

О практике применения арбитражными судами соглашений об избежании двойного налогообложения в 2011 году

Килинкарова Елена Васильевна

Килинкарова Е.В.,
2012

кандидат юридических наук
доцент кафедры государственного и административного права
юридического факультета
Санкт-Петербургского государственного университета

Екатеринбург, 7-8 июня 2012

Основные модельные акты, используемые для заключения соглашений об избежании двойного налогообложения

1. Типовая конвенция ОЭСР об устранении двойного налогообложения доходов и капиталов (редакция 2010)
OECD Model Tax Convention on Income and on Capital
2. Типовая конвенция ООН по избежанию двойного налогообложения между развитыми и развивающимися странами (редакция 1999)
United Nations Model Double Taxation Convention on between Developed and Developing Countries
3. Типовая конвенция об избежании двойного налогообложения США (редакция 2006)
United States Model Income Tax Convention (convention for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income)

Модельные акты, используемые для заключения соглашений об избежании двойного налогообложения в РФ

1. В настоящее время: Типовое соглашение между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество, утв. Постановлением Правительства РФ от 24.02.2010 № 84
2. До марта 2010: Типовое соглашение об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, утв. Постановлением Правительства РФ от 28.05.1992 № 352.
3. Де-факто используется Типовая конвенция ОЭСР об устранении двойного налогообложения доходов и капиталов

Решения арбитражных судов 2011: применение соглашений РФ об избежании двойного налогообложения

Высший Арбитражный Суд РФ – 4

ФАС Московского округа - 14

ФАС Центрального округа – 3

ФАС Западно-Сибирского округа - 11

ФАС Дальневосточного округа – 1

ФАС Северо-Западного округа - 5

ФАС Волго-Вятского округа –
нет информации

ФАС Уральского округа - 3

ФАС Восточно-Сибирского округа –
нет информации

ФАС Северо-Кавказского округа - 3

ФАС Поволжского округа –
нет информации

По материалам СПС «КонсультантПлюс» и
Банка решений арбитражных судов ([www. arbitr.ru](http://www.arbitr.ru))

Соглашения об избежании двойного налогообложения в арбитражной практике 2011

По состоянию на 1 января 2011 г. – **77** действующих соглашений
РФ об избежании двойного налогообложения

В решениях арбитражных судов применены **12** соглашений:

Республика Кипр	16 решений
Федеративная Республика Германия	6 решений
Швейцарская Конфедерация	3 решения
США, Финляндская Республика, Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии, Республика Индия, Литовская республика, Республика Беларусь	2 решения (каждое соглашение)
Королевство Испании, Республика Болгария, Великое Герцогство Люксембург, Австрийская Республика	1 решение (каждое соглашение)

Основные проблемы применения соглашений об избежании двойного налогообложения 2011 (1)

1. Соотношение правил ст. 269 НК РФ о «тонкой капитализации» и правил соглашений о недискриминации

Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11;

Постановления ФАС Московского округа от 22.06.2011 № КА-А40/5322-11, от 23.06.2011 № КА-А40/4501-11, от 08.07.2011 № КА-А40/6805-11, от 24.08.2011 № КА-А40/9171011;

Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 24.01.2011 по делу № А27-4701/2010, от 11.03.2011 по делу № А27-7455/2010, от 21.06.2011 по делу № А70-13648/2009, от 23.06.2011 по делу № А46-10363/2010;

Постановление ФАС Центрального округа от 07.10.2011 по делу № А09-6854/2010.

Основные проблемы применения соглашений об избежании двойного налогообложения 2011 (2)

2. Подтверждение статуса резидента иностранного государства

Постановление Президиума ВАС РФ от 20.09.2011 № 5317/11;

Постановление ФАС Московского округа от 07.04.2011 № КА-А41/2465-11, от 07.07.2011 № КА-А41/6518-11;

Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 17.05.2011 по делу № А27-10300/2010;

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 14.03.2011 по делу № А21-8812/2009;

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 27.07.2011 по делу № А32-30502/2010;

Постановления ФАС Центрального округа от 20.09.2011 по делу № А68-1047/08-47/12, от 13.10.2011 по делу № А62-439/2011.

Основные проблемы применения соглашений об избежании двойного налогообложения 2011 (3)

3. Образование постоянного представительства

Постановления ФАС Московского округа от 14.10.2011 по делу № А40-151888/10-129-621, от 02.11.2011 по делу № А40-121508/10-116-483;

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.08.2011 по делу № А42-4040/2009;

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 04.03.2011 по делу № А53-9351/2010, от 13.05.2011 по делу № А53-13525/2010

Основные проблемы применения соглашений об избежании двойного налогообложения 2011 (4)

4. Допустимость применения п. 4 ст. 269 НК РФ в части переквалификации процентов в дивиденды

Постановления Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15.12.2011 по делу № А81-698/2011, от 15.12.2011 по делу № А81-700/2011, от 15.12.2011 по делу № А81-701/2011, от 15.12.2011 по делу № А81-702/2011, от 15.12.2011 по делу № А81-703/2011, от 15.12.2011 по делу № А81-704/2011

5. Определение круга субъектов, на которых распространяется действие соглашений

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 23.05.2011 № Ф03-754/2011; Постановления ФАС Московского округа от 22.06.2011 № КА-А40/5322, а от 08.07.2011 № КА-А40/6805-11

Тонкая капитализация и правила о недискриминации в соглашениях об избежании двойного налогообложения

1. П. 2 ст. 269 НК РФ не подлежит применению как противоречащий положениям соглашений о недискриминации

Постановления ФАС Московского округа от 22.06.2011 № КА-А40/5322-11, от 23.06.2011 № КА-А40/4501-11, от 08.07.2011 № КА-А40/6805-11, от 24.08.2011 № КА-А40/9171011;

Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 24.01.2011 по делу № А27-4701/2010, от 11.03.2011 по делу № А27-7455/2010, от 21.06.2011 по делу № А70-13648/2009, от 23.06.2011 по делу № А46-10363/2010.

2. Установление в п. 2 ст. 269 НК РФ правил, направленных на противодействие злоупотреблениям в налоговых правоотношениях, *нельзя рассматривать в качестве дискриминационных* по отношению к российским организациям с существенным иностранным капиталом при наличии у них контролируемой задолженности перед иностранной организацией

Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11

Соглашение об избежании двойного налогообложения между РФ и Республикой Кипр

Статья 24 Недискриминация

3. За исключением случаев, к которым применяются положения пункта 1 статьи 9, пункта 5 статьи 11 или пункта 5 статьи 12, проценты, роялти и другие выплаты, осуществляемые предприятием одного Договаривающегося государства резиденту другого Договаривающегося государства, должны для целей определения налогооблагаемой прибыли такого предприятия вычитаться на тех же условиях, как если бы они выплачивались резиденту первого упомянутого государства.

Аналогично любые долги предприятия одного Договаривающегося государства резиденту другого Договаривающегося государства должны, для целей определения налогооблагаемого капитала такого предприятия, подлежать вычету на тех же условиях, как если бы они причитались резиденту первого упомянутого государства.

Ограничения действия рассматриваемого правила о недискриминации

Одновременное соблюдение двух (!) условий:

1. предприятия являются ассоциированными за счет участия в управлении, контроле или капитале

2. между предприятиями в их коммерческих или финансовых взаимоотношениях создаются или устанавливаются условия, отличные от тех, которые имели бы место между независимыми предприятиями.

*П. 1 ст. 9, п. 5 ст. 11 и п. 5 ст. 12
Соглашения об избежании двойного налогообложения
между РФ и Республикой Кипр*

*Комментарий к п. 4 ст. 24 Модельной конвенции
ОЭСР об устранении двойного налогообложения
доходов и капиталов (2010)*

73. This paragraph is designed to end a particular form of discrimination resulting from the fact that in certain countries the deduction of interest, royalties and other disbursements allowed without restriction when the recipient is resident, is restricted or even prohibited when he is a non-resident. .. It is however open to Contracting States to modify this provision in bilateral conventions to avoid its use for tax avoidance purposes.
74. Paragraph 4 does not prohibit the country of the borrower from applying its domestic rules on thin capitalization **insofar as these are compatible with paragraph 1 of Article 9 or paragraph 6 of Article 11**. However, if such treatment results from rules which are not compatible with the said Articles and **which only apply to non-resident creditors (to the exclusion of resident creditors)**, then such treatment **is prohibited by paragraph 4**.

Соглашение об избежании двойного налогообложения между РФ и Республикой Кипр

Статья 24 Недискриминация

4. Предприятия одного Договаривающегося государства, капитал которых полностью или частично, прямо или косвенно принадлежит или контролируется одним или несколькими резидентами другого Договаривающегося государства, не должны подлежать в первом упомянутом государстве любому налогообложению или любому связанному с ним требованию, иному или более обременительному, чем налогообложение и связанные с ним требования, которым подвергаются или могут подвергаться другие подобные предприятия первого упомянутого государства.

*Комментарий к п. 5 ст. 24 Модельной конвенции ОЭСР
об устранении двойного налогообложения доходов и
капиталов (2010) (1)*

76. ... Its object therefore is **to ensure equal treatment to taxpayers residing in the same State, and not to subject foreign capital, in the hands of the partners of the shareholders, to identical treatment to that applied to domestic capital.**

*Комментарий к п. 5 ст. 24 Модельной конвенции ОЭСР
об устранении двойного налогообложения доходов и
капиталов (2010) (1)*

79. ... The paragraph is not concerned with rules based on a debtor-creditor relationship ***as long as different treatment resulting from the rules is not based on whether or not non-residents own or control, wholly or partly, directly or indirectly, the capital of the enterprise.***

For example, if under a State's domestic thin capitalization rules, a resident enterprise is not allowed to deduct interest paid to a non-resident associated enterprise, that rule would not be in violation of paragraph 5 even where it would be applied to payments of interest made to a creditor that would own or control the capital of the enterprise, ***provided that the treatment would be the same if the interest had been paid to a non-resident associated enterprise that did not itself own or control any of the capital of the payer.***

Clearly, however, such a domestic law rule could be in violation of the paragraph 4 ... it will therefore be important to determine, for purposes of that paragraph, whether the application of the rule is compatible with the provisions of paragraph 1 of Article 9 or paragraph 6 of Article 11.