

Tax Alert

РОССИЙСКИЕ ПРАВИЛА НЕДОСТАТОЧНОЙ КАПИТАЛИЗАЦИИ

January 26, 2012

Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ по делу ОАО "Угольная компания "Северный Кузбасс"

В январе было опубликовано негативное для налогоплательщиков Постановление Президиума Высшего арбитражного суда (далее – ВАС) РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11 по делу ОАО "Угольная компания "Северный Кузбасс" (далее – Постановление). Оно существенно расширяет возможности налоговых органов для применения правил контролируемой задолженности, установленных п. 2 ст. 269 Налогового кодекса (далее – НК) РФ.

Отметим также, что Постановление логически продолжило в целом неблагоприятную для налогоплательщиков тенденцию, складывавшуюся в судебной практике по контролируемой задолженности на протяжении 2011 года (дела с участием компаний ООО "Нарьянмарнефтегаз", ОАО "ПО БМЗ" и ЗАО "Промлизинг").

Для кого актуально Постановление ВАС РФ?

Правила контролируемой задолженности (известные в мировой практике как правила тонкой, или недостаточной, капитализации) могут быть актуальны для российских компаний с прямым или косвенным иностранным участием (более 20%), в случае привлечения ими внутригруппового или внешнего (под гарантии аффилированных лиц) долгового финансирования.

Если задолженность по такому финансированию более чем в 3 раза превышает собственный капитал компании-заемщика, проценты по данной задолженности нельзя списать на расходы для целей налога на прибыль (в зависимости от обстоятельств, частично или полностью). Кроме того, неучитываемые в расходах проценты для налоговых целей рассматриваются как дивиденды и облагаются налогом у источника по предусмотренной для дивидендов ставке.¹

Что было раньше?

До недавнего времени многим компаниям удавалось защититься от применения данных правил положениями о недискриминации, которые предусмотрены соглашениями об избежании двойного налогообложения (далее – Соглашения) между Россией и другими государствами (например, Кипр, Нидерланды, Швейцария, Германия), резидентами которых являются акционеры (участники) данных компаний. Положения Соглашений о

¹ В деле ОАО "Угольная компания "Северный Кузбасс" в рассматриваемом периоде проценты не выплачивались, поэтому вопрос об их переквалификации в дивиденды и удержании налога у источника не поднимался налоговым органом и не рассматривался ВАС РФ.



недискриминации запрещают более обременительное налогообложение компаний одного государства, капитал которых принадлежит или контролируется резидентами другого государства, по сравнению с налогообложением других подобных компаний первого упомянутого государства.

Поскольку п. 2 ст. 269 НК РФ позволяет признавать контролируемой задолженность только тех российских компаний, в капитале которых прямо или косвенно участвуют иностранные компании, суды, руководствуясь Соглашениями, признавали, что данные положения дискриминируют такие компании по сравнению с другими – без иностранного участия. В результате суды отказывали налоговым органам в их применении, несмотря на то что задолженность по формальным признакам была контролируемой. Однако с принятием Постановления данная практика может кардинально измениться уже в ближайшее время.

Что изменится?

В деле ОАО "Угольная компания "Северный Кузбасс" был рассмотрен вопрос о том, препятствуют ли применению правил контролируемой задолженности положения о недискриминации, предусмотренные ст.ст. 24 Соглашений с Кипром и Швейцарией. ВАС РФ, в отличие от нижестоящих судов, пришел к выводу, что положения п. 2 ст. 269 НК РФ нельзя рассматривать в качестве дискриминационных, поскольку они применяются ко всем без исключения российским компаниям с существенным иностранным капиталом при наличии у них контролируемой задолженности перед иностранной компанией. Соответственно, указанные нормы Соглашений не препятствуют их применению. Более того, как отмечено в Постановлении, Соглашения (ст.ст. 9) не только позволяют, но и указывают на необходимость применения норм национального законодательства о контролируемой задолженности в отношении так называемых "ассоциированных предприятий" ввиду наличия между ними особых коммерческих и финансовых взаимоотношений. К их признакам ВАС РФ отнес высокую долю долга, аффилированность заемщика и кредитора, отсутствие факта погашения долгового обязательства.

Интересно, что в обоснование своей позиции ВАС РФ сослался на Комментарии Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения, на основе которой были заключены Соглашения с Кипром и Швейцарией. Между тем, в Комментариях ОЭСР также отмечается, что Соглашения не препятствуют применению правил недостаточной капитализации лишь в той мере, в которой они обеспечивают соблюдение принципа рыночных условий ("arm's length") в отношениях между аффилированными лицами. Данное положение Комментариев ОЭСР не отражено в Постановлении. В связи с этим неясна позиция ВАС РФ относительно того, должны ли применяться правила п. 2 ст. 269 НК РФ, если налогоплательщик докажет, что, несмотря на наличие формальных признаков контролируемой задолженности, финансирование было получено на рыночных условиях.

Несмотря на спорность выводов ВАС РФ, на наш взгляд, следует исходить из того, что нижестоящие суды будут учитывать указанную позицию, в связи с чем применение положений Соглашений о недискриминации в дальнейшем не будет служить защитой от претензий налоговых органов. Также следует ожидать, что налоговые органы, руководствуясь позицией ВАС РФ, будут более активно предъявлять претензии на основании п. 2 ст. 269 НК РФ.

В заключение отметим, что Постановление ВАС РФ косвенно также ставит под угрозу структуры финансирования с использованием иностранных "сестринских" компаний, которые до недавнего времени считались не подпадающими под правила контролируемой задолженности. Однако, как показало дело ООО "Нарьянмарнефтегаз" (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28.10.2011 по делу № А40-1164/11-99-7; подана кассационная жалоба, которая по существу пока не рассматривалась), использование таких структур само по себе еще не гарантирует компаниям защиту от налоговых претензий по контролируемой задолженности и поддержку судов. В свою очередь, Постановление ВАС РФ ликвидировало дополнительный барьер (принцип недискриминации), который, в крайнем случае, мог бы уберечь данные структуры.

Что следует сделать в первую очередь?

Мы рекомендуем компаниям, использующим или намеревающимся привлечь значительные заемные средства, тщательно проанализировать соответствующие структуры финансирования (особое внимание обратить при этом на займы от иностранных "сестринских" компаний) и в зависимости от обстоятельств, по возможности, предпринять следующее:

- увеличить соотношение собственного капитала к долгу до показателя, не превышающего 1:3; или
- изменить существующую структуру финансирования с тем, чтобы исключить признаки контролируемой задолженности; а также
- рассмотреть вопрос о самостоятельной уплате налога на прибыль и пени по контролируемой задолженности за прошедшие периоды, если таковая имела место, но компания не применяла п. 2 ст. 269 НК РФ, полагаясь на то или иное Соглашение.

КОНТАКТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

Если у Вас возникнут вопросы относительно данного сообщения, пожалуйста, обращайтесь:

Илья Рыбалкин
irybalkin@akingump.com
+7 495.783.7850
Москва

Вадим Кукушкин
vkukushkin@akingump.com
+7 495.783.7822
Москва

Иван Мелешенко
imeleshenko@akingump.com
+7 495.783.7821
Москва