной

НОВОСТИ КОМПАНИЙ