

Защита прав налоговых агентов в спорах, возникающих в ходе применения соглашений об избежании двойного налогообложения

Александр Евгеньевич БАЗЫКИН,

юрист компании «Amond & Smith Ltd» (г. Москва)

Многие российские фирмы сталкиваются с необходимостью применения соглашений об избежании двойного налогообложения (double tax treaty), например при ведении внешнеэкономической деятельности. Кроме того, такие соглашения зачастую используются в качестве инструмента международного налогового планирования. Однако на практике могут возникнуть споры по поводу их применения. В статье рассмотрены некоторые спорные аспекты применения таких соглашений с учетом сложившейся судебной практики.

В настоящее время на территории РФ применяется около 60 соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения. Большинство из них основано на *Модельной конвенции ОЭСР об устранении двойного налогообложения 1963 г.* Целью заключения международных соглашений об избежании двойного налогообложения является способствование интеграции Российской Федерации в мировую экономику, развитию предпринимательской деятельности и т. д. Такие соглашения снижают налоговое бремя организаций, что в свою очередь благоприятно сказывается на развитии торговой деятельности и торговле.

Значительную часть всех споров, возникающих в результате применения соглашений об избежании двойного налогообложения, составляют споры, рождающиеся в сфере предпринимательской деятельности.

Доказывание постоянного местонахождения

Согласно п. 1 ст. 312 НК РФ при применении положений международных договоров РФ иностранная организация должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение того, что она имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым РФ имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения. Такое подтверждение должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. В случае если данное подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту предоставляется также перевод на русский язык.

На первый взгляд, это положение вполне понятно, но на практике оно порождает до-

вольно много проблем. Сложности возникают в результате расхождений в правовом регулировании вопросов налогообложения различных государств. В частности, споры могут возникать из-за того, что в приведенном выше положении не предусмотрено, как долго могут действовать документы, выданные в иностранном государстве и подтверждающие постоянное местонахождение, не установлена и какая-либо форма таких документов, поскольку установление вида таких документов является прерогативой иностранных органов. Ответы на данные вопросы можно найти, обратившись к судебной практике.

Первый спор касается **формы подтверждения наличия постоянного местонахождения иностранной организации.** Приказом МНС России от 28.03.2003 № БГ-3-23/150 утверждены *Методические рекомендации налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового Кодекса Российской Федерации, касающихся особенности налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций.* В данных рекомендациях кроме всего прочего уделено внимание и форме подтверждения постоянного местонахождения иностранной организации. В частности, п. 5.3 **требует, чтобы в документе был указан период, на который распространяется подтверждение.**

Вместе с тем суды считают, что в силу ст. 1 и 4 НК РФ издаваемые МНС России рекомендации не относятся к актам законодательства о налогах и сборах. К такому выводу, например, пришел Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа в постановлении от 11.03.2008 по делу № А56-281/2007. Суть спора заключалась в том, что налоговая инспекция приняла решение о привлечении компании к налоговой ответственности, поскольку компания неправомерно не исчислила и не удержала налог с доходов, полученных иностранной организацией. Причина претензий инспекции заключалась в том, что на тот момент компания не имела документального подтверждения постоянного местонахождения иностранной организации в государстве, с которым РФ заключила соглашение об избежании двойного налогообложения (в данном случае речь идет о Германии). Компания представила в налоговые органы «подтверждение о регистрации в качестве предпринимателя», подтверждающее постоянное местонахождение иностранной организации в Федеративной Республике Германия, выданное Финансовым управлением Кельн – Альтштадт, с апостилем. Данные документы были представлены с переводом на русский язык и имели нотариальное удостоверение. Однако налоговая инспекция отрицала легитимность этих документов, так как в них не был указан конкретный период, как этого требовали *Методические рекомендации*.

Суд признал несостоятельными доводы инспекции, указав, что в ст. 312 НК РФ предусмотрено представление налоговому агенту подтверждения, заверенного компетентным органом иностранного государства, а порядок оформления официальных документов, ис-

ходящих от компетентных органов иностранных государств, содержится в Гаагской Конвенции от 05.10.61, которая в силу ст. 15 Конституции РФ является составной частью ее правовой системы.

Другой спор, который хотелось бы рассмотреть в данном разделе настоящей статьи, касается **иностранного органа, полномочного выдавать документы, подтверждающие постоянное местонахождение иностранной организации**¹.

Общество с ограниченной ответственностью (далее – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции. Суд первой инстанции удовлетворил заявление общества. В кассационной инстанции инспекция ссылалась на то, что суд первой инстанции не дал оценку всем представленным доказательствам. Инспекция полагала, что документы, представленные обществом в качестве документов, подтверждающих постоянное местонахождение иностранной организации (в данном споре речь идет о компании, инкорпорированной на территории США), выданы неуполномоченным органом. При этом инспекция ссылалась на Письмо Государственной налоговой службы РФ от 11.02.97 № ВЕ-6-06/119. В данном Письме указано, что Минфин России получил заверенную компетентными органами американской стороны на федеральном уровне информацию о правомочности отделений Службы внутренних доходов США штатов подтверждать налоговое резидентство США. Общество же предоставило документы, которые были выданы государственным секре-

тарем Отдела корпораций штата Орегон.

Суд кассационной инстанции не согласился с мнением инспекции, сославшись на п. 30 Постановления Пленума ВАС РФ от 11.06.99 № 8 «О действии международных договоров Российской Федерации применительно к вопросам арбитражного процесса», в котором указано, что «юридический статус иностранного юридического лица подтверждается, как правило, выпиской из торгового реестра страны происхождения. **Юридический статус иностранных лиц может подтверждаться иными эквивалентными доказательствами юридического статуса, признаваемыми в качестве таковых законодательством страны учреждения, гражданства или местожительства иностранного лица**». Суд установил, что документы, которые лицо предоставило инспекции в качестве подтверждения постоянного местонахождения иностранной организации, являются официальными и исходят от надлежащего органа.

Кроме того, суд сделал очень важное замечание, касающееся сроков действия таких документов. Инспекция указывала на то, что документы, подтверждающие постоянное местонахождение иностранной организации, оформлены в предыдущих налоговых периодах и не распространяют свое действие на новый налоговый период. Суд же указал на то обстоятельство, что **срок действия документов, указанных в ст. 312 НК РФ, не ограничен**. На взгляд автора, это очень важное замечание, поскольку процедура получения документов, подтверждающих резидентство иностранной компании, может занимать достаточно продолжительное время.

¹ См. постановление ФАС Северо-западного округа от 12.03.2008 по делу № А56-2997/2007.

Споры, связанные с удержанием и перечислением налога

Согласно п. 1 ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 310 НК РФ налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, исчисляется и удерживается российской организацией или иностранной организацией, осуществляющей деятельность в РФ через постоянное представительство, выплачивающей доход иностранной организации в валюте выплаты дохода (при каждой выплате доходов, указанных в п. 1 ст. 309 НК РФ **за исключением случаев, предусмотренных п. 2 ст. 310 НК РФ**). Таким образом, функции налогового агента в отношении иностранной организации могут выполнять:

- 1) российская организация;
- 2) иностранная организация, которая ведет свою деятельность через постоянное представительство на территории РФ.

Согласно подп. 4 п. 2 ст. 310 НК РФ налоговый агент не должен исчислять и уплачивать суммы налога в случае выплаты доходов, которые в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в РФ, при условии предъявления иностранной организацией налоговому агенту подтверждения, предусмотренного п. 1 ст. 312 НК РФ. Как мы видим, **законодательно не установлено, в какие сроки должны быть представлены необходимые документы.**

Ответ на этот вопрос опять же дает судебная практика. Рассмотрим ответ на данный во-

прос на основе постановления ФАС Дальневосточного округа от 05.10.2007 № Ф03-А73/07-2/4163.

Налоговая инспекция обратилась в арбитражный суд с заявлением о взыскании с закрытого акционерного общества налоговых санкций в порядке ст. 123 НК РФ. Суд первой инстанции и суд апелляционной инстанции отказали в удовлетворении заявленных требований. В кассационной инстанции инспекция указывала на то, что вывод судов первой и апелляционной инстанций о том, что налоговым законодательством **не предусмотрена обязанность иностранной организации представлять документы**, подтверждающие ее местопребывание на территории иностранного государства, с которым РФ заключила соглашение по вопросам налогообложения, **на каждую дату выплаты дохода**, противоречит п. 1 ст. 309 НК РФ. Суд кассационной инстанции не согласился с мнением инспекции и оставил решения судов первых двух инстанций без изменений, указав среди прочего, что общество не располагало подтверждением нахождения иностранной компании на территории иностранного государства на каждую дату выплаты доходов. Вместе с тем общество получило такие подтверждения после выплаты доходов. На основании этого суд сделал вывод, что общество правомерно не удержало налог у источника.

Таким образом, согласно данному судебному решению **не имеет значения, когда общество получит подтверждение нахождения иностранных компаний на территории иностранных государств: на момент осуществления выплаты доходов в пользу иностранной организации или такое подтверждение получено уже после осуществления выплаты доходов.**

Вместе с тем суды подтверждают, что такое подтверждение должно быть представлено именно налоговым органам для обоснования правомерности удержания налога. ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 05.07.2007 по делу № А82-9088/2006-14 рассмотрел следующий спор: на момент выплаты дохода российская организация не располагала документами, подтверждающими местонахождение иностранной компании, и представила их уже только в суде. Суд указал, что несоблюдение условий, предусмотренных п. 1 ст. 312 НК РФ, обязывало налогового агента произвести удержание из дохода, выплачиваемого иностранному юридическому лицу, налога и его перечисление в бюджет. В связи с этим суд отказал организации в оспаривании решения инспекции о привлечении к ответственности.

Следует иметь в виду, что суммы налога должны удерживаться именно из уплачиваемых сумм доходов иностранной организации, а не из собственных средств налогового агента. Так, ФАС Волго-Вятского округа в постановлении от 13.12.2006 по делу № А82-2436/2006-14 указал, что налог на доходы иностранных организаций, не имеющих постоянного представительства на территории РФ, получаемые от источников в РФ, подлежит перечислению в бюджет за счет средств (дохода), подлежащих выплате иностранной организации, а не самого налогового агента. При этом до момента удержания этих средств обязанность по уплате названного налога лежит на иностранной организации. В случае удержания суммы налога налоговым агентом обязанным лицом по перечислению (уплате) в бюджет этой суммы становится налоговый агент. По данному спору налоговым агентом также не было представлено документов, подтверждающих постоянное местонахождение

ние иностранной организации, предусмотренных п. 1 ст. 312 НК РФ. Суд указал следующее: взыскание с налогового агента суммы неудержанного налога является, по сути, дополнительным видом ответственности, не предусмотренным Налоговым кодексом РФ, поскольку в таком случае налоговый агент — помимо взыскания штрафа — подвергается денежному взысканию и лишается собственного имущества — денежных средств.

Ошибки в понимании норм международных договоров

Ярким примером неправильного понимания норм договоров об избежании двойного налогообложения, приводящего к спору хозяйствующего субъекта с налоговыми органами, может служить спор, рассмотренный Федеральным арбитражным судом Северо-западного округа в постановлении от 09.04.2007 по делу № А56-19578/2006. Суть спора заключалась в том, что, по мнению инспекции, общество неправомерно включило в состав внебюджетных расходов проценты по займу, полученные от компании, зарегистрированной в Нидерландах.

Инспекция указала, что в состав расходов включаются проценты по контролируемой задолженности, рассчитанные в соответствии с п. 2 ст. 269 НК РФ. В данном же случае было невозможно определить предельную величину процентов в соответствии с этим пунктом, поскольку иностранная компания владеет 99,991584% уставного капитала общества и величина собственного капитала общества, используемая для расчета коэффициента капитализации, отрицательна. При этом инспекция посчитала выплаченные проценты дивидендами исходя из того, что задолженность общества перед иностранной компанией была контролируемой. Инспекция привлекла об-

щество к налоговой ответственности по ст. 123 НК РФ.

Суд указал на то, что выплачиваемые обществом иностранной компании проценты следует рассматривать именно как проценты, а не как дивиденды, поскольку в ст. 10 *Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 16 декабря 1996 года* под дивидендами понимается доход от акций или других прав, не являющихся долговыми требованиями, дающих право на участие в прибылях, а также доход от других корпоративных прав, который приравнивается в отношении налогообложения к доходам от акций в соответствии с законами государства, в котором компания, распределяющая прибыль, является резидентом.

Таким образом, налоговый орган неправильно квалифицировал выплаченные обществом проценты как дивиденды и, соответственно, неправильно привлек общество к ответственности по ст. 123 НК РФ.

Выводы

В заключение хотелось бы сделать следующие выводы:

— соглашения об избежании двойного налогообложения являются удобным, необходимым, а зачастую неотъемлемым элементом хозяйственной деятельности;

— одновременно такие международные соглашения являются достаточно удобным и в настоящее время широко распространенным инструментом оптимизации налогообложения в международном масштабе. Причем следует отметить, что использование данного инструмента в перспективе будет только расширяться;

— судебная практика в целом складывается положи-

тельно для предпринимателей — суды четко следуют букве закона. Вместе с тем спорные ситуации с налоговыми органами возникают достаточно часто, и организации должны быть готовы к тому, что в результате оптимизации налогообложения с помощью соглашений об избежании двойного налогообложения возможно возникновение спора с налоговыми органами;

— несмотря на благоприятную судебную практику, зачастую непонятна грань между правомерными действиями организации и нарушением налогового законодательства. Как видно из текста статьи, основную массу споров составляет именно документальное подтверждение того или иного факта. Несмотря на то, что получение необходимых документов влечет определенные расходы, все же целесообразно готовить все необходимые документы заранее, что будет способствовать снижению правовых рисков;

— при применении соглашений об избежании двойного налогообложения, следует помнить о различных подходах к регулированию того или иного вопроса. Могут возникать определенные коллизии между законодательными и подзаконными актами РФ и международными соглашениями. Ярким примером такого противоречия являются различные подходы к пониманию некоторых терминов (в качестве примера можно обратиться к понятию недвижимого имущества по ГК РФ и понятию, содержащемуся в международных договорах). В таких случаях следует помнить о ч. 4 ст. 15 Конституции РФ, согласно которой международные договоры и соглашения являются частью правовой системы РФ, и при возникновении противоречий между законами РФ и международными договорами должны применяться именно нормы международных соглашений. 