



АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (на основе анализа судебной практики)

Ивлиева Марина
зав.кафедрой финансового права
Юридического факультета МГУ им.
М.В.Ломоносова

26-27 мая 2011г.
Европейско-азиатский правовой конгресс
Пятая сессия

г. Екатеринбург



Применение правил тонкой капитализации: позиция Министерства финансов РФ

Письмо Минфина России ОТ 14 МАЯ 2010 Г. N 03-08-05:

применение правил "тонкой (недостаточной) капитализации" направлено на борьбу с налоговыми злоупотреблениями при скрытом распределении дивидендов под видом выплаты процентов между аффилированными лицами. При этом не обязательно, чтобы заемщик был дочерней компанией кредитора. Они оба, например, могут быть дочерними компаниями третьего лица, вместе входить в одну группу компаний или холдинг, контролируемый таким третьим лицом, и т.п.



Положение налоговых соглашений

- Дивиденды (ст. 10): доходы по акциям или от **других прав, которые не являются долговыми требованиями**, дающих право на участие в прибыли, а также доход от других **корпоративных прав**, который подлежит **такому же налоговому регулированию**, как доход от акций в соответствии с законодательством государства, в котором компания, распределяющая прибыль, является резидентом.
- Проценты (ст. 11): доходы от **долговых требований любого вида**, включая и случаи, когда требования обеспечены залоговым правом на земельные участки или содержат право на участие в прибыли должника.
- Применение правил о недискриминации.

Протоколы к международным Соглашениям, предусматривающие **неограниченный вычет процентов** (примеры Франция, Германия, Нидерланды).



Применение правил о недискриминации

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС ЗАПАДНО – СИБИРСКОГО ОКРУГА ОТ 24.01.2011 Г. ПО ДЕЛУ № А27-4701/2010:

- Займы получены от российских компаний, аффилированных с иностранной организацией;
- Иностранные организации *косвенно владеют* более 20 % в уставном капитале российской организации;
- Налоговый орган ссылаясь на неприменимость положений международного договора на том основании, что займы получены от российских компаний;
- Арбитражный суд согласился с тем, что **правила о недискриминации по соглашениям с Кипром и Швейцарией позволяют российскому заемщику не применять правила «тонкой капитализации»**



Постановление ФАС МО от 13.07.2010г. по делу ООО «Гидромашсервис»

- Пункт 2 ст.269 НК содержит **закрытый** перечень признаков контролируемой задолженности
- Ссылка на косвенный характер владения не соответствует ст.20 НК
- Ст.24 Соглашения с Кипром запрещает дискриминационный подход к российским предприятиям с кипрским капиталом

(в части займа от кипрской материнской компании):

- Ст.11 Соглашения с Кипром предусматривает понятие «процентов», и проценты в пользу кипрской компании подлежат вычету, пока не доказано, что они превышают обычный размер процентов

Вывод: задолженность не является контролируемой



Признание постоянного представительства при осуществлении деятельности вспомогательного и подготовительного характера

В соответствии с НК РФ содержание постоянного места деятельности исключительно для целей осуществления деятельности подготовительного или вспомогательного характера не образует постоянного представительства для целей налогообложения.

8 декабря 2010 года по делу **№А40-94391/ 10-142-134** вынесено прецедентное решение Арбитражного суда г. Москвы (в апелляционной и кассационной инстанции дело не рассматривалось).

Российское представительство Компании-производителя информационной продукции Блумберг (аналитические базы данных и т.д.) занимается сбором и аналитикой информации, которая затем становится частью производимой продукции.

К подготовительной и вспомогательной деятельности, в частности, относится содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации ([пп. 4 п. 4 ст. 306](#) НК РФ).



Признание постоянного представительства при осуществлении деятельности вспомогательного и подготовительного характера

Вопросы, рассмотренные судом:

- Приводит ли деятельность по сбору информации к образованию постоянного представительства с учетом того, что по договору об избежании двойного налогообложения между Россией и США сбор информации представляет собой подготовительную и вспомогательную деятельность, которая входит в перечень исключений из общего определения постоянного представительства;
- При условии, что деятельность приводит к образованию постоянного представительства, какая часть дохода приходится на такую деятельность.



Признание постоянного представительства при осуществлении деятельности вспомогательного и подготовительного характера

ВЫВОДЫ СУДА:

- Деятельность представительства, составляющая неотъемлемую часть основной предпринимательской деятельности компании-налогоплательщика, не может быть признана деятельностью вспомогательного или подготовительного характера. Как следствие, она образует постоянное представительство для целей налогообложения.
При этом суд сослался в том числе и на комментарии к Модельной конвенции ОЭСР в отношении налогов на доходы и капитал, несмотря на то, что Россия не является членом ОЭСР)
- Налоговая база исчисляется путем вычета разрешенных сумм расходов из суммы валовой выручки от продаж продукта в России. Таким образом, суд применил прямой метод, взяв за основу все продажи в России, в том числе к которым представительство отношения не имело.



Признание постоянного представительства при осуществлении деятельности вспомогательного и подготовительного характера

АНАЛОГИЧНАЯ ПРАКТИКА:

К схожим выводам пришел ФАС Северо-Западного округа по делу от 16.12.2010 по делу N А56-6861/2010, указав, что на: *основании комментариев к статьям по Модельному соглашению по налогообложению суды пришли к выводу, что деятельность Филиала не может рассматриваться как подготовительная или вспомогательная, поскольку целью деятельности Филиала, полностью совпадающей с целью деятельности Общества, является получение прибыли от оказания юридических услуг.*



Признание постоянного представительства при осуществлении деятельности вспомогательного и подготовительного характера

РЕКОМЕНДАЦИИ:

- Особое значение при разграничении основной, подготовительной и вспомогательной деятельности имеют положения учредительных документов иностранной организации и организационно-правовых документов ее российского отделения.
При оценке риска образования ПП следует учитывать фактическое содержание деятельности сотрудников представительства исходя из целей и характера основной деятельности иностранной компании.
- Продумывать наименования должностей в штатном расписании представительства, четко прописывать должностные инструкции сотрудников, указать в Положении о постоянном представительстве на подготовительный и вспомогательный характер деятельности, не смешивать различные виды деятельности;