



Применение правил недостаточной капитализации в свете принципа недискриминации, закрепленного в международных налоговых соглашениях

(на примере судебного дела «Угольная компания «Северный Кузбасс»)

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

**Шестая Сессия
Европейско-Азиатского правового конгресса
7 - 9 июня 2012 года**

г. Екатеринбург



Фактические обстоятельства дела

Прецедентное решение вынесено ВАС РФ 15 ноября 2011г. Суд отменил положительные для налогоплательщика решения нижестоящих инстанций и отказал в удовлетворении заявленных требований о неприменении правил тонкой капитализации (п.2 ст. 269 НК РФ).

В 2007 и 2008 годах «Угольная компания «Северный Кузбасс», зарегистрированная в России (и созданная в результате слияния российских акционерных компании "Шахта Березовская" и "Шахта Первомайская" в августе 2009), имела непогашенную задолженность перед иностранными аффилированными компаниями, среди которых была и «Арселор Миттал Холдингс АГ» (до 2009 «Миттал Стил Холдинг АГ»), зарегистрированная в Швейцарии и владеющая более чем 20% акциями российской компании.



Фактические обстоятельства дела

Судом проверялась возможность применения правил «недостаточной капитализации» (п.2 ст. 269 Налогового кодекса Российской Федерации) в рамках налогового законодательства Российской Федерации конкретно в связи с положением о недискриминации в статье 24 Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и Швейцарией, а также аналогичной статье Соглашения между Россией и Кипром.



Позиция налогового органа

- 1) кредитование аффилированных лиц продолжалось в значительных объемах и при отрицательных чистых активах, чего не стал бы делать независимый банк;
- 2) проценты лишь начислялись, но не выплачивались в течение значительных периодов времени
- 3) налоговые соглашения в целом не запрещают реконструкцию нерыночных условий сделок (ст.9 Модельной Конвенции ОЭСР, п.6 ст.11 МК ОЭСР).
- 4) общий принцип недискриминации не применяется к сделкам, основанным на нерыночных отношениях, что следует из нормы налоговых соглашений между Россией и Кипром, а также между Россией и Швейцарией, которые повторяют положения, содержащиеся в п. 3 ст. 24. Модельной Конвенции ОЭСР о недискриминации по месту резидентства кредитора.
- 5) в силу нерыночности условий займов российские правила недостаточной капитализации не должны рассматриваться как противоречащие положениям соответствующих международных налоговых соглашений.



Позиция налогоплательщика

Процентная ставка по займам была рыночной, положения международных договоров должны иметь приоритет над п.2 ст. 269 как нормой национального российского законодательства, а также на положительную для налогоплательщиков в аналогичных спорах практику Суда ЕС и судов Испании, Швейцарии и Германии.



Позиция Высшего Арбитражного суда РФ

1. Налоговые соглашения не исключают возможность применения национальных норм, направленных на борьбу с уходом от уплаты налогов (суд сослался на комментарий к ст. 9 МК ОЭСР и к положениям пп. в п.3 указанного Комментария к ст.9 в частности).
2. Нормы российского законодательства, направленные на борьбу с уходом от уплаты налогов (как например, правила недостаточной капитализации) не должны рассматриваться в качестве дискриминирующих и противоречащих положениям налоговых соглашений России.
3. Вопросы определения затрат, которые учитываются при налогообложении прибыли российских фирм, находятся в национальной юрисдикции.
4. **Если сделки не основаны на рыночных отношениях, применение правил недостаточной капитализации не нарушает принципа недискриминации в контексте международных налоговых соглашений.**



- 1) В судебном акте отсутствует как таковой анализ признаков рыночных отношений в исследованных соглашениях займа.
- 2) Налоговое законодательство РФ в ст. 269 НК РФ лишь ограничивает вычеты процентных платежей в пределах соотношения заёмного капитала к чистым активам в соотношении 3 к 1 и не направлено на борьбу с уклонением от уплаты налогов (хотя именно в этом значении правила «недостаточной капитализации» понимаются в соответствии с комментариями к Модельной Конвенции ОЭСР).
- 3) Налоговые органы оценивают международное налогообложение как соотношение национальных норм о борьбе с уходом от налогов и международных налоговых договоров, чего раньше не было.



Рекомендации

- 1) Необходимо повышать качество анализа налоговых рисков при международном налоговом структурировании, проведении оценки рисков и ведении судебных споров.
- 2) Следует заранее оценивать налоговые риски, исходя из возможности доказать рыночный характер своих сделок. Налоговые органы будут оспаривать вычеты по не имеющим деловой цели займам, полученным через иностранные аффилированные компании.
- 3) Несоответствие требованиям рыночного характера отношений должно быть обосновано. При невозможности обосновать причины несоответствия требованиям о рыночном характере займа, налогоплательщику следует оценить риски заявления к вычету процентов за пределами разрешенных к вычету национальным законодательством.



Рекомендации

Следует обратить внимание на возможное внесение изменений в российское налоговое законодательство в части трансфертного ценообразования в отношении контроля за займами (в настоящее время они не подпадают под контроль в силу того обстоятельства, что не являются товарами (работами, услугами) или имущественными права). Полагаем, в ближайшее время данные изменения будут внесены Минфином России с пакетом поправок на рассмотрение Государственной Думы РФ.