

Налогообложение трансграничной предпринимательской деятельности и правовой режим недискриминации

САВИЦКИЙ АНДРЕЙ ИВАНОВИЧ

ЕВРАЗИЙСКИЙ НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ ЦЕНТР СРАВНИТЕЛЬНОГО
И МЕЖДУНАРОДНОГО ФИНАНСОВОГО ПРАВА

7 – 8 июня 2012 г.

Европейско-Азиатский правовой конгресс
Шестая сессия

Екатеринбург

Влияние международных соглашений на национальный режим налогообложения активной предпринимательской деятельности

- Правила и нормы международных договоров РФ имеют приоритет над НК РФ и принятыми в соответствии с ним НПА (ч.4 ст.15 Конституции, ст.7 НК РФ);
- Правила и нормы международных договоров РФ не могут ограничивать права и свободы человека и гражданина, т.е. ухудшать положение налогоплательщиков по сравнению с федеральными законами (ч.3 ст.55 Конституции РФ);
- Налоговые соглашения по общему правилу могут лишь предоставлять дополнительные права и гарантии налогоплательщикам, в случае ухудшения положения требуется имплементация на уровне федерального закона.

Таким образом, имеет место **диспропорциональное** применение налоговых соглашений, когда:

- в России ряд норм и положений налоговых соглашений, не имеющих прямого действия, не могут применяться в силу отсутствия на национальном уровне необходимой имплементации,
- в государстве-партнёре нормы соглашения будут иметь силу и, например, предоставлять его налоговым органам дополнительные полномочия или ограничивать права и свободы налогоплательщиков благодаря особенностям национальной правовой системы или мерам по имплементации соглашений.
- В результате создается **дисбаланс** прав и интересов договаривающихся государств и de facto отклонение от принципа взаимности.

Примеры диспропорционального применения налоговых соглашений ст.7 (налогообложение прибыли):

- (1) Определение субъектной сферы действия ст.7:**
«предприятие», «резидент», «компания» или «физическое лицо»?
- (2) Действие правила «силы притяжения»?**
- (3) Метод определения налоговой базы ПП:**
пропорциональный или прямой?
- (4) Подходы к определению состава расходов ПП:**
ограничительный или расширительный подход?

**Определение субъектной сферы действия ст.7:
«предприятие», «резидент», «компания» или
«физическое лицо»?**

Соглашения **различным образом определяют «предприятие»,** на которое распространяется ст.7 (предприятие, «управляемое», «зарегистрированное», «являющееся резидентом»; «предпринимательская деятельность»).

Некоторые соглашения (USA, SAU) **ограничивают сферу действия лишь корпоративными субъектами.**

В результате **возможен неразрешимый конфликт национального законодательства и соглашения и диспропорциональное применение соглашения государствами-партнёрами.**

Пример конфликта: Соглашение Россия - Беларусь

Например, Соглашение между Россией и Беларусью адресовано «предприятию, зарегистрированному в договариваемом государстве».

Согласно Письму Минфина РФ от 7 июля 2006 г. N 03-08-07/Белар., между государствами достигнута договоренность рассматривать ИП друг друга как «предприятие» при подтверждении резидентства государства-партнёра.

Российская судебная практика (Постановление ФАС СЗО от 09.09.2008 по делу N А56-1937/2008) учитывает данное письмо и рассматривает белорусских ИП как «предприятия».

Напротив, белорусская судебная практика (Постановление КС ВХС РБ от 22.10.2009 (дело N 310-7/09/873К); Решение ХС Витебской области от 16.02.2006 г. (дело N 86-3/2006)) исходит из того, что **ст.7 соглашения к российским ИП не применяется**, а применяется ст.18 «иные доходы» ->>> двойное налогообложение.

Вместе с тем даже в случае взаимного признания ИП в качестве «предприятия» и распространения на них действия ст.7 соглашения, сомнительным представляется её практическая реализация, т.к. **в национальном налоговом праве России и Беларуси концепция ПП не применяется к ИП, как это предлагает делать Минфин РФ.**

При этом **ошибочным является подход Минфина РФ, по которому предлагается обложение дохода ПП белорусского ИП по ставкам 13% или 30% в зависимости от резидентства, что противоречит принципу недискриминации (ст.21) по признаку ПП.**

Аналогичная ситуация сложилась применительно к ИП по Соглашению с Украиной (письмо Минфина от 06.12.2010 №03-08-05).

Действие правила «силы притяжения»?

Ряд соглашений **отклоняется** от МК ОЭСР и дополняет правило налогообложения прибыли, относящейся к ПП, так называемым **правилом «силы притяжения»** (ARG, VEN, IDN, KAZ, MEX, THA, PHL, EST, NZL) – модель ООН.

Правило «силы притяжения» позволяет государству-источнику облагать определенную прибыль нерезидента при отсутствии ПП в этом государстве или прибыль, полученную не через такое ПП от аналогичной с ПП деятельности.

Правило «силы притяжения» не может быть применено в России к доходам от предпринимательской деятельности иностранной организации (п.2 ст.309 НК РФ), что ведет к дисбалансу налоговых прав государств.

См., напр. Определение ВАС РФ от 30.11.2009 N ВАС-15065/09 (прибыль головного офиса не облагается в РФ)

Метод определения налоговой базы ПП: пропорциональный или прямой?

Большинство соглашений, следующих МК ООН или ОЭСР (в ред. до 2010 г.), допускает применение **пропорционального метода** определения прибыли ПП, если он предусмотрен в государстве-источнике. Остальные соглашения ничего не содержат по этому поводу, оставляя возможность применения **прямого метода**.

В России пропорциональный метод определения налоговой базы ПП не предусмотрен.

Заключенные соглашения как правило **не содержат порядка корректировки** удержанных сумм налогов.

Постановлением ВАС РФ от 27.04.2012 № ВАС-1896/2012 признан не соответствующим НК РФ п.5.3. Методических рекомендаций ФНС, по которому **передаваемые ПП** расходы признаются в том периоде, когда были фактически переданы (противоречит методу начисления).

Подходы к определению состава расходов ПП: ограничительный подход

Ряд соглашений, *основанных на МК ООН*, содержит специальные положения, направленные на **ограничение расходов ПП (ARG, AZE, VEN, IND, QAT, KWT, LAO, LBN, ROU, HRV, LKA, CHL)** нормами национального законодательства.

Дополнительные ограничения расходов ПП также основаны на положениях МК ООН (**DZA, ARM, BWA, VNM, IDN, KAZ, KGZ, MEX, NAM, OMN, SAU, THA и UKR**):

вычет не допускается в отношении сумм, *выплаченных (и не связанных с возмещением фактических расходов) ПП главной конторе предприятия или любой из его других контор в виде **роялти, гонораров**, либо в виде **комиссионных** за оказанные конкретные услуги, либо за управление, либо в виде **процентов** по денежным суммам, ссуженным ПП.*

Подходы к определению состава расходов ПП: расширительный подход

Соглашения с KOR, POL, USA *включают в расходы ПП проценты и плату* за управление, консультации и техническое содействие, понесенные как в государстве, в котором расположено ПП, так и в любом другом месте.

Соглашение с DEU (п. 3 Протокола 15.10.2007) существенно расширяет расходы ПП:

суммы процентов, которые выплачивает компания, являющаяся резидентом одного ДГ, и в которой участвует резидент другого ДГ, и *издержки на рекламу подлежат неограниченному вычету при исчислении налогооблагаемой прибыли*, в том числе, *выплачиваемые ПП*. (Постановление ФАС МО от 14.09.2010 №КА-А40/9121-10 по делу №А40-122329/09-108-927 – дело Гиперглобус).

Примеры диспропорционального применения налоговых соглашений по ст.5 (постоянное представительство, ПП):

Соотношение национальной и конвенционной концепций постоянного представительства (ПП): расширительный или ограничительный подход?

- (1) Список включения;**
- (2) Оказание услуг через персонал;**
- (3) Страховая деятельность;**
- (4) Список исключений;**
- (5) Строительная площадка;**
- (6) Зависимый агент;**
- (7) Независимый агент.**

Список включения (positive list)

Основным различием между соглашениями является то, включены ли в общий список:

- (a) *склад (торговый склад, торговая точка)* - DZA, VNM, EGY, IND, IDN, MLI, THA, UKR;
- (b) *ферма (или аналогичное хозяйство)* – AUS, EGY, IND, IDN, QAT, KGZ, LAO, LBN, MYS, THA, ETH,
- (c) **оказание услуг, страхование и иные формы и виды постоянных представительств.**

Российская концепция ПП не содержит таких примеров и исключает возникновение ПП при содержании места деятельности для целей хранения или закупки товаров иностранной организацией.

Вместе с тем ряд соглашений (AZE, DZA, BLR, MLI, MAR, UKR, LKA, PHL, ETH) допускает отнесение прибыли к ПП на основании простой закупки товаров, что ведет к диспропорциональному применению соглашений.

Оказание определенных услуг через персонал

Приводит к образованию ПП по соглашениям с **DZA, BWA, VNM, EGY, IDN, KAZ, CHN, PRK, CUB, KWT, LAO, NAM, SAU, SGP, THA, PHL, CHL, LKA.**

Различаются по **длительности «порогового» периода**, превышение которого образует ПП (от 3 мес. до 18 мес.), а также указанием на **связь оказываемых услуг с конкретным проектом** (нет указание на связь в соглашениях с VNM, IDN, PRK, KWT, LAO, SGP).

Оказание услуг само по себе **не рассматривается как ПП ни по российской концепции, ни по МК ОЭСР** и, напротив, рассматривается как приводящее к ПП в МК ООН.

Страховая деятельность

По соглашениям с **ARM, VEN, VNM, IDN, LBN, MLI, MEX, SYR, TNA, CHL, LKA и ETH** , которые следуют МК ООН, признается в качестве ПП деятельность по **сбору страховых премий**, а также **страхование рисков на территории государства**, осуществляемые через сотрудника или представителя, который не является независимым агентом.

Вместе с тем подобная деятельность при отсутствии базовых признаков **не образует ПП в России** по ст.306 НК РФ, а эти положения соглашений не могут применяться к иностранным организациям.

Список исключений (negative list)

Список исключений в России дополнен примерами подготовительной и вспомогательной деятельности:

ведением бухучета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью (Постановление ФАС ПО от 01.06.2006 по делу №А55-23268/05-51 – дело «ФИНКА»);

содержанием постоянного места деятельности исключительно для целей **простого подписания контрактов** от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации (Постановление ФАС МО от 14.12.2010 №КА-А40/15642-10 по делу №А40-144495/09-108-1067 - дело Paceland Limited (Кипр));

Осуществление иностранным маркетинговым партнером Международного олимпийского комитета деятельности на территории РФ в связи с исполнением своих обязательств в течение периода организации игр (2007* – 2017) даже при наличии признаков ПП не ведет к его образованию;

Список исключений (negative list)

- Факт владения иностранной организацией **ценными бумагами, долями в капитале** российских организаций, а также **иным имуществом** на территории РФ* (Постановление ФАС МО от 07.06.2006 №КА-А41/5096-06 по делу №А41-К2-5662/05 – дело Харриз Рашэ);
- Факт заключения иностранной организацией договора **простого товарищества** или иного договора, предполагающего совместную деятельность его сторон (участников), осуществляемую полностью или частично на территории РФ*;
- Факт предоставления иностранной организацией **персонала** для работы на территории РФ в другой организации при отсутствии признаков ПП, если такой персонал действует исключительно от имени и в интересах организации, в которую он был **направлен** (Постановление ФАС СЗО от 14.10.2005 №А05-25707/04-9; Постановление ФАС ДВО от 03.04.2008 N Ф03-А59/08-2/802 по делу N А59-1208/06-С24 – соглашение с США; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.10.2009 №09АП-17125/2009-АК по делу №А40-36080/08-14-130 (дело ТНК-ВР Менеджмент)).

Список исключений (negative list)

Наиболее явно различия соглашений прослеживаются на примере ***использования сооружений исключительно для целей «доставки» или «поставки» товаров***, принадлежащих предприятию (что пересекается со «списком включения» в части торгового склада / точки).

Большинство соглашений, следующих МК ОЭСР, **не признают в качестве ПП подобную деятельность.**

Напротив, соглашения с AUS, ARG, AZE, DZA, BLR, BLG, BWA, BRA, VEN, VNM, GEO, EGY, IND, IDN, CAN, KOR, MYS, MLI, MAR, MEX, MNG, NAM, OMN, POL, SAU, SLK, THA, UKR, PHL, CHL – допускают признание ПП при такой деятельности.

В России подобная деятельность в принципе **может привести к возникновению ПП** с момента начала поставки товаров, однако соглашения, основанные на МК ОЭСР, могут **изменить данный режим.**

Строительная площадка (СП)

- (1) Надзорная деятельность включается в СП по 38 соглашениям**
- ARG, DZA, BWA, VEN, VNM, GRE, GEO, EGY, IDN, QAT, CYP, CHN, PRK, KWT, LBN, LTU, MKD, MEX, MNG, NAM, NZL, NOR, OMN, ROU, SAU, SGP, TJK, THA, TRK, UZ, PHL, FIN, HRV, CZE, CHL, CHE, SWE, LKA – следуют МК ООН.
- (2) «Пороговые» сроки начала существования СП:**
 - **Нет срока** – BLR, MLI;
 - **3 мес.** – IDN;
 - **6 мес.** – ARG, DZA, BWA, VNM, EGY, QAT, KWT, LAO, MEX, SAU, SGP, SYR, THA, PHL и LKA – следуют МК ООН;
 - **8 мес.** – MAR;
 - **9 мес.** – BRA, VEN, GRE, GEO, LTU, NAM, OMN, EST, ETH;
 - **12 мес.** – все остальные соглашения – следуют МК ОЭСР;
 - **18 мес.** – ARM, CHN, USA, TUR, Югославия
 - **24 мес.** – MNG, TJK.

Зависимый агент

Как правило, это **лицо** иное, чем агент с независимым статусом, которое действует от имени предприятия и имеет и **обычно** использует в договариваемом государстве **полномочия заключать контракты** от имени этого предприятия, если только деятельность такого лица не ограничена видами деятельности вспомогательного или подготовительного характера.

Дополнительное основание признания ПП «агентского типа» - *лицо обычно имеет в государстве-источнике **запас изделий или товаров**, из которого оно осуществляет **регулярные поставки изделий или товаров** от имени предприятия (AUS, BWA, VEN, VNM, GEO, EGY, IND, IDN, KWT, MYS, NAM, NZL, OMN, THA, SLK, LKA, ZAF).*

Независимый агент

Соглашения, следующие МК ОЭСР, предусматривают, что предприятие не будет считаться имеющим ПП, если оно осуществляет деятельность через брокера, комиссионера или иного агента с **независимым статусом, при условии, что эти лица осуществляют такую деятельность в рамках **обычного ведения своей деятельности**.**

Соглашения, следующие МК ООН, вводят исключение в отношении независимых агентов, устанавливая, что если деятельность такого агента *полностью или почти полностью осуществляется от имени* (иногда добавляется: «в интересах») предприятия, то такое лицо не будет считаться лицом с независимым статусом (BWA, VEN, EGY, IND, QAT, CHN, KWT, MYS, MLI, MNG, NAM, THA, TRK, PHL, SWE, LKA**).**

Независимый агент

Некоторые соглашения (**UKR, BLR, ARM, SLK**) устанавливают иные **ограничения**, в частности, содержат указание на то, что термин «независимый агент» по отношению к резиденту договаривающегося государства означает

- (1) юридическое лицо**, созданное по законодательству другого договаривающегося государства, в управлении, имуществе и контроле над которым **не участвует такой резидент**,
- (2) а также физическое лицо** - резидента другого договаривающегося государства, **не состоящего в трудовых отношениях с первым упомянутым резидентом.**

Подобные ограничения **не предусмотрены российским налоговым законодательством и не подлежат применению.**

Правовой режим недискриминации

Все международные налоговые соглашения, *кроме* соглашений с *AUS, VNM, OMN и SAU*, содержат статью, посвященную недискриминации и в целом построены по МК ОЭСР.

Подавляющее большинство соглашений построены по МК ОЭСР и раскрывают режим НД через ряд критериев:

- 1) Критерий национальности;
 - 2) Критерий места деятельности (ПП);
 - 3) Критерий выплат в пользу нерезидента;
 - 4) Критерий принадлежности капитала;
- * Распространение режима НД на все налоги.

Критерий НД - национальность

70 международных налоговых соглашений из 77 действующих запрещают налоговую дискриминацию по признаку гражданства (национальности), остальные 7 – по **признаку резидентства**.

По общему правилу действие критерия распространяется на национальное лицо или гражданина (national) без указания на статус юридического или физического лица.

По МК ОЭСР (ООН) режим НД распространяется на **обе категории**.

Критерий НД - национальность

Ряд соглашений отклоняется от модели ОЭСР (ООН): режим НД по признаку национальности распространяется **только на физических лиц**: *ARM, AZE, EST, FRA, GB, JAP, KOR, NLD, MYS, TUR, UKR, USA, ZAF.*

Как правило, режим НД распространяется на **нерезидентов** (МК ОЭСР), однако, достаточно большое количество соглашений **отклоняется** от модели: *ARG, BLR, BLG, BRA, GB, HUN, VEN, DEU, EGY, KAZ, CAN, QAT, PRK, KOR, CUB, KWT, KGZ, LAO, LUX, MKD, MYS, MLD, NAM, NZL, POL, ROU, SLK, SGP, SYR, SLV, PHL, HRV, CHL, LKA, EST, ZAF, FYR, JAP.*

Критерий НД - резидентство

Ряд соглашений **кардинально отличается** от МК ОЭСР и ООН: вместо критерия национальности (гражданства) они предусматривают критерий – **резидентство: CAN, HUN, LUX, POL, ROU, FYR, SLK.**

По существу, указанные соглашения предоставляют в одном государстве **национальный режим налогообложения для резидентов другого государства**, поэтому различия в налогообложении резидентов и нерезидентов, заложенные в подавляющем большинстве налоговых систем государств и МК ОЭСР и ООН, не должны допускаться.

Критерий НД – место деятельности (ПП)

Только соглашения с **BEL** и **BLG** из всех заключенных Россией **не содержат положения**, запрещающего дискриминацию ПП предприятия (резидента) другого договаривающегося государства.

По общему правилу, данное положение устанавливает **«национальный режим»** в отношении ПП нерезидентов, поскольку их налогообложение не может быть более обременительным, чем налогообложение отечественных предприятий.

«Режим наибольшего благоприятствования» установлен в соглашениях с **KOR, KWT, MYS, NZL, USA, JAP**.

Критерий НД – осуществление выплат в пользу нерезидентов

Данный критерий по существу предоставляет режим учета в качестве расходов процентов, роялти и т.п. выплат в пользу нерезидентов, равный режиму учета выплат в пользу резидентов. При этом должны соблюдаться правила “arm’s length” и «бенефициарного владельца».

Критерий **отсутствует** в соглашениях с: **AZE, BLR, BLG, DNK, EGY, IDN, IRL, CAN, QAT, KWT, LAO, LUX, MYS, MDA, NAM, NZL, POL, SLK, THA, TKM, FIN, SWE, LKA, ZAF, JAP.**

По Комментарию к МК ОЭСР, данный критерий запрещает применение национальных правил «тонкой капитализации», если они применяются только к нерезидентным займодавцам и не соответствуют правилам “arm’s length”.

По ранней судебной практике правила «тонкой капитализации» не применялись: Постановление ФАС ЗСО от 05.06.2008 №Ф04-2904/2008(4853-А70-37) по делу №А70-5054/2007 дело OLIOСIN B.V. (NLD), Постановление ФАС МО от 28.07.2010 №КА-А40/7751-10 по делу №А40-99240/09-142-705 (СУР));

После Постановления Президиума ВАС РФ по делу «Северного Кузбасса» от 15.11.2011 №8654/11 практика кардинально изменилась.

Критерий НД – принадлежность капитала нерезиденту

Большинство соглашений содержит данный критерий, **кроме** соглашений с ***DNM, IRL, CAN, LUX, MYS, POL, SLK, SWE, LKA, JAP, MLT.***

Предметная сфера действия критерия – принадлежность **капитала (имущества)**; ограничена ***уставным фондом*** в соглашениях с ***ARM, UKR.***

Критерий частично затрагивает правила «тонкой капитализации», но не запрещает его*.

Судебная практика до «Северного Кузбасса» на основании данного критерия не применяла ранее национальные правила тонкой капитализации п.2 ст.269 НК РФ (Постановление ФАС Московского округа от 18.11.2010 N КА-А40/13648-10 по делу N А40-11308/10-20-113 – ЗАО «Промлизинг»).

Распространение режима НДС на любые налоги

МК ОЭСР, по которой режим НДС распространяется на налоги **любого вида**, следуют лишь некоторые соглашения: **DZA, ESP, KOR, CUB, MEX, MNG, SLV, USA, CZE, FRA, JAP.**

В усеченном виде воспринято это положение статьями соглашений с **ALB, ISR, NLD**, ограничившими действие статьи любыми налогами, **за исключением косвенных налогов.**

Все остальные соглашения прямо или косвенно (без специального указания в статье 24) распространяют действие статьи о недискриминации лишь на те налоги, которые являются предметом соглашения.