

# Российский налоговый бюллетень

## В номере:

Недостаточная капитализация: Президиум ВАС создал новый прецедент по вопросу о недискриминации.....	2
Недостаточная капитализация: применение правил к займам от иностранных сестринских компаний – суды меняют позицию.....	4
Недискриминация и российские правила недостаточной капитализации: увеличение количества неблагоприятных решений судов.....	5
Суды отказывают в вычете затрат на основании счета, выставленного зарубежным головным офисом юридической фирмы .....	7
Принят закон о налоговой консолидации .....	9
Влияние нового режима контроля трансфертного ценообразования на беспроцентные займы .....	10
Требуется ли постанoвка на учет при аренде помещений для хранения.....	11
Вступление России в ВТО: влияние на таможенные тарифы и внешнюю торговлю .....	11
Внутригрупповое финансирование в Люксембурге: необходимые действия до конца года.....	12
Правила Германии в отношении договоров об избежании двойного налогообложения нарушают Договор о Европейском союзе / Европейском экономическом сообществе и должны быть скорректированы в соответствии с требованиями ЕС .....	14

## Недостаточная капитализация: Президиум ВАС создал новый прецедент по вопросу о недискриминации

Наиболее важным событием судебной практики в области налогообложения в 2011 году стало изменение в толковании положения соглашений об избежании двойного налогообложения о недискриминации в случаях, касающихся отнесения на расходы процентов в отношении так называемой "контролируемой задолженности". Положения статьи 269 Налогового кодекса о недостаточной капитализации применяются к процентам, подлежащим уплате российскими организациями в отношении следующих категорий задолженности (контролируемой задолженности):

- ▶ долговое обязательство перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более чем 20% уставного (складочного) капитала (фонда) этой российской организации;
- ▶ долговое обязательство перед российской организацией, признаваемой аффилированным лицом указанной иностранной организации; и
- ▶ долговое обязательство, в отношении которого такая иностранная организация (или ее аффилированное лицо) выступает поручителем, гарантом или иным образом обязуется обеспечить исполнение долгового обязательства заемщика.

Если размер задолженности заемщика более чем в 3 раза превышает размер собственного капитала (для банков, а также для организаций, занимающихся лизинговой деятельностью, - более чем в 12,5 раз), для определения предельной величины процентов по контролируемой задолженности, подлежащих вычету, заемщик должен использовать установленную кодексом формулу. Любые проценты сверх установленной величины не только не подлежат вычету для целей налогообложения,

но рассматриваются как дивиденды для целей удержания налога у источника дохода.

### Важность положений о недискриминации

В течение последних лет несколько налогоплательщиков смогли убедить суды в том, что отказ в вычете процентов на основе этих положений нарушает применимые соглашения об избежании двойного налогообложения. Обычно судебные решения по таким делам принимались исходя из толкования судами положений, подобных например, следующему положению статьи 25 соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и Нидерландами:

"Предприятия одного Договаривающегося Государства, имущество которых полностью или частично принадлежит одному или нескольким резидентам другого Договаривающегося Государства или прямо или косвенно контролируется одним или несколькими резидентами другого Договаривающегося Государства, не должны подвергаться в первом упомянутом Государстве любому налогообложению или любому связанному с ним обязательству, иному или более обременительному, чем налогообложение и связанные с ним обязательства, которым подвергаются или могут подвергаться другие подобные предприятия первого упомянутого Государства".

Если принять, что "другие подобные предприятия" включают предприятия, находящиеся более чем на 80% в собственности акционеров, являющихся российскими резидентами, тогда очевидно, что российские правила недостаточной капитализации менее обременительны для таких "подобных предприятий", чем для российских предприятий, полностью или частично находящихся в собственности резидентов Нидерландов. Такое толкование, в

конечном итоге, было недавно применено при вынесении решения по делу<sup>1</sup>.

Налоговые органы постоянно занимают иную позицию и толкуют термин "другие подобные предприятия" как другие предприятия, полностью или частично контролируемые нерезидентами. Поскольку правила недостаточной капитализации не устанавливают различий между компаниями с акционерами из различных иностранных государств, налоговые органы считают, что соглашения об избежании двойного налогообложения не имеют преимущественной силы по сравнению с этими правилами. Вероятно, впервые эту позицию занял суд третьей инстанции (см. статью на стр.3 о Постановлении ФАС Центрального округа от 7 октября 2011 года по делу № А09-6854/2010).

### **Решение Президиума по делу компании "Северный Кузбасс"**

Еще более значительным является тот факт, что 15 ноября 2011 года Президиум Высшего Арбитражного Суда отменил решения судов в пользу налогоплательщика - ОАО "Угольная компания "Северный Кузбасс" в другом деле, касающемся недостаточной капитализации.

Как следует из данного дела, налогоплательщик ("Компания") в 2005 году получил заем от другой российской компании ОАО "Карельский окатыш". Обе компании являлись на тот момент аффилированными лицами кипрской компании - Frontdeal Limited, - которой косвенно принадлежало более 20% капитала Компании. В 2007 году Компания получила заем от российской компании ОАО "Северсталь-ресурс". В дальнейшем, в связи с продажей Компании группе АрселорМиттал, ОАО "Северсталь-ресурс"

уступило права в отношении непогашенной части займа и начисленных, но не выплаченных процентов швейцарскому акционеру Компании - Mittal Steel Holding AG, которому принадлежит более 20% капитала Компании. Впоследствии швейцарская компания уступила права по данному займу (включая подлежащие уплате проценты) люксембургской компании группы.

По результатам выездной налоговой проверки налоговая инспекция вынесла решение, что процентные расходы, начисленные по этим займам, не подлежат вычету для целей налогообложения на основании российских правил недостаточной капитализации. Компания оспорила решение налоговой инспекции в суде.

Суд первой инстанции принял решение в пользу Компании, ссылаясь на положения о недискриминации соглашений об избежании двойного налогообложения с Кипром и Швейцарией. Суды апелляционной и кассационной инстанций также поддержали позицию Компании.

Однако налоговый орган направил надзорную жалобу в Президиум ВАС, и теперь стало известно, что Президиум принял решение в пользу налоговых органов. На момент написания данной статьи решение Президиума еще не было опубликовано, однако очевидно, что Президиум не поддержал позицию о том, что в данном случае положения о недискриминации, содержащиеся в действующих соглашениях об избежании двойного налогообложения с Кипром и Швейцарией, исключают применение правил недостаточной капитализации. Это решение создаст прецедент, которым должны руководствоваться другие суды. Таким образом, решение потребует тщательного изучения вопроса о том, оставляет ли оно возможность для использования преимущественной силы соглашений в других случаях.

<sup>1</sup> Например, Постановление ФАС Московского Округа № КА-А40/6616-05 от 25 июля 2005 года (Соглашение между Россией и Германией); и Постановление ФАС Северо-Западного округа № А56-19578/2006 от 9 апреля 2007 года (Соглашение между Россией и Нидерландами) и Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № 09АП-8641/2009-АК от 10 июня 2009 года (Соглашение между Россией и Кипром).

## Недостаточная капитализация: применение правил к займам от иностраных сестринских компаний – суды меняют позицию

В последнее время судебная практика опять привлекла внимание к вопросу, на который ранее был дан отрицательный ответ: могут ли правила недостаточной капитализации быть применимы к финансированию, предоставляемому иностранными сестринскими компаниями. В прошлом году этот вопрос активно обсуждался, когда налоговые органы предприняли попытку использовать это неоднозначное толкование правил недостаточной капитализации в ряде судебных дел. Все эти дела были выиграны налогоплательщиками<sup>2</sup>.

Данное судебное дело<sup>3</sup> касается ООО "Нарьянмарнефтегаз" (далее - "Компания"), совместного предприятия нефтяных компаний ОАО "Лукойл" и СопосоPhillips. В деле фигурируют и другие спорные вопросы, но данная статья посвящена проблеме налогообложения прибыли в части процентов по займам от иностранных аффилированных лиц.

Компания СопосоPhillips косвенно владела 30% акционерного капитала Компании посредством двух промежуточных иностранных холдинговых компаний. Налоговые органы оспорили метод финансирования российского совместного предприятия, которое осуществлялось через иностранное аффилированное лицо компании СопосоPhillips. По мнению налоговой инспекции фактическим кредитором являлась иностранная материнская компания (на заем, предоставленный ею распространялись бы правила недостаточной капитализации), а не иностранная сестринская компания. Поэтому использование аффилированной финансовой

компании не имело иной коммерческой цели, кроме как обойти российские правила недостаточной капитализации. Исходя из этого, решение по результатам налоговой проверки отменяло вычет процентов в отношении рассматриваемого финансирования.

Большая часть аргументов, приведенных налоговой инспекцией, основана на проведенном ею анализе акционерного соглашения между партнерами совместного предприятия, консолидированной финансовой отчетности и корреспонденции, которой обменивались компании. Это позволило налоговым органам продемонстрировать нетипичный для России подход, базирующийся на превалировании содержания над формой.

Компания оспорила решение в суде и проиграла дело в судах первой и апелляционной инстанций. Суды поддержали позицию налоговой инспекции, заключающуюся в том, что задолженность Компании по займам следует рассматривать как контролируруемую, поскольку фактическим кредитором является иностранная материнская компания, несмотря на тот факт, что займы были предоставлены иностранным аффилированным лицом, которое не владеет акциями ООО "Нарьянмарнефтегаз". Ниже мы приводим некоторые из заключений судов для иллюстрации ключевых фактов, логики судов и глубины анализа, проведенного судьями:

- ▶ Соглашением между акционерами предусматривается предоставление займов российскому совместному предприятию. В положениях, которые определяют процедуры предоставления займов Компании, к этим займам применяется термин "заем, предоставленный акционером". Акционеры оказывали существенное влияние в предоставлении таких займов иностранным аффилированным лицам.
- ▶ Толкование недостаточной капитализации в положениях соглашения о создании совместного предприятия и принципах финансирования, согласованных партнерами, соответствуют толкованию

<sup>2</sup> Подробнее см. выпуски "Российского налогового бюллетеня" за июнь и июль 2010 года.

<sup>3</sup> Решение Арбитражного суда г. Москвы № А40-1164/11-99-7 от 5 августа 2011 года, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда № А40-1164/11-99-7 от 28 октября 2011 года.

в России и США в соответствии с Типовой конвенцией ОЭСР об избежании двойного налогообложения.

- ▶ Средства фактически были предоставлены акционером - CopocoPhillips, - поскольку требования о перечислении денежных средств от Компании были направлены компании CopocoPhillips, а не ее финансовой компании.
- ▶ В примечаниях к консолидированной финансовой отчетности CopocoPhillips указала, что получила доход от совместного предприятия с ОАО "Лукойл", притом что деятельность заемщика (Компании) была убыточна. Это дало основание считать, что проценты рассматриваются в качестве дохода компании CopocoPhillips.
- ▶ Если заем предоставлен международной корпорацией, она может использовать промежуточные компании для снижения налогового бремени. По мнению суда, промежуточная финансовая компания являлась "конduitной компанией" для перевода и трансформации прибыли в целях налоговой оптимизации.
- ▶ Суд посчитал, что штат Делавэр, где зарегистрирована финансовая компания, является юрисдикцией с низкими налогами и "оффшорной зоной" (исходя из нормативного документа Центрального банка, устанавливающего правила ведения корреспондентских счетов в банках, зарегистрированных на территориях, где применяется льготный режим налогообложения, или не предусматривается раскрытие финансовой информации).
- ▶ Статья 23 "Недискриминация" Соглашения об избежании двойного налогообложения между США и Россией неприменима, поскольку взаимозависимость сторон может оказывать влияние на условия займов.
- ▶ Соглашение между акционерами предусматривает обязательство CopocoPhillips в отношении обеспечения финансирования для Компании. В связи

с этим на предоставленные займы распространяются ограничения по недостаточной капитализации.

Следует упомянуть об осведомленности в этом вопросе, которую продемонстрировали налоговые инспектора и судьи. Тексты решений являют собой образец нестандартного подхода к формированию рассуждений относительно международных групп компаний и идей, лежащих в основе ограничений, связанных с недостаточной капитализацией.

На веб-сайте арбитражного суда пока нет какой-либо информации о том, будет ли оспорено решение апелляционного суда какой-либо из сторон, но весьма вероятно, что Компания оспорит решения судов низших инстанций в кассационном суде. В 2010 году именно кассационный суд остановил аналогичные попытки со стороны налоговых органов истолковать правила недостаточной капитализации таким образом. Мы будем информировать о дальнейшем развитии событий в этой области.

---

### **Недискриминация и российские правила недостаточной капитализации: увеличение количества неблагоприятных решений судов**

Насколько нам известно, впервые суд кассационной инстанции вынес неблагоприятное решение по делу российской компании, которая пыталась отстоять свое право на вычет процентных расходов из базы по налогу на прибыль, не принимая во внимание правила недостаточной капитализации на основании положения о недискриминации соответствующего соглашения об избежании двойного налогообложения. Это дело рассматривается в Постановлении ФАС Центрального округа от 7 октября 2011 года по делу № А09-6854/2010. Постановление по этому делу уже опубликовано, поэтому мы можем изучить основания для принятия такого решения.

Российское предприятие ОАО "ПО БМЗ" ("Компания") получила займы от своих российских сестринских компаний и кредиты

от крупных российских коммерческих банков под гарантии своей прямой российской материнской компании. Более 20% долей участия во всех компаниях российской группы косвенно принадлежит голландской компании.

В 2007 и 2008 годах Компания выплатила проценты по указанному выше заемному финансированию. Первоначально величина процентных расходов к вычету была ограничена Компанией в соответствии с российскими правилами недостаточной капитализации. Впоследствии Компания подала уточненную налоговую декларацию, заявив, что ошибочно применила эти правила, и обосновав свою позицию ссылкой на положения о недискриминации соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и Нидерландами (далее – “Соглашение”).

Компания отстаивала свою позицию в судах первой и апелляционной инстанций (Арбитражный суд Брянской области и Двадцатый арбитражный апелляционный суд), применяя подход, основанный на положениях пунктов 3, 4 и 5 статьи 25 соглашения (“Недискриминация”). Так, суды нижестоящих инстанций подтвердили, что поскольку Компания действительно косвенно находится в собственности голландской материнской компании, положения соглашения, касающиеся недискриминации, исключают применение российских правил недостаточной капитализации. Кроме того, суды отклонили аргумент о том, что положения соглашения неприменимы, поскольку голландская материнская компания не получает напрямую проценты от Компании. Основываясь на собственном толковании статей 1 и 25 соглашения, суды подтвердили, что голландская материнская компания может применять положения соглашения, даже если получает прибыль не напрямую от Компании, а, например, в форме дивидендов, выплачиваемых через промежуточные компании группы.

Однако налоговый орган подал кассационную жалобу, и ФАС Центрального округа не поддержал позицию судов нижестоящих инстанций. В отношении положения о

недискриминации суд постановил, что в контексте пункта 4 статьи 25 соглашения под “другими подобными предприятиями” следует понимать “предприятия России, имущество которых полностью или частично принадлежит резидентам других государств”. Исходя из этого толкования, суд заключил, что правила недостаточной капитализации, изложенные в пункте 2 статьи 269 Налогового кодекса, не являются дискриминационными в отношении компаний с голландским капиталом, поскольку режим для всех предприятий с иностранным капиталом единый и, таким образом, соглашение не имеет преимущественной силы по отношению к российским правилам недостаточной капитализации.

Приведенная выше аргументация суда является спорной. В соглашении не поясняется, что следует понимать под “другими подобными предприятиями”. Можно было бы утверждать, что ограничение базы для сравнения с теми предприятиями, капитал которых полностью или частично принадлежит или контролируется прямо или косвенно резидентами других государств, может быть оправдано только, если это четко указано в соглашении (однако отсутствует в соглашении между Россией и Нидерландами). В противном случае такое сравнение следовало бы проводить с любыми подобными предприятиями, включая те, которые принадлежат или контролируются резидентами первого упомянутого государства (в данном случае, России).

Интересно, что суд не дал каких-либо комментариев относительно взаимодействия положений о недискриминации со статьей 9 “Корректировка прибыли” соглашения, которую можно истолковать как норму, допускающую применение положений о недискриминации только в отношении “рыночных” процентов, и тем самым оставляющую договаривающимся государствам возможность оспорить вычет “нерыночных” процентов. В рассматриваемом случае ни налоговый орган, ни суд не исследовали вопрос о том, были ли проценты, выплаченные Компанией, установлены на рыночном уровне.

Данное судебное решение наряду с последними решениями по делу ОАО "Угольная компания "Северный Кузбасс" и делу ООО "Нарьянмарнефтегаз" формируют негативную для налогоплательщиков тенденцию в российской судебной практике по вопросам применения российских правил недостаточной капитализации.

### Суды отказывают в вычете затрат на основании счета, выставленного зарубежным головным офисом юридической фирмы

Налоговые органы оспорили вычет расходов, произведенный российским филиалом партнерства с ограниченной ответственностью "Си Эм Эс Камерон МакКенна" при следующих обстоятельствах. Юристы, работающие в головном офисе компании, расположенном в Великобритании, участвовали в оказании юридических услуг клиентам в России через этот филиал. Филиал выставил счет своим клиентам в России на оплату услуг, включая услуги, оказанные юристами, находящимися в Великобритании (сумма каждого счета рассчитывается исходя из потраченного времени, умноженного на почасовые ставки), и признал оплату таких услуг в составе своей налогооблагаемого дохода. В соответствии с внутренней политикой и процедурами компании головной офис в Великобритании выставил счет российскому филиалу за использование услуг британских юристов, а сумма платы за эти услуги была признана филиалом в составе расходов, подлежащих вычету.

Налогоплательщик попытался через суд доказать правомерность вычета расходов на оплату услуг британских юристов. Суд первой инстанции принял решение в пользу налогоплательщика. Апелляционный и кассационный суды<sup>4</sup> поддержали вывод

налогового органа о том, российский филиал не может производить вычет суммы оплаты за услуги юристов головного офиса в Великобритании. Основным аргумент заключался, похоже, в том, что понятие "обособленное и отдельное предприятие", содержащееся в пункте 2 статьи 7 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества (Конвенция) и на которое ссылался налогоплательщик, не может быть применено в данном случае, поскольку, по мнению судов, головной офис и постоянное представительство в данном конкретном случае действуют не как обособленные подразделения, а скорее как единое коммерческое предприятие. Этот вывод базируется на следующих положениях:

- ▶ Суды процитировали определение расходов в соответствии с российским налоговым законодательством и постановили, что стоимость юридических услуг, оказанных сотрудниками головного офиса в Великобритании, не может учитываться в составе расходов российского постоянного представительства компании как суммы, относящиеся к внутренним расчетам, а не к закупке услуг у других организаций.
- ▶ Характер деятельности иностранной организации и применяемая методология учета доходов и распределения расходов между ее подразделениями подтверждает точку зрения о том, что их нельзя рассматривать как обособленные подразделения.
- ▶ Помимо передачи расходов на оплату времени, потраченного иностранными юристами, головной офис также передал постоянному представительству часть управленческих и общих административных расходов (которые не были оспорены налоговым органом).

<sup>4</sup> Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда по делу №А40-138835/10-118-799 от 9 июня 2011 года и Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа по делу №А40-138835/10-118-799 от 9 сентября 2011 года.

Суды пришли к выводу, что если бы московский и лондонский офисы действовали как два отдельных предприятия, головной офис не смог бы передать филиалу управленческие и общие административные расходы, поскольку они уже были включены в сумму оплаты юридических услуг, "закупленных" российским филиалом.

- ▶ Суды заявили, что если бы филиал или головной офис оказывали консультационные услуги по отдельности и филиал "закупил" бы услуги у головного офиса, то тогда филиал можно было бы рассматривать как налогового агента, обязанного производить начисление, удерживать и выплачивать российский НДС. Напротив, филиал не производил удержание и выплату НДС в отношении приобретенных услуг, т.к. было заявлено, что эти услуги относятся к внутренним расчетам с головным офисом.

Международные консультанты по налоговым вопросам вполне могут поставить под сомнение аргументы и выводы, содержащиеся в указанных выше постановлениях судов, поскольку они очевидным образом противоречат официальному подходу ОЭСР в вопросе отнесения прибыли на постоянные представительства. Этот подход, подробно описанный в докладе ОЭСР по вопросу отнесения прибыли на постоянные представительства (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments) и процитированный в Комментариях к статье 7 Типовой конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения, основан на исходном положении о том, что прибыль, подлежащая отнесению на постоянное представительство, - это прибыль, которую оно могло бы получать на рыночных условиях, если бы было юридически самостоятельным и обособленным предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью при таких же или аналогичных условиях, и действовало бы совершенно самостоятельно от предприятия, постоянным представителем которого оно является.

Несмотря на то, что подход ОЭСР не является юридически обязательным в России, Комментарии ОЭСР к Типовой конвенции об избежании двойного налогообложения рассматриваются многими аналитиками в России как полезный источник толкований международного договорного права и ссылки на них иногда содержатся в разъясняющих письмах Министерства финансов России, а также в постановлениях судов.

Отдельно можно оспаривать преимущества применения положений Конвенции между Россией и Великобританией в отношении британского партнерства, которое не может рассматриваться в качестве "лица" ("person") в контексте Конвенции.

Многие иностранные организации, имеющие постоянные представительства в России, намерены пересмотреть свои текущие методы налогового учета в свете указанных выше постановлений судов для снижения степени неопределенности в вопросах налогообложения. Тем организациям, которые "покупают" услуги у своих головных организаций, следует рассмотреть вопрос о переходе на признание расходов головного офиса, осуществленных для целей деятельности постоянного представительства, по основаниям, более приемлемым в России, или на закупку услуг у юридически независимых обособленных организаций.

Налогоплательщик может подать в Высший Арбитражный Суд ходатайство о проверке в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции в течение трех месяцев с даты вступления его в силу (т.е. с 9 сентября 2011 года). В настоящее время на официальном веб-сайте Высшего Арбитражного Суда нет информации относительно такого ходатайства.

---

## Принят закон о налоговой консолидации

21 ноября 2011 года закон о консолидированных группах налогоплательщиков был официально опубликован в "Российской газете"<sup>5</sup>. Налогоплательщики смогут обращаться в налоговые органы с заявлением о создании консолидированной группы налогоплательщиков с 1 января 2012 года.

Большинство положений закона не претерпело существенных изменений по сравнению с проектом, рассмотренным в августовском выпуске "Российского налогового бюллетеня". Однако были внесены некоторые существенные поправки, которые анализируются в данной статье.

### Что следует понимать под консолидированной группой налогоплательщиков

Консолидированной группой налогоплательщиков (далее - "Группа") признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности всех участников Группы. Договор о создании Группы должен быть зарегистрирован и принят налоговыми органами.

Участниками Группы могут быть только российские компании. Группа налогоплательщиков создается не менее, чем на два года. Группа может быть создана компаниями при условии, что одна компания непосредственно или косвенно участвует в уставном (складочном) капитале других компаний и доля такого участия составляет не менее 90%.

---

<sup>5</sup> Федеральный закон № 321-ФЗ от 16 ноября 2011 года "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков".

## Условия создания консолидированной Группы

Условия, которым должны соответствовать компании для создания консолидированной группы:

- ▶ совокупная сумма федеральных налогов, которые должны быть уплачены в течение предшествующего календарного года, составляет не менее 10 млрд. рублей;
- ▶ суммарный объем выручки группы в течение предшествующего календарного года составляет не менее 100 млрд. рублей; и
- ▶ совокупная стоимость активов группы на 31 декабря предшествующего календарного года составляет не менее 300 млрд. рублей.

Эти пороговые значения, вероятно, станут основным барьером для компаний, желающих создать Группу. Официальные органы уже, по крайней мере, дважды меняли пороговые значения для увеличения числа компаний, которые могут образовывать Группу, однако эти пороговые значения по-прежнему представляются довольно высокими.

Закон включает и другие критерии, например, компании не должны находиться в процессе реорганизации или ликвидации, в отношении компаний не должно быть возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве), а размер чистых активов должен превышать размер уставного (складочного) капитала компании.

## Налоговое администрирование

Ответственность за заведение налогового учета, исчисление налога и уплату налогов в отношении всей Группы будет возложена на одного участника, который назначается "ответственным участником". Если данная компания не выполняет своих обязательств, все члены Группы несут солидарную ответственность по уплате любых недоимок по налогу и соответствующих штрафов и пеней.

Налоговые проверки осуществляются в отношении всех компаний Группы в одно и то же время.

## Что изменилось?

Согласно положениям закона налоговая база Группы по налогу на прибыль определяется на основании суммы доходов и суммы расходов участников Группы, в то время как в различных редакциях проектов закона говорилось о сумме прибылей и убытков каждого участника. Консолидированная прибыль не может быть уменьшена на суммы налоговых убытков, накопленных участниками до создания Группы.

Операции, осуществляемые между участниками Группы, включаются в консолидированную налоговую базу. Следует отметить, что в предыдущих проектах закона операции между участниками Группы исключались из расчета. В окончательном тексте закона предусматривается только, что операции между участниками Группы не признаются контролируруемыми для целей применения законодательства о трансфертном ценообразовании (за исключением налогоплательщиков налога на добычу полезных ископаемых по адвалорным (процентным) ставкам, например компаний, добывающих драгоценные металлы, руды черных металлов и различные соли).

Закон позволяет организациям, имеющим обособленные подразделения за пределами России, входить в состав участников консолидированной группы налогоплательщиков.

## Возможное влияние закона

Концепция налоговой консолидации не имеет прецедентов в постсоветской России, в этой связи реализация закона может быть связана с определенными трудностями. Возможно, пороговые значения были установлены на высоком уровне намеренно с тем, чтобы опыт первых добровольцев можно было использовать при принятии окончательного решения о том, насколько широко следует использовать консолидацию в будущем.

Создание Группы может быть выгодно для некоторых компаний. Основные преимущества предложений заключаются в возможности усиления контроля за деятельностью отделов налогового учета, уменьшении числа сделок, подлежащих

контролю для целей законодательства о трансфертном ценообразовании, снижения соответствующего налогового бремени, а также для потенциальной оптимизации налогового бремени аффилированных лиц.

---

## Влияние нового режима контроля трансфертного ценообразования на беспроцентные займы

В настоящее время проценты по займам не подлежат контролю и корректировке для целей налогообложения в соответствии с рыночной ставкой. Это обусловлено тем, что статья 40 Налогового кодекса применяется только к ценам на товары, работы и услуги. Режим, который должен вступить в силу в январе будет распространяться на любые сделки, имеющие налоговый эффект в части налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, налога на добычу полезных ископаемых и/или НДС. Расширить сферу контроля над трансфертным ценообразованием и распространить его на сделки, предполагающие выплату процентов, использование прав интеллектуальной собственности и прочие сделки, не предусмотренные данным положением, позволяет следующая формулировка:

“Правила, предусмотренные настоящим разделом, распространяются на сделки, осуществление которых влечет необходимость учета хотя бы одной стороной таких сделок доходов, расходов и (или) стоимости добытых полезных ископаемых, что приводит к увеличению и (или) уменьшению налоговой базы по налогам, предусмотренным пунктом 4 настоящей статьи<sup>6</sup>”.

Это порождает вопрос о том, может ли сделка быть освобождена от контроля трансфертного ценообразования, если не возникают доходы или расходы по сделкам между зависимыми сторонами, не предусматривающими выплаты

---

<sup>6</sup> Статья 105.3, данные налоги включают: налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, налог на добычу полезных ископаемых и НДС.

вознаграждения, например, в случае беспроцентных займов или в случае, когда материнская компания предоставляет гарантии или активы в залог при получении дочерней компанией банковского кредита? Если контроль будет применяться к некоторым сделкам только в случаях с ненулевой ценой, это будет противоречить принципам, изложенным в пункте 1 статьи 105.3 Налогового кодекса:

“В случае если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с настоящим разделом сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица”.

Насколько мы понимаем, Федеральная налоговая служба осведомлена об этой очевидной непоследовательности и с 1 января 2012 года, вероятно, займет позицию, заключающуюся в том, что отсутствие дохода в ситуациях, не предусматривающие выплату вознаграждения (например, беспроцентные займы и гарантии материнской компании), не исключает применения контроля к таким сделкам в рамках законодательства о трансфертном ценообразовании.

---

### Требуется ли постановка на учет при аренде помещений для хранения

В письме Министерства финансов № 03-02-07/1-279 от 5 августа 2011 года рассматривается интересный вопрос, заданный компанией, которая предполагает арендовать помещение, территориально обособленное от ее места нахождения. В вопросе уточняется, что компания не планирует создавать стационарные рабочие места в этом помещении. Фактически помещение будет закрыто, а открываться будет по мере необходимости - по факту завоза или вывоза хранимых там рекламных

материалов. Лицами, уполномоченными осуществлять такие действия, будут работники организации, обычно работающие в других помещениях.

В ответе Минфина приводится определение экономически обособленного подразделения, изложенное в статье 11 Налогового кодекса, а именно: “любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места”.

Далее автор, ссылаясь на арбитражную практику, описывает, что понимается под стационарным рабочим местом. Не рассматривая конкретную ситуацию детально, автор заявляет, что:

“В соответствии с арбитражной практикой под оборудованностью стационарного рабочего места понимается создание всех необходимых для исполнения трудовых обязанностей условий, а также само исполнение таких обязанностей. Форма организации работ (вахтовый метод или командировка), срок нахождения конкретного работника на созданном организацией стационарном рабочем месте не имеют правового значения для постановки на учет юридического лица по месту нахождения его обособленного подразделения”.

Затем приводится определение рабочего места в соответствии со статьей 209 Трудового кодекса - “место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой, и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя”.

На основании вышесказанного автор заключает, что в случае аренды помещения для хранения возникает требование постановки на налоговый учет.

---

### Вступление России в ВТО: влияние на таможенные тарифы и внешнюю торговлю

Итоговый протокол о вступлении России во Всемирную торговую организацию (ВТО) был одобрен 10 ноября. Россия станет

полноправным членом ВТО после завершения внутренних процедур ратификации, вероятно, следующим летом.

Пакет документов о присоединении включает обязательства России в отношении таможенных тарифов и других мер регулирования внешней торговли.

Средняя взвешенная ставка ввозных пошлин должна быть снижена с текущих 10% до 7,8%: средняя взвешенная ставка для сельскохозяйственных товаров будет снижена с текущих 13,2% до 10,8%, а для промышленных товаров - с 9,5% до 7,3%.

Таможенные пошлины будут постепенно снижаться в течение периода до 2020 года, например, таможенные пошлины на автомобили должны быть снижены в 30% до 25% к моменту присоединения России к ВТО (т.е., в середине 2012 года), а затем постепенно в течение последующих семи лет должны быть снижены до 15% (т.е., к концу срока действия подписанных правительством России соглашений о промышленной сборке автомобилей).

Ставки ввозных пошлин на некоторые группы товаров будут снижены следующим образом:

- ▶ на молочную продукцию - до 14,9% (текущая средняя взвешенная ставка - 19,8%);
- ▶ на злаки - до 10,0% (текущая - 15,1%);
- ▶ на химическую продукцию - до 5,2% (текущая - 6,5%);
- ▶ на электрооборудование - до 6,2% (текущая - 8,4%);
- ▶ на изделия из древесины и бумаги - до 8,0% (текущая - 13,4%).

К концу переходного периода ставки таможенных пошлин в размере 0% должны быть установлены для изделий из хлопка и высокотехнологичных товаров.

Ставки вывозных пошлин должны быть фиксированными для более 700 видов товаров, включая нефть, металл, рыбопродукты, сыромятная кожа, древесина, целлюлоза, бумага, и т.п.

Импортные тарифные квоты сохранятся в отношении говядины, свинины и птицы. Режим квотирования для свинины будет действовать до 31 декабря 2019 года, а говядины и птицы срок действия квот еще не определен. На эти виды продукции будут установлены следующие таможенные пошлины:

- ▶ говядина 15% (сверх квоты - 55%);
- ▶ свинина 0% (сверх квоты - 65%, должна быть снижена до 25% к 2020 году);
- ▶ птица 25% (сверх квоты - 80%).

Применяемая в настоящее время система лицензирования импорта товаров (за исключением перехода на автоматическое лицензирование импорта алкоголя) и система нотификации (уведомления) о характеристиках товара (продукции), содержащей шифровальные (криптографические) средства будет осуществляться в соответствии с правилами ВТО.

Для инвесторов в специальных экономических зонах в Калининградской и Магаданской областях будет установлен переходный период. В течение этого периода инвесторы по-прежнему будут пользоваться выгодами, обеспечиваемыми российским законодательством, что позволит им завершить реализацию их инвестиционных проектов на ранее согласованных условиях.

---

## Внутригрупповое финансирование в Люксембурге: необходимые действия до конца года

Люксембург является юрисдикцией, которая иногда используется для осуществления внутригруппового финансирования деятельности в России. Некоторые изменения в правилах трансфертного ценообразования, принятых в 2011 году, касаются всех групп, имеющих дочерние компании в Люксембурге, участвующие в финансировании компаний группы.

Налоговые органы Люксембурга выпустили два информационных письма (циркуляра), содержащие указания по вопросу трансфертного ценообразования, в

отношении компаний, осуществляющих операции по внутригрупповому финансированию (первый циркуляр был выпущен в январе, второй, содержащий уточнения - в апреле). Цель данных документов - подтвердить применение рекомендаций ОЭСР по трансфертному ценообразованию к внутригрупповым операциям по финансированию и формализация процедуры получения предварительного соглашения о ценообразовании у налоговых органов Люксембурга. Кроме этого, в циркулярах изложены следующие основные вопросы:

- ▶ Существующим внутригрупповым финансовым компаниям предоставлен льготный переходный период до декабря 2011 года для выполнения требований новых циркуляров.
- ▶ Применение принципа рыночных условий в отношении операций финансирования внутри группы должно быть основано на сравнительном анализе, с учетом используемых активов и принимаемых рисков, т.е. компании, осуществляющие операции по внутригрупповому финансированию, должны иметь достаточный размер капитала для принятия рисков, связанных с их деятельностью, и должны эффективно управлять этими рисками, когда они материализуются;
- ▶ В данном случае под термином "внутригрупповое финансирование" понимается деятельность, заключающаяся в предоставлении займов аффилированным компаниям с использованием денежных средств и финансовых инструментов, таких как публичное размещение, выдача денежных средств или займов;
- ▶ с 1 января 2012 года налоговые органы более не будут придерживаться соглашений о ценообразовании, которые выпущены не в соответствии с новой процедурой;
- ▶ Соглашения о ценообразовании действительны в течение пяти лет и

могут быть возобновлены на дополнительный пятилетний срок;

Для понимания дальнейших действий компании в отношении налоговых вопросов и трансфертного ценообразования, следует учитывать следующие вопросы:

- ▶ Предоставляет ли компания займы или денежные средства взаимозависимым компаниям? Если да, каким образом осуществляется их финансирование?
- ▶ Продолжится ли текущая финансовая деятельность после 1 января 2012 года?
- ▶ Каков уровень риска, который несет финансовая компания, и является ли текущий размер капитала достаточным ввиду этих рисков?
- ▶ Подтвержден ли размер годового вознаграждения, полученного финансовой компанией, анализом трансфертного ценообразования или соглашениями о ценообразовании и если да, то когда?
- ▶ Соответствует ли уровень присутствия и корпоративного управления люксембургской компании требованиям циркуляров?
- ▶ В отношении компаний, управляемых трастами: люксембургская финансовая компания должна получать вознаграждение за свои услуги, соответствующие рыночному уровню. Размер вознаграждения должен быть подтвержден экономическим анализом (не докладом ОЭСР по трансфертному ценообразованию).

Срок действия существующих разрешений налоговых органов может истечь в конце 2011 года, в этой связи крайне важно предпринять немедленные меры.

## Правила Германии в отношении договоров об избежании двойного налогообложения нарушают Договор о Европейском союзе / Европейском экономическом сообществе и должны быть скорректированы в соответствии с требованиями ЕС

В соответствии с судебным разбирательством по вопросу о нарушении прав ЕС попросил Германию внести поправки в немецкие положения по противодействию злоупотреблениям. В соответствии с налоговым законодательством Германии дивиденды, выплачиваемые компаниями-резидентами, обычно подлежат обложению налогом у источника по ставке 25% плюс солидарная надбавка в размере 5,5% (комбинированная ставка налога составляет примерно 26,37%).

В рамках применимого договора об избежании двойного налогообложения или Директивы ЕС о материнских и дочерних компаниях такой налог у источника может быть снижен до 0% - 15%, однако, льгота не предоставляется автоматически в любом случае. Если иностранная компания, получающая платеж, подлежащий налогообложению в Германии у источника, принадлежит акционерам, которые не будут иметь права на соответствующие льготы в рамках договора об избежании двойного налогообложения или Директивы (в случае прямого платежа), такая компания будет иметь право на применение сниженной или 0% ставки только при выполнении всех трех тестов, изложенных ниже:

- ▶ цель коммерческой деятельности;
- ▶ хозяйственная деятельность иностранной компании должна обеспечивать более 10% ее валового дохода; и
- ▶ содержание деятельности.

Основным вопросом судебного разбирательства в отношении Германии по вопросу о нарушении прав является требование "10% валового дохода", поскольку

налогоплательщику не была обеспечена возможность обосновать использование структуры экономически и на основе теста "цель коммерческой деятельности"; и, таким образом, был нарушен принцип свободы учреждения компаний, хотя два других теста были проведены в соответствии с законодательством ЕС.

Недавно Федеральное Министерство финансов Германии выпустило проект возможных поправок к правилам по предупреждению недобросовестного использования преимуществ договора об избежании двойного налогообложения (treaty shopping), которые вступят в силу, вероятно, с 1 января 2012 года.

Ключевым изменением является отмена требования в отношении "10% валового дохода".

Если иностранная компания, имеющая дочернюю компанию в Германии, получает доход от своей собственной хозяйственной деятельности, такая компания в принципе будет иметь право на получение преимущества по договору об избежании двойного налогообложения или Директивы ЕС, независимо от того составляет ли такой доход не менее 10% валового дохода компании. В этом случае не требуется отдельного обоснования цели коммерческой деятельности или экономического обоснования.

Российские группы, осуществляющие структуризацию своих инвестиций в Германии через холдинговые компании ЕС (например, Люксембурга) или других стран-участниц договора, должны тщательно проанализировать и, если необходимо, обеспечить посредством соответствующей реструктуризации представление холдинговыми компаниями, не имеющими права на возмещение налога у источника в соответствии с действующей формулировкой правил Германии по предупреждению недобросовестного использования преимуществ договора об избежании двойного налогообложения или Директивы, достаточного экономического обоснования и обоснования важности цели коммерческой деятельности для их включения в группу.

Для полноты анализа следует отметить в отношении Германии, что Европейский суд в рамках судебного разбирательства по делу о нарушении прав (С-284/09 - "Европейская комиссия против Германии", 20 октября 2011 года) постановил, что правила Германии о налоге у источника на выплату дивидендов в отношении портфеля иностранных инвестиций нарушают свободу движения капитала, гарантируемую Договором о Европейском союзе и Договора о создании Европейского экономического сообщества. Таким образом, вероятно, будет обеспечено возмещение налога, удержанного у источника, и рассмотрена возможность требовать такое возмещение.

Более подробную информацию вы можете получить у сотрудников компании "Эрнст энд Янг"

## Москва

### Налогообложение топливно-энергетической, химической промышленности

Ричард Льюис +7 (495) 705 9704  
Виктор Бородин +7 (495) 755 9760  
Александр Смирнов +7 (495) 755 9848

### Налогообложение финансового сектора

Алексей Кузнецов +7 (495) 755 9687  
Ирина Быховская +7 (495) 755 9886  
Иван Сычев +7 (495) 755 9795

### Налогообложение производственных предприятий и предприятий торговли

Александра Лобова +7 (495) 705 9730  
Андрей Игнатов +7 (495) 755 9694  
Дмитрий Халилов +7 (495) 755 9757  
Алексей Маленкин +7 (495) 755 9898  
Юко Файт +7 (495) 755 9759

### Налогообложение в сфере недвижимости, гостиничного бизнеса и строительства

Юлия Тимонина +7 (495) 755 9838

### Налогообложение отраслей связи и высоких технологий

Владимир Абрамов +7 (495) 755 9680  
Иван Родионов +7 (495) 755 9719  
Юлия Тимонина +7 (495) 755 9838

### Human Capital

Питер Райнхардт +7 (495) 705 9738  
Жанна Добрицкая +7 (495) 755 9675  
Антон Ионов +7 (495) 755 9747  
Екатерина Ухова +7 (495) 641 2932

### Таможенное регулирование

Галина Донцова +7 (495) 228 3663

### Косвенное налогообложение

Виктор Бородин +7 (495) 755 9760

### Международное налоговое планирование

Владимир Желтоногов +7 (495) 705 9737  
Владимир Гидирим +7 (495) 755 9716

### Трансфертное ценообразование и эффективное налоговое структурирование поставок

Евгения Ветер +7 (495) 660 4880  
Наталья Реута +7 (495) 662 9322  
Алис Решар +7 (495) 755 9964

### Налоговый учет и управление налоговыми рисками

Александр Левченко +7 (495) 755 9758  
Иван Родионов +7 (495) 755 9719

### Подготовка налоговой отчетности

Татьяна Дерменева +7 (495) 228 3682  
Лариса Горбунова +7 (495) 755-9901

### Налогообложение сделок

Владимир Желтоногов +7 (495) 705 9737  
Ричард Льюис +7 (495) 705 9704  
Алексей Рябов +7 (495) 641 2913

### Юридические услуги

Тобиас Лупке +7 (495) 641 2935  
Дмитрий Тетюшев +7 (495) 755 9691  
Алексей Марков +7 (495) 641 2965  
Сергей Стефанишин +7 (495) 755 9872

## Санкт Петербург

Дмитрий Бабинер +7 (812) 703 7839  
Анна Костыра +7 (812) 703 7873  
Михаил Махотин +7 (812) 703 7881

Информация, содержащаяся в настоящей публикации, предназначена исключительно для общего ознакомления и не может служить основанием для осуществления каких-либо действий или отказа от действий. Применение законодательных и нормативных актов может варьироваться в зависимости от конкретных обстоятельств, а сами акты подвержены частым изменениям. По всем конкретным вопросам следует обращаться за консультацией к специалисту относительно применения положений законодательно-нормативных актов. "Эрнст энд Янг" не несет ответственности, в том числе связанной с профессиональной небрежностью, за ущерб, причиненный каким-либо лицам в результате действий или, напротив, отказа от действий на основании сведений, содержащихся в настоящей публикации.

© Ernst &Young (CIS) B.V. 2011. Все права защищены.

<http://www.ey.com> <http://tax.eycis.info>

Никакая часть этой публикации не может воспроизводиться или использоваться в любой форме без разрешения правообладателя - "Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В."

Российская налоговая практика "Эрнст энд Янг" получила престижную премию *CHIVAS SPEAR'S Russia Wealth Management Awards 2011* в номинации "Налоговый консультант года"