

Студент
Федерального государственного образовательного
бюджетного учреждения высшего профессионального образования
"Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации"

БОРЬБА С TREATY-SHOPPING КАК С ОДНОЙ ИЗ ФОРМ ЗЛОУПОТРЕБЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ СОГЛАШЕНИЯМИ

Аннотация. Проведен анализ применения налоговых схем путем использования положений соглашения об избежании двойного налогообложения.

Анотація. Проведено аналіз застосування податкових схем шляхом використання положень угоди про уникнення подвійного оподаткування.

Annotation. The article analyzes the use of tax schemes through the use of provisions of the agreement on the avoidance of double taxation.

Ключевые слова: налоговые соглашения, налоговый контроль, двойное налогообложение.

Международные налоговые соглашения играют важную роль в регулировании экономических отношений Российской Федерации. Россия, стремительно развивая межгосударственное сотрудничество, заключила множество соглашений об избежании двойного налогообложения. Преимуществом соглашений для налогоплательщиков – граждан и предприятий – является то, что им представляют защиту от дискриминационного налогообложения за рубежом, дают гарантию, что их доходы и капиталы не будут облагаться двойными налогами; для налоговых органов они обеспечивают возможность взаимных прямых консультаций и контактов для решения всех спорных вопросов, а также для контроля над международной деятельностью своих налогоплательщиков; для государства налоговые соглашения являются средством закрепления на договорной основе своих прав на получение справедливой доли от налогообложения доходов и прибылей, реализуемых налогоплательщиками в сфере международной экономической и финансовой деятельности [1].

Сегодня договоры об избежании двойного налогообложения эффективно используются для минимизации налоговых ставок при ведении бизнеса. Так, наиболее распространена среди налогоплательщиков тактика treaty-shopping ("налогового шопинга") – выбор наиболее выгодного международного договора, предоставляющего резидентам страны максимальные льготы при уплате налогов. И если налогоплательщики называют это налоговым планированием, то налоговые органы видят в этом получение необоснованной налоговой выгоды [2].

Российские предприниматели подчас неправомерно пользуются преимуществами налоговых договоров, однако адекватных мер противодействия данному явлению до сих пор не выработано. Подтверждением является решение Арбитражного суда г. Москвы от 29 августа 2012 г. по делу № А40-60755/12.

Компания Eastern Value Partners Limited обратилась в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной ИФНС России № 47 по г. Москве о привлечении к ответственности по ст. 123 Налогового кодекса РФ (за неуплату и неперечисление налоговым агентом налога на прибыль). Межрайонная инспекция ФНС России № 47 по г. Москве (далее – Инспекция) провела выездную налоговую проверку компании за 2008 – 2010 гг., в ходе которой обнаружено письмо российской компании с просьбой перечислять проценты по долгу не основному кредитору на Кипре, а резиденту Британских Вирджинских островов. Был заключен договор займа с кипрской организацией NuroReal East Limited, на основании которого в 2008 – 2010 гг. выплачивала проценты. В силу ч. 1 ст. 11 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения от 5 декабря 1998 г. (далее – Соглашение) компания при выплате процентов налог на доходы не удерживала и в бюджет не перечисляла. В свою очередь, NuroReal East Limited являлась заемщиком у иностранной организации Exelor Ltd. (Британские Вирджинские острова). По требованию кредитора компания Eastern Value Partners Limited перечисляла суммы задолженности по договору займа в адрес Exelor Ltd.

По мнению налогового органа, поскольку выплаты по договору займа производились на счет иностранной организации Exelor Ltd., зарегистрированной на Британских Вирджинских островах, к уплачиваемым компанией процентам не должно применяться Соглашение с Кипром, а потому при выплате процентов должен был удерживаться налог с доходов. Суд посчитал, что факт перечисления на счет третьего лица не имеет значение для применения ст. 11 Соглашения. Также суд, в отличие от налогового органа, посчитал NuroReal East Limited реально действующей организацией, поскольку она регулярно уплачивает налоги на территории Республики Кипр (налог на прибыль, налог на оборот). В ответ на утверждения Инспекции о том, что кипрская организация создана с целью минимизации налогообложения путем формального применения Соглашения, суд указал, что согласно п. 1 ст. 29 Соглашения, такая цель создания компании, как освобождение от налогов, может быть установлена только в рамках консультаций между компетентными органами России и Кипра. В итоге Суд признал решение налогового органа недействительным [3].

Очевидно, что перед нами одна из форм злоупотребления налоговыми соглашениями. И эти пробелы в законодательстве и несовершенство норм соглашений об избежании двойного налогообложения,

заключенных Российской Федерацией, по-прежнему позволяют бизнесу выводить активы за рубеж. Однако ни в национальном законодательстве России, ни в Мире нет единого решению этой проблемы. Отдельные попытки налоговых органов применить доктрину "необоснованной налоговой выгоды" в обосновании отказа в применении льгот по DTA пока не находят поддержки в судах. Существенные особенности дел с участием иностранных компаний – рассматривается с применением части первой НК РФ и специальных норм НК РФ (в первую очередь ст. 306-312 НК РФ), положений международных налоговых соглашений (DTA) и использованием в качестве доказательств по делу документов, выданных в иностранном государстве, – не достаточны для доказательства использования схем [4].

Treaty shopping имеет место и в Канаде, где в деле *Prevost Car Inc.* суд также встал на сторону налогоплательщика. Иной подход к проблематике демонстрируют Соединенные Штаты Америки, где знаковым стало дело *Aiken Industries Inc v Commissioner of Internal Revenue*. *Aiken Industries Mechanical (Aiken)* – американская корпорация, ее дочерней компанией была другая американская корпорация – *Mechanical Product, Inc.* (MPI), зарегистрированная в штате Делавэр. В деле также фигурировала компания *Ecuadorian Corp. Ltd.*, созданная по закону Багамских Островов и владеющая 99,997 % акций *Aiken Ecuadorian Corp. Ltd* также владела 100 % акций *Compania de Cervezas Nacionales*, налогового резидента Эквадора. Эквадорская компания владела 100 % акций *Industries Hondurenas S.A de C.V (Industries)* – компании, зарегистрированной в Гондурасе. Компания никогда не имела офиса в США, не осуществляла деятельность на ее территории и не имела в своем составе граждан США. Суть дела заключалась в следующем: компания *Ecuadorian Corp. Ltd* (займодавец) предоставила заем MPI, которая предоставила долговую расписку. Позже займодавец переуступил право требования по договору *Industries*. Переуступка права требования и инкорпорация последней компании были совершены в один и тот же месяц. *Industries* в качестве встречного удовлетворения требования по долговой расписке, выданной MPI, предоставила 9 долговых расписок, общая сумма по долговым распискам равнялась первоначальной сумме займа, процентная ставка совпадала с процентной ставкой займа. Каждая долговая расписка подлежала оплате по первому требованию. На этот период времени действовал двусторонний налоговый договор между США и Гондурасом. По договору проценты, выплачиваемые резидентом США резиденту Гондураса, налогом у источника не облагались (при обычных условиях ставка составляла 30 %). В споре служба внутренних доходов США отстаивала позицию, что при определении налоговых последствий создания и существованию *Industries* не следует придавать значения. И, следовательно, *Ecuadorian Corp. Ltd* должна рассматриваться в качестве получателя дохода (процентов), выплаченных MPI. Между США и Багамскими Островами не существует двустороннего соглашения, следовательно, к процентам применяется обычная налоговая ставка. Суд не согласился с таким выводом, поскольку Соглашение не предусматривало игнорирование субъекта, созданного по праву одного из договаривающихся государств, однако суд подчеркнул, что для получения освобождений по Соглашению необходимо соблюдение всех его условий, а именно реальное получение дохода. Как отмечалось ранее, сумма первоначального займа и проценты по долговым распискам были идентичны, следовательно, *Industries* не получила никакого дохода. Суд также заключил, что для получения освобождений не достаточно простого обмена долговыми обязательствами и создания документации, необходима реальная передача и получение дохода конечным бенефициаром. Суд смог выявить, что единственной целью переуступки прав была не реальная экономическая и деловая выгода, а избежание налога у источника. Выработанные американской судебной практикой методы противодействия злоупотреблениям налоговыми соглашениями нашли отражение в Правилах Казначейства США. Кроме того, в каждое налоговое соглашение США включают статью об ограничении льгот, в силу которой воспользоваться преимуществами соглашения может только тот резидент, который обладает устойчивыми экономическими связями с договаривающимся государством.

В принципе нормы, направленные на борьбу с treaty shopping, существуют давно, но только сейчас налоговые органы многих стран наполняют их реальным содержанием и применяют на практике. Наиболее "продвинутыми" в этом отношении странами стали США, Италия, Англия, Швейцария [2]. Именно такой подход выгоден государству и соответствует рекомендациям, выработанным международными организациями. Арбитражным судом г. Москвы верно отмечено, что норма п. 1 ст. 29 Соглашения может применяться только к не зарегистрированным на Кипре резидентам. А значит, регистрация компании в договаривающемся государстве еще не гарантирует наличия устойчивых экономических связей и действительной деловой цели создания такой компании. Истинной целью учреждения компании может быть получение преимуществ и льгот, предусмотренных соглашением об избежании двойного налогообложения. На взгляд автора, положения некоторых соглашений об избежании двойного налогообложения (в частности, Соглашения с Кипром) и НК РФ требуют пересмотра. Соглашение должно предусматривать возможность отказа в предоставлении льгот (в том числе национальным судом), даже если компания зарегистрирована в государстве – партнере по Соглашению. России необходимо перенимать практику борьбы с treaty shopping других стран и вводить поправки в национальное законодательство, а именно необходимо рассматривать возможность введения института налогообложения нераспределенной прибыли иностранных контролируемых компаний (CFC rules). В первую очередь следует законодательно определить понятие иностранной контролируемой компании, основываясь на: определении взаимозависимых лиц и определении стратегического участия в организации. Автор поддерживает органы власти РФ в намерении обеспечить возможности для эффективного налогового администрирования в части получения налоговыми органами РФ необходимой информации путем заключения двусторонних и многосторонних договоров об обмене информацией по налоговым спорам.

В частности, можно было бы ввести в Налоговый кодекс положение, согласно которому любая сделка или схема, не имеющая никакого иного экономического смысла, кроме уменьшения налоговых обязательств перед государством, должна быть признана уклонением от уплаты налогов со всеми вытекающими из этого последствиями. Возможен и другой, более рациональный, но одновременно и достаточно сложно реализуемый вариант: прописать в части первой НК все возможные схемы, которые признаются Кодексом как уклонение от уплаты налога. Любые другие, не включенные в Кодекс виды сделок и схем, до их практического применения должны быть согласованы с налоговыми органами. В противном случае они также должны относиться к категории уклонения от уплаты налогов. Это сделает более прозрачными отношения между государством и налогоплательщиком.

Рецензент

преподаватель Винникова О. С.

Литература: 1. Погорлецкий А. И. Международное налогообложение / Погорлецкий А. И. – СПб.: Изд. Михайлова В. А., 2011. – 384 с. 2. Фокин А. В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт / Фокин А. В. – М.: ВолтерсКлувер, 2009. – 198 с. 3. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 29.08.2012 г. № А40-60755/12 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.internationaltaxreview.com/pdfs/Eastern_Value_Appeal.pdf. 4. Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал: Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 г. // Бюллетень международных договоров. – 1999. – № 12. – С. 21–37.