

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

**Корниенко Н.Ю., Минина Е.Е., Королев Г.А.,
Пушкарева Н.А., Митрофанова Е.А.**

**Анализ актуальных судебных решений стран ЕС,
латинской Америки и иных стран мира в рамках
международных налоговых соглашений**

Москва 2018

Аннотация. Существует ряд объективных причин, способствующих росту значения международных налоговых соглашений как в мире, так и в РФ: процессы глобализации и либерализация законодательств государств в части внешнеэкономической деятельности; провозглашение принципов свободы движения капитала, товаров, услуг, рабочей силы в рамках ЕАЭС; активизация работ ОЭСР в рамках Плана действий по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, в реализации которого РФ принимает активное участие.

Помимо вышеуказанного, Основные направления налоговой политики РФ на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов предполагают также, в частности, выработку мер, направленных на решение проблем устранения двойного «неналогообложения» в рамках мероприятий Плана действий по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, а также, например, уточнение ряда вопросов, в частности налогообложения корпоративного заимствования.

В представленной работе рассмотрены актуальные судебные решения стран мира по вопросу применения международных налоговых соглашений. Наибольший интерес данная работа представляет в связи с тем, что значительную часть судебных решений составляют решения 2015-2017 гг, отобранные с учетом их актуальности для Российской Федерации, а также включающие ряд судебных решений, которые не столь актуальные для России на сегодняшний день, но будут актуальны в будущем, например, судебные решения о налогообложении в стране выплаты компенсаций руководителям, топ-менеджерам компаний, таких как «золотое рукопожатие». При этом список стран, по которым представлены соответствующие судебные решения не ограничивается странами ЕС, а также включает и страны Латинской Америки, и иные страны, например, Австралию, Индию. Также в работе представлены судебные решения наднационального органа ЕС – Суда ЕС.

Abstract. There are a number of objective reasons contributing to the growth of the importance of international tax treaties both in the world in general and for Russian Federation in particular: globalization, liberalization of foreign economic activity legislation in different countries; proclaiming freedom of movement of capital, goods, services and labor within the Eurasian Economic Union; OECD work on Action Plan on combating tax base erosion and profits shifting (BEPS) in implementation of which the Russian Federation takes an active part.

In addition to the above, the Main directions of the tax policy of the Russian Federation for year 2016 and for the planning period of years 2017 and 2018 also contain development of measures aimed at solving problems of eliminating double "non-taxation" in the framework of BEPS Action Plan as well as, for example, clarification of a number of issues, in particular - taxation of corporate borrowing.

The presented work contains analysis of actual court decisions in different countries of the world regarding application of the international tax treaties. This work is of the greatest interest due to the fact that a significant part of the judgments are decisions dated years 2015-2017 selected based on their relevance to the Russian Federation. Other decisions are not so relevant for Russia today, but will be relevant in the future, for example, judicial decisions on taxation of compensation payments to executives and top managers of companies such as the "golden handshake". The list of countries for which relevant judicial decisions are presented is not limited to the EU countries but also includes countries of Latin America and other countries such as Australia and India. The work also presents judicial decisions of the supranational body of the EU - the Court of Justice of the European Union.

Корниенко Н.Ю. заведующий лабораторией развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Минина Е.Е. старший научный сотрудник лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Королев Г.А. научный сотрудник лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Пушкарева Н.А. научный сотрудник лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Митрофанова Е.А. младший научный сотрудник лаборатории развития налоговой системы ИПЭИ Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2017 год

ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ

ATO – Australian Tax Office – Налоговый орган Австралии

BV – частные компании с ограниченной ответственностью

СГА – Закон о консолидированном налоге на прибыль

DTC – СИДН – Соглашение об избежании двойного налогообложения

NV – публичные компании с ограниченной ответственностью

БВО – Британские Виргинские Острова

ВКПМД – Венская Конвенция о Праве Международных Договоров

ЕС – Евросоюз

ЕЭЗ – Европейская Экономическая Зона

ООН – Организация Объединённых Наций

ОЭСР – Организация Экономического Сотрудничества и Развития

США – Соединённые Штаты Америки

ФРГ – Федеративная республика Германия

СОДЕРЖАНИЕ

ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ	4
ВВЕДЕНИЕ	6
1 Дела, связанные с офшорными юрисдикциями и корпоративными правоотношениями в контексте международных налоговых соглашений	8
Дело о раскрытии информации [1]	8
Дело о настоящем бенефициаре [2]	10
Дело об офшоре, оказавшимся швейцарским резидентом [3].....	12
Дело об офшоре, оказавшимся швейцарским резидентом – 2 [4].....	14
Дело о Кюрасао [5]	17
Дело об ошибочном трасте [6].....	20
Дело о «теневом директоре» [7]	22
Дело о налоговых вычетах зарубежных филиалов (дело Сецил) [8].....	25
Дело о вычете общих административных издержек постоянного представительства [9].....	27
2 Судебная практика по проблеме налогового резидентства	29
Дело о признании оффшорных компаний налоговыми резидентами Австралии [10]	29
Дело по отказу государства в налоговых льготах по дивидендам своему резиденту [14]	34
3 Прочие актуальные аспекты судебной практики по международным налоговым соглашениям	37
Дело о правовой квалификации отмывания незаконных денежных средств [15].....	37
Дело о компенсации работнику при банкротстве предприятия [16]	39
Дело об освобожденных от уплаты налогов юридических лицах, не имеющих права на налоговые льготы [18]	43
Дело о добросовестном выполнении международных обязательств и «налоговом шоппинге» [19]	45
Дело о расширении сферы источников доходов от оказания услуг [20]	46
Дело о трансграничном взыскании налоговых обязательств [21]	48
Дело о наличии постоянного представительства [22].....	50
Продажа эфирного времени и образование постоянного представительства [23].....	53
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	56

ВВЕДЕНИЕ

Существует ряд объективных причин, способствующих росту значения международных налоговых соглашений как в мире, так и в РФ: процессы глобализации и либерализация законодательств государств в части внешнеэкономической деятельности; провозглашение принципов свободы движения капитала, товаров, услуг, рабочей силы в рамках ЕАЭС; активизация работ ОЭСР в рамках Плана действий по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, в реализации которого РФ принимает активное участие.

Помимо вышеуказанного, Основные направления налоговой политики РФ на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов предполагают также, в частности, выработку мер, направленных на решение проблем, возникающих при налогообложении в области цифровой экономики, устранении двойного «неналогообложения» в рамках мероприятий Плана действий по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, а также, например, уточнение ряда вопросов, в частности налогообложения корпоративного заимствования.

Международные налоговые соглашения распространяют свое действие на многие налоги. Как правило, структура налоговых соглашений по умолчанию состоит из следующих разделов:

- а) лица, к которым применяется соглашение, и понятие налогового резидента;
- б) понятие постоянного представительства для налоговых целей;
- в) доходы от предпринимательской и торговой деятельности;
- г) доходы от использования и продажи недвижимых активов;
- д) доходы от международных перевозок;
- е) отношения между аффилированными лицами;
- ж) режим налогообложения по дивидендам, процентам и роялти;
- з) режим налогообложения при отчуждении имущества;
- и) работа по найму, независимые личные услуги, вознаграждения членам наблюдательных советов и членам СД);
- к) доходы артистов и спортсменов;
- л) пенсии;

- м) доходы от государственной службы;
- н) доходы преподавателей, студентов и других обучающихся лиц;
- о) другие доходы, не подпадающие под положения других разделов;
- п) доходы от использования имущества.

В связи с этим рассмотрим ряд подобных разделов в контексте судебной практики зарубежных стран.

1 Дела, связанные с офшорными юрисдикциями и корпоративными правоотношениями в контексте международных налоговых соглашений

Дело о раскрытии информации [1]

Восточно-Карибский Верховный суд (The Eastern Caribbean Supreme Court) – суд Организации Восточно-карибских государств (в состав которых входят, в частности, Британские Виргинские острова).

Суд состоит из двух отделений: Высокий Суд (первая инстанция) и Апелляционный Суд (вторая). В данном случае дело рассматривалось в первой инстанции. принудил зарегистрированного агента раскрыть информацию о компании, находящейся на Британских Виргинских Островах и принадлежащей должнику, против которого за пределами БВО было возбуждено исполнительное производство.

Фактические обстоятельства дела

Истцу, выигравшему судебный спор, стало известно, что у ответчика есть компания, зарегистрированная на Британских Виргинских Островах. Надеясь обратиться взыскание на ее активы, истец стал добиваться раскрытия информации об этих активах. Не получив сведений от должника, он обратился к зарегистрированному агенту, занимающемуся ее обслуживанием и поддержанием. Зарегистрированный агент заявил о своей нейтральности, однако в судебном заседании оспорил правомерность понуждения его к раскрытию информации по делу, ссылаясь на то, что судебное производство по нему уже закончено, а на стадии исполнительного производства такая мера недопустима.

Судебное постановление

В английском праве существует средство судебной защиты, известное как «Norwich Pharmacal relief». Оно позволяет истцу добиться понуждения к раскрытию информации третьим лицом, не являющимся участником спора. Norwich Pharmacal relief обычно применяется в рамках судебного разбирательства, когда решение по делу еще не вынесено. В данном деле перед судом был поставлен вопрос о применении этой меры вне судебного разбирательства, в частности в рамках исполнительного производства.

Суд БВО решил, что применение Norwich Pharmacal relief вне судебного разбирательства допустимо, но при следующих условиях:

- до начала производства по делу - для содействия в реализации определения иностранного суда об аресте имущества должника (freezing order),

- на стадии исполнительного производства – когда имеются разумные подозрения, что третье лицо, понуждаемое к раскрытию информации, «вовлечено в намеренное уклонение от исполнения другим лицом [вынесенного против него] судебного решения или от уплаты долга».

В данном деле суд разрешил применение Norwich Pharmacal relief на стадии исполнительного производства. Он счел, что зарегистрированный агент был «вовлечен» в уклонение от исполнения судебного решения владельцем поддерживаемой им компании, несмотря на то, что:

- отсутствовали доказательства того, что ему было известно об этом уклонении,
- отсутствовали данные, указывающие на перевод активов на компанию БВО с целью воспрепятствования исполнительному производству,
- не было доказано, что компания была зарегистрирована для незаконных целей.

По мнению суда, функции зарегистрированного агента по «поддержанию» («maintenance») компании предполагают его вовлечение в ее «жизнь». Если компания вовлекается в незаконную деятельность, зарегистрированный агент должен быть готов раскрыть имеющуюся у него информацию об этой компании.

Правовая позиция

Понуждение третьего лица (такого как зарегистрированный агент) к раскрытию информации о компании БВО на основании Norwich Pharmacal relief возможно не только в рамках судебного разбирательства, но и до его начала, а также на стадии исполнительного производства.

Для применения Norwich Pharmacal relief на стадии исполнительного производства простой неуплаты должником присужденных истцу сумм недостаточно. Нужно вызвать у суда «разумные подозрения» в том, что должник намеренно уклоняется от уплаты долга, и что третье лицо «вовлечено» в его махинации. Впрочем, «вовлеченность» третьего лица толкуется судом весьма широко: ни о чем не подозревающий зарегистрированный агент, оказывающий услуги по «поддержанию» офшорной компании, может быть признан причастным к уклонению и быть принужден раскрыть всю имеющуюся у него информацию.

Таким образом, это дело может представлять значение в контексте бенефициарной собственности.

Дело о настоящем бенефициаре [2]

В этом деле решение Высокого суда Англии и Уэльса касается спора между двумя претендентами на бенефициарное владение английской компанией, каждый из которых обладал документальным подтверждением того, что бенефициаром является именно он.

В этом деле, среди прочего, суд разъяснил, при каких обстоятельствах использование компании для ухода от налогов может помешать бенефициару доказать его права.

Фактические обстоятельства дела

Два белорусских гражданина, юрист и бизнесмен, поспорили о том, кто из них является бенефициаром английской компании, владеющей коммерческой недвижимостью в Минске. Директором и акционером этой компании было номинальное лицо. Декларация траста, выпущенная номинальным акционером, была утеряна. Исчез в период судебного разбирательства и сам номинал, предварительно передав акции новому лицу. Из показаний нового акционера следовало, что он принял акции в номинальное владение в пользу бизнесмена. Кроме того, суду был представлен документ, подписанный представителем компании, действующим по доверенности, в котором утверждалось, что бенефициаром является бизнесмен. Однако еще один корпоративный документ, «Соглашение об управлении», который был подписан первоначальным номиналом, обозначал в качестве бенефициара юриста. В его же пользу свидетельствовал и другой документ – «Декларация собственника» (подписанный лишь самим юристом).

Судебное постановление

Учитывая, что изначально и декларации траста, и соглашение об управлении были выпущены без указания имени бенефициара (место для имени было оставлено пустым), выяснить кто и когда вносил в них имена оказалось практически невозможно. Тогда суд попытался установить факты при помощи свидетельских показаний. Главный вопрос заключался в том, у кого из претендентов могли иметься достаточные средства для приобретения активов, оформленных на компанию.

В суд была приглашена внушительная группа свидетелей, среди которых были сотрудники белорусской и московской компаний и сотрудник швейцарского банка, в котором у английской компании имелся счет. Большинство свидетельствовало в пользу того, что финансовым центром группы являлся бизнесмен.

Что касается банковского счета, то юрист никогда не входил в число лиц, полномочных распоряжаться счетом и подписывать платежные документы – эти

полномочия имелись у бизнесмена, сначала совместно с другим лицом, потом единолично. С банковского счета компании неоднократно производились платежи на личный счет бизнесмена.

Бизнесмену, кроме того, удалось привести убедительные доказательства того, что именно он являлся источником средств на приобретение активов, оформленных на английскую компанию.

Из всего выходило, что организатором деятельности английской компании являлся бизнесмен, а юрист лишь помогал регистрировать и поддерживать ее в работоспособном состоянии.

У юриста, однако, оказался в запасе еще один аргумент: он заявил, что бизнесмен использовал английскую компанию для незаконных целей (уход от налогов), и потому он не вправе заявлять на нее законные права.

В английском праве незаконность действий истца в отношении объекта, на который он претендует (*illegality*), может быть основанием для отказа в иске. Эта концепция происходит от латинского «*ex turpi causa non oritur actio*» - «по незаконному делу не может быть никакого иска».

Юрист аргументировал свою позицию ссылкой на английский прецедент *Hounga v Allen* от 2014 г. В этом деле суд допустил, что истцу может быть отказано в признании его прав по гражданскому иску в том случае, если признание прав даст ему возможность получать выгоды от незаконных действий или уклоняться от уголовного наказания. Юрист доказывал, что признание прав бизнесмена на компанию позволит ему пользоваться незаконными доходами, полученными с помощью уклонения от налогов, и даже избежать уголовной ответственности (последний аргумент был развит весьма слабо).

Бизнесмен, напротив, ссылался на решение *Tinsley v Milligan* от 1993 г. В нем суд постановил, что незаконность действий истца может препятствовать признанию его прав, если при доказывании он ссылается на эти незаконные действия. Если же установление прав не связано с незаконными действиями, суд не видит препятствий к удовлетворению иска.

В данном деле регистрация компании по поручению бизнесмена и установление над ней бенефициарного владения произошли задолго до вовлечения компании в предполагаемую деятельность по уходу от налогов. Во всяком случае, для доказывания бенефициарного владения компанией бизнесмену не нужно было ссылаться на налоговые нарушения. Соответственно, по логике *Tinsley*, уход от налогов в данном деле не является препятствием к установлению его прав на бенефициарное владение компанией. Суд признал бенефициарным владельцем компании бизнесмена.

Таким образом, у английского суда есть средства для справедливого разрешения споров, которые могут показаться неразрешимыми для судов некоторых других стран - когда у обеих сторон есть документы о бенефициарном владении.

Что касается незаконных действий в отношении компании, на которую претендует истец, то они могут препятствовать установлению его прав, только если при доказывании он ссылается на эти незаконные действия.

Дело об офшоре, оказавшимся швейцарским резидентом [3]

Фактические обстоятельства дела

В октябре 2002 года швейцарская компания Y (зарегистрированная в кантоне Цуг) учредила на острове Гернси компанию X, вложив в ее капитал 35 миллионов швейцарских франков.

Основная функция гернсийской компании заключалась в финансировании остальных компаний группы. Так, в период с 2002 по 2005 год компания использовала весь свой уставный капитал для выдачи займа компании-учредителю. С 2006 по 2008 годы X занималась выдачей займов другим «дочкам» компании Y.

Трое директоров гернсийской компании одновременно исполняли функции прокуристов (prokurist) - доверенное лицо торгового предприятия, имеющее полномочия на совершение сделок) в швейцарской компании. Кроме того, у гернсийской компании имелось двое сотрудников, работавших на неполную ставку за низкие зарплаты (факт выплаты им зарплат так и не был подтвержден). Офисное помещение обходилось гернсийской компании в 1540 фунтов стерлингов в год; кроме того, по тому же адресу было зарегистрировано несколько других компаний. Затраты на телефонные переговоры у головного офиса гернсийской компании также были крайне незначительными.

Собрания директоров и акционеров X, однако, всегда проводились на Гернси.

Швейцарские инспектора предъявили гернсийской компании претензии к уплате налогов. По их мнению, фактической деятельности на Гернси X не вела, а управление компанией осуществлялось из Швейцарии, что позволяет признать компанию швейцарским налоговым резидентом. В этой связи компании было предложено уплатить федеральный, кантональный и коммунальный налоги в Швейцарии.

Административный суд Кантона Цуг в первой инстанции поддержал позицию инспекторов. Налогоплательщик обжаловал решение в швейцарском Федеральном суде.

Судебное постановление

Федеральный суд начал с цитаты норм федерального и кантонального законодательства. Так, в статье 50 закона «О прямых налогах» говорится, что юридические лица признаются налоговыми резидентами Швейцарии в случае, если там находится их головной офис или место фактического управления. Аналогичная норма содержится и в законодательстве кантона Цуг.

В соответствии с судебной практикой местом фактического управления организации считается «центральный пункт», в котором сосредоточены ее экономические и фактические ресурсы, или место, где происходит реальное управление ее делами.

В этом смысле, - отметил суд, - реальное управление делами организации следует ограничивать: 1) от простого администрирования и 2) и от деятельности высших органов управления в той мере, в какой их функции ограничиваются контролем за тем, как происходит управление организацией и принятие принципиальных решений. Место проведения собраний акционеров и директоров, как и резидентность акционеров, не имеют решающего значения для определения места деятельности компании.

В рассматриваемом деле деятельность компании X сводилась исключительно к распределению собственного уставного капитала в виде займов между компаниями своей группы. Таким образом, X являлась классической «компанией специального назначения» (Zweckgesellschaft), выполняющая исключительно административные функции в интересах Y. Из обстоятельств дела следует, что решения, связанные с определением структуры финансирования группы Y принимались не на Гернси, где для этого не было реальных ресурсов, а в швейцарском кантоне Цуг, на уровне руководства группы. Соответственно – заключил суд – местом фактического управления гернсийской компанией является кантон Цуг, а не Гернси.

Таким образом, гернсийская компания, имеющая на Гернси офис, двух сотрудников и проводящая там все собрания директоров и акционеров, была признана налоговым резидентом Швейцарии, обязанным уплатить все налоги, причитающиеся с обычных швейцарских компаний.

Правовая позиция суда и выводы

Из этого решения можно сделать несколько важных выводов:

- а) Офшорная компания может быть признана швейцарским налоговым резидентом, если в этой стране находится место ее фактического управления.
- б) Место фактического управления определяется на основании того, где принимаются решения, связанные с повседневной деятельностью компании, где решаются текущие вопросы бизнеса.

в) Деятельность, осуществляемая на уровне совета директоров, не имеет решающего значения, и место, где проводятся собрания директоров, не определяет место «фактического управления» организацией.

В данном деле на выводы суда могло повлиять то обстоятельство, что собрания директоров на Гернси носили формальный характер, т.к. основная работа директоров велась на уровне швейцарского холдинга. Если бы директора проявили большую вовлеченность в бизнес гернсийской компании и не «подрабатывали» в Швейцарии, у налогоплательщика было бы больше шансов на удовлетворение своих требований.

д) Место собраний акционеров, как и место, где ведется администрирование компании (подготовка отчетов в госорганы, бухгалтерия и т.д.) также не определяют место фактического управления компании.

Таким образом, иностранные (по отношению к Швейцарии) компании, которые входят в группу, возглавляемую швейцарским холдингом и функционируют исключительно на обеспечение потребностей группы, относятся к «группе риска»: высока вероятность предъявления к ним претензий со стороны швейцарских инспекторов.

При этом компании из стран, не имеющих со Швейцарией соглашения об избежании двойного налогообложения, оказываются в худшей ситуации, поскольку к ним применяются исключительно внутренние нормы швейцарского законодательства. У компаний из стран, с которыми налоговое соглашение заключено, есть больше возможностей для защиты: во-первых, налоговые органы будут руководствоваться формулировками соглашения, потому что оно имеет приоритет над внутренними нормами швейцарского законодательства, во-вторых, в случае неясностей в толковании норм соглашения можно задействовать взаимосогласительную процедуру, в которой вопрос о резидентности компании будет решаться госорганами двух государств, а не исключительно судами Швейцарии.

Следует также отметить, что определение резидентности компаний по «месту эффективного управления» не является швейцарской особенностью. Аналогичный критерий резидентности имеется в законодательстве многих других европейских стран, хотя его интерпретация там не обязательно тождественна той, что установил швейцарский суд в рассмотренном деле.

Дело об офшоре, оказавшимся швейцарским резидентом – 2 [4]

Следует также рассмотреть другое швейцарское дело, касающееся признания оффшорной компании налоговым резидентом Швейцарии. Административный суд Кантона Цюрих постановил, что компания с острова Джерси, акционером которой являлся

джерсийский траст, а директорами – резиденты Джерси, фактически управлялась швейцарцем – учредителем траста, и потому является швейцарским резидентом и подлежит налогообложению в Швейцарии.

Фактические обстоятельства дела

В 1997 году некий гражданин, резидент швейцарского кантона Цюрих, учредил на Джерси траст, переводя на него свои незадекларированные доходы. Траст управлялся джерсийской компанией, протектором траста был швейцарский адвокат, а бенефициарами – учредитель и его семья.

Вскоре на Джерси была учреждена компания с уставным капиталом в 10 фунтов стерлингов, акции которой были переданы в упомянутый траст. Основная цель деятельности компании, согласно учредительным документам, состояла в управлении активами.

Активы, которыми должна была управлять компания, поступили в ее распоряжение из средств траста в виде займа в размере 30 миллионов фунтов стерлингов. Компания отдала этот капитал в швейцарские банки под управление швейцарских управляющих.

В ноябре 2010 года налоговые органы предъявили к джерсийской компании требование об уплате налогов в Швейцарии, объявив ее швейцарским налоговым резидентом на основании места фактического управления.

Налогоплательщик оспорил требование инспекторов в Налоговом суде Кантона Цюрих, но тот поддержал инспекторов. Налогоплательщик обжаловал это решение.

Судебное постановление

В соответствии с федеральным законодательством Швейцарии, юридические лица признаются налоговыми резидентами Швейцарии в случае, если там находится их головной офис или место фактического управления. Аналогичная норма применяется и к кантонам, в отношении кантональных налогов.

Если с местонахождением головного офиса вопросов обычно не возникает, то с местом фактического управления все немного сложнее. Что обозначает термин «фактическое управление», и как он понимается швейцарскими судами?

В одном из аналогичных дел суд определил место фактического управления организации как «центральный пункт», в котором сосредоточены ее экономические и фактические ресурсы, или место, где происходит реальное управление ее делами.

В рассматриваемом деле Административный суд Кантона Цюрих выбрал другой вариант: «место, в котором сходятся нити управления организацией и принимаются существенные решения», что прямо закреплено в законе.

Апеллируя к практике швейцарских административных судов, суд отметил, что местом фактического управления признается то, где «регулярно совершаются действия, которые в совокупности способствуют достижению цели, установленной в учредительных документах». Сюда относится, в частности, место совершения наиболее значимых для бизнеса сделок.

Для большей наглядности суд привел несколько конкретных примеров того, что судебная практика признает фактическим управлением компанией.

Например, для агентства недвижимости фактическое управление заключается в принятии решений о покупке и продаже недвижимости, в получении и распоряжении доходом от недвижимости, а также в общем надзоре за управлением агентством.

В холдинговых компаниях под фактическим управлением понимается хранение, приобретение и продажа ценных бумаг, получение доходов по ним, а также осуществление прав, предоставляемых этими ценными бумагами (например, голосование по акциям).

Что же касается компаний, занимающихся управлением активами, то для них основным параметром места фактического управления являются полномочия по распоряжению управляемым имуществом.

Далее суд подчеркнул, что реальное управление делами организации следует ограничивать: 1) от простого администрирования и 2) от деятельности высших органов управления, если их функции сводятся к номинальному контролю за тем, как происходит управление организацией и принятие принципиальных решений. Место проведения собраний акционеров и директоров, как и резидентность акционеров, не определяют место деятельности компании.

Установление места фактического управления организацией – продолжил суд – иногда является непростой задачей, разрешать которую следует налоговым органам того кантона, который претендует на налоговую резидентность соответствующей компании. При этом бремя доказывания возлагается на налоговые органы.

Далее суд перешел к оценке обстоятельств дела.

В этом деле все обстоятельства, по мнению суда, указывают на то, что джерсийская компания была создана для решения единственной задачи – управление средствами, переданными в ее распоряжение через траст швейцарским гражданином. Самостоятельно этим заниматься компания не стала, а передала средства профессиональным управляющим (которые, как выяснилось, были знакомыми учредителя траста, а в одной из управляющих

компаний учредитель траста какое-то время даже входил в состав совета директоров). Дальнейшие функции джерсийской компании сводились к исполнению формальных требований по получению отчетов от управляющих, никаких стратегических решений она не принимала. С учредителем траста, однако, управляющие проводили регулярные консультации.

Джерсийская компания обслуживалась профессиональным провайдером корпоративных услуг, который предоставлял ей, как и другим обслуживаемым им компаниям, свое офисное помещение и услуги по административному сопровождению. «Директора» компании (суд даже взял их в кавычки), лишь номинально участвовали в деятельности компании.

Из этих обстоятельств суд сделал вывод, что фактическое управление джерсийской компанией осуществлял не кто иной как учредитель траста, а не директора джерсийской компании или управляющий траста. Соответственно местом фактического управления является Швейцария, кантон Цюрих.

Таким образом, весь этот процесс был инициирован, по-видимому, с целью обложить швейцарскими налогами доходы от управления 30 миллионами, которые джерсийская компания должна была получать от управляющих компаний.

Если бы доходы получал напрямую траст, задача инспекторов была бы проще, поскольку с точки зрения швейцарского права траст «прозрачен», и находящиеся в нем активы могут автоматически атрибутироваться швейцарскому учредителю траста.

В качестве альтернативы процессу о признании швейцарской резидентности джерсийской компании инспектора могли бы воспользоваться доктриной «снятия корпоративной вуали» (Durchgriff), потребовав признать швейцарца прямым акционером джерсийской компании, а саму компанию – простым инструментом сокрытия его налоговых злоупотреблений. Однако «снятие вуали» - тонкая операция, которая может потребовать, в частности, доказательств «смешивания» активов компании и личных активов контролирующего лица, что в данном деле было затруднительно.

Дело о Кюрасао [5]

5 июня 2014 года Суд Европейского союза в Люксембурге постановил решение по двум делам, касающимся удержания налогов с дивидендов, выплачиваемых голландскими компаниями в пользу материнских компаний на Кюрасао. Суд постановил, что удержание голландского налога у источника в данном случае не противоречит праву ЕС.

Фактические обстоятельства дела

Кюрасао – один из островов, принадлежащих к заморским территориям Королевства Нидерландов. До 10 октября 2010 года Кюрасао вместе с другими четырьмя островами (Бонайре, Синт-Мартен, Синт-Эстатиус и Саба) входил в состав единой автономии – Нидерландских Антильских островов.

В результате конституционной реформы, проведенной 10 октября 2010 года, Нидерландские Антиллы как отдельная юрисдикция перестали существовать. Входившие в ее состав Кюрасао и Синт-Мартен получили автономный статус, а остальные острова вошли в состав Королевства Нидерландов в качестве муниципальных образований.

Между Нидерландами и Кюрасао действует налоговое соглашение, определяющее, в частности, порядок уплаты налогов с дивидендов. В соответствии с этим соглашением, при выплате дивидендов из Нидерландов на Кюрасао в Нидерландах удерживается налог у источника по ставке 8.3%, если получатель дивидендов владеет не менее 25% в капитале выплачивающей организации, либо 15% в остальных случаях.

В рассматриваемом деле две голландские частные компании с ограниченной ответственностью (BV) в 2005 году выплатили дивиденды в пользу публичных компаний с ограниченной ответственностью (NV), зарегистрированных на Кюрасао и владеющих 100% в их капитале. С дивидендов был уплачен полагающийся 8,3%-ный налог.

Уплатив налог, компании обратились за его возмещением в связи с тем, что этот налог, по их мнению, был уплачен незаконно, в нарушение принципа свободы движения капитала.

По мнению компаний, удержание налога с дивидендов являлось нарушением статьи 56 Соглашения ЕС (EC Treaty) (Сейчас это Соглашение о функционировании Европейского Союза (Treaty on the Functioning of the European Union)). Статья 56 Соглашения ЕС устанавливает запрет на введение любых ограничений на движение капитала и осуществление платежей между членами ЕС и между членами ЕС и третьими странами.

В контексте европейского права заморские территории Королевства Нидерландов по-прежнему именуется Нидерландскими Антиллами (никаких поправок в Соглашение о функционировании Европейского Союза в связи с реформой не вносилось), и соответственно положения, применявшиеся ранее к Нидерландским Антиллам, действуют сейчас в отношении Кюрасао.

В рассматриваемый период в отношении заморских территорий государств-членов ЕС применялось Решение Совета ЕС № 2001/822/ЕС от 2001 г. «Об ассоциации заморских стран и территорий с Европейским сообществом» (В настоящее время вместо него действует другое Решение с аналогичным названием, № 2013/755/EU от 2013 г.).

Решение регулирует взаимоотношения между заморскими территориями и странами Европейского союза. В частности, оно устанавливает, что государства-члены ЕС обязаны не создавать препятствий в свободном движении капитала в виде прямых инвестиций между членами ЕС и заморскими территориями, если такое движение капитала совершается в соответствии с законодательством соответствующего государства ЕС.

В данном деле суду предстояло решить, противоречит ли голландский налог у источника с дивидендов, перечисляемых на Кюрасао, праву ЕС.

Судебное постановление

Суд отметил, что, помимо нормы, гарантирующей соблюдение принципа свободы движения капитала между странами ЕС и заморскими территориями, в Решении содержится и другая норма, связанная с противодействием налоговым злоупотреблениям. В частности, в Решении говорится, что «никакое из его положений не может толковаться как «препятствующее принятию или применению мер, направленных на противодействие... уходу от налогов в соответствии... с правовыми нормами соответствующего государства». Эта норма, как отметил суд, тем более актуальна, что многие из заморских территорий считаются «налоговыми гаванями».

Эти обстоятельства, по мнению суда, «перевешивают» принцип свободы движения капитала, провозглашенный в Решении. Голландский налог у источника при дивидендных выплатах на Нидерландские Антииллы (а теперь на Кюрасао) препятствует утечке капитала и не позволяет использовать этот регион как офшорную зону. Таким образом, этот способ можно считать «налоговой мерой» по противодействию уходу от налогов, которая оправдывает отступление от принципа свободы движения капитала.

Суд заключил, что «налоговые меры» (в том числе налогообложение дивидендов у источника), которые вводятся странами ЕС для ограничения финансовых потоков в собственные заморские территории в целях ухода от налогов, совместимы с принципами ЕС и не противоречат европейскому праву.

Дело об ошибочном трасте [6]

Фактические обстоятельства дела

Подданный Англии владел небольшой семейной каменоломней. Когда пришло время задуматься о судьбе наследства, он, чтобы сохранить семейный капитал, решил переехать из Англии на Остров Мэн, где, в отличие от Англии, не существовало налога на наследование. Каменоломню он, посоветовавшись с родственниками, решил продать.

Вырученные 2 миллиона фунтов стерлингов он по совету знакомых консультантов вложил в капитал джерсийской компании. Акции компании были переданы в траст, учрежденный специально для этого 10 октября 1997 года. Это был траст дискреционного типа (это траст, в котором доверительный собственник может по своему усмотрению изменять состав бенефициаров), бенефициарами которого были англичанин (он же учредитель) и его жена. Траст был подчинен праву Джерси, доверительным собственником была джерсийская компания.

При переговорах об учреждении траста англичанин не скрывал, что его основной целью являются налоговые соображения. Ни на Острове Мэн, ни в Джерси, по его сведениям, налога на наследование не существовало. От английского налога он, как он полагал, избавился, вывезя из Англии активы и выехав сам. Он жил на Острове Мэн до 2010 года, пока не обнаружили следующие обстоятельства.

Согласно английскому закону «О наследовании» (Inheritance Tax Act 1984), даже переехав из Англии, гражданин считался ее резидентом (для целей налога на наследование) в течение трех лет с момента выезда. При этом передача им своего имущества в траст в течение этого периода приводила к возникновению налога на наследование, который должен был уплачиваться по довольно сложной схеме: частично при передаче имущества, а частично после смерти гражданина. Таким образом оказывалось, что в случае смерти англичанина налоговые потери привели бы к потере четверти его имущества.

Учитывая, что налог, от которого пытался уйти подданный Англии, возник в результате передачи имущества в траст, важно было не просто вернуть активы из траста, а признать траст недействительным – тогда основания для взыскания налога бы отпали.

Единственным подходящим вариантом оказалось признать траст недействительным в связи с тем, что он был создан по ошибке.

С этим требованием он обратился в Королевский суд Джерси.

Судебное постановление

Английский подданный настаивал, что при создании траста он не догадывался о том, что ему не удастся «обойти» английский налог на наследование. Если бы он об этом знал, то не стал бы создавать траст совсем либо создал бы его спустя три года после переезда, по истечении срока, установленного законом «О наследовании».

В своем иске он ссылаясь на статью 11 закона Джерси «О трастах», в которой говорится, что траст может быть признан недействительным, если суд признает, что он «создан по принуждению, в результате мошенничества, ошибки, недолжного влияния (undue influence) или нарушения фидуциарных обязательств».

Несмотря на то, что в законе «О трастах» содержится еще ряд статей, более детально регулирующих вопрос создания трастов по ошибке (статьи 47B - 47J, внесенные поправками к закону в 2013 году), суд счел, что статья 11 не утратила силы и может применяться автономно от этих статей. Он согласился опираться только на статью 11, без учета прочих.

Помимо норм закона, джерсийский суд взял за основу английское прецедентное право, предоставляющее богатый материал по теме трастов. (По-видимому, суд это сделал исключительно из уважения к английскому праву, поскольку английские прецеденты не являлись в данном случае обязательными: траст регулировался правом Джерси). Суд отметил, что английское прецедентное право отказалось от практики разделения понятий фактической и юридической ошибки, поскольку по природе и характеру последствий они не различаются. Он выразил намерение держаться той же позиции.

Наконец, суд перешел к оценке возможных последствий ошибки учредителя траста в данном деле. Для этого ему необходимо было ответить на три главных вопроса:

- 1) Ошибся ли учредитель траста?
- 2) Совершил бы учредитель траста сделку (создал бы траст), если бы не находился под влиянием ошибки?
- 3) Была ли ошибка настолько серьезной, что сохранение собственности в руках нынешнего владельца (в трасте) было бы несправедливо?

Первый из перечисленных вопросов не так сложен, как может показаться на первый взгляд. В данном случае суд фактически был поставлен перед вопросом, может ли несостоявшийся расчет на уход от налогов быть признан ошибкой для целей закона «О трастах». Для Джерси, классической офшорной юрисдикции, вопрос этот оказался несколько деликатным. В английском прецедентном праве, фактически принимаемом судами Джерси, уход от налогов назывался «социальным злом», поддержка которого поощряться не может. Вместе с тем джерсийский суд в данном деле выразил правовую

позицию, согласно которой вопрос «социального зла» «приобретает иные акценты, когда уход от налогов происходит не в нашей юрисдикции», и ответил на первый вопрос положительно. (Следует отметить, что «уход от налогов» (tax avoidance), в отличие от «уклонения от налогов» (tax evasion) может быть и является «социальным злом», но с формальной точки зрения легален, поскольку законом не запрещен.)

Ответ на второй и третий вопросы для суда и истца оказался проще. Учредителю траста удалось убедительно доказать, что основная цель учреждения траста – уход от налога на наследование – в итоге достигнута не была, что лишило смысла всю затею с учреждением траста. Ошибка была настолько серьезной, что, если бы учредитель обладал верной информацией о последствиях своих действий, то траст он ни за что бы не учредил.

Суд заключил, что сохранять существующее положение дел было бы несправедливо, и признал недействительной передачу имущества в траст.

Применительно к налогообложению важное значение имеет определение существа правоотношений между учредителями, собственниками компаний и их фактической деятельностью. В этом случае имеет значение множество аспектов, в частности, вопрос контроля над деятельностью компании, что важно для действия норм о КИК, резидентного статуса, трастов и других организационно-правовых форм для целей уклонения от налогообложения и проч. В связи с этим одним из высоких правовых стандартов являются правовые позиции судов Великобритании, поскольку во многих юрисдикциях стороны заключают соглашения сообразно общему праву, в иных (например, Сингапуре, а в будущем, вероятно, и в Казахстане) – это отражено в самой национальной правовой системе.

Дело о «теновом директоре» [7]

Высокий суд Англии и Уэльса (Канцлерское отделение Высокого суда Англии и Уэльса). в одном из дел решил вопрос о статусе и возможной ответственности теновых директоров за недобросовестные действия с использованием компаний. Суд признал, что теновой директор может нести такую же ответственность, что и директор фактический. Более того: если такие директора будут уличены в «нечестном поведении», сроки давности в отношении них не применяются.

Фактические обстоятельства дела

Шотландская компания Centenary Holdings III (далее CH3) начиная с 2002 года входила в крупный французский медиахолдинг Vivendi SA. В 2004 году акции CH3 были

проданы компании, бенефициаром которой (через цепочку нескольких юридических лиц) был некий г-н Ричардс.

Личность этого человека суд, по-видимому, нашел весьма интересной, сделав для ее описания довольно обширное отступление. Неудавшийся автогонщик, он в возрасте около 20 лет активно занялся бизнесом, и в этой связи довольно скоро обзавелся судимостью за мошенничество. Это, впрочем, не умерило его амбиций: неунывающий бизнесмен сменил имя и вновь активно занялся предпринимательством.

Таким образом, в 2004 году акции СНЗ оказались в руках компании, контролируемой Ричардсом. Сделка эта далась Ричардсу не без труда. Денег на покупку акций у него и его компаний не было. Тогда, воспользовавшись тем, что вопросами управления СНЗ в ее материнской компании тогда ведал брат Ричардса, сторонам удалось оформить заем от СНЗ в пользу покупателя акций. Получилось, что покупка акций СНЗ была профинансирована ею же самой. В соответствии с законом, при таких обстоятельствах покупка акций могла быть совершена лишь при условии, что директор СНЗ даст письменное заверение в том, что компания в состоянии расплатиться по своим долгам в течение последующих 12 месяцев. Действовавший директор был в этом не уверен и был не готов дать соответствующее заверение. Вскоре он был смещен с должности и на его место был назначен старый друг г-на Ричардса – г-н Блох. Заверение было дано без промедлений.

После смены директора и передачи акций СНЗ г-на Ричардс стал получать прибыль. Он был нанят для оказания консультационных услуг, за что получал 30 тыс. фунтов стерлингов в месяц, с авансом в 360 тыс. К этому добавлялся еще платеж в 240 тыс. фунтов – «гарантия того, что СНЗ будет в течение их сотрудничества иметь приоритет перед другими клиентами Ричардса». Кроме этого, СНЗ заключила множество договоров на оказание консультационных услуг с компаниями, контролируемые Ричардсом, и исправно платила им гонорары. Наконец, она платила дивиденды контролируемой Ричардсом компании, что нанесло значительный ущерб финансовому состоянию СНЗ. Вскоре она обанкротилась.

9 июня 2005 года директор СНЗ подал заявление о роспуске компании. Начался ликвидационный процесс, у компании оказалось недостаточно средств для удовлетворения кредиторских требований. Вскрылась необходимость подавать иск от имени СНЗ против ее директоров в связи с растратой активов. СНЗ уступила Vivendi свои права требования, и та подала иски как против г-на Блоха, так и против г-на Ричардса. Первый должен был нести ответственность как директор фактический, второй – как директор теневой.

Судебное постановление

Возможность привлечения к ответственности (в том числе и налоговой) г-на Блоха, если будет доказано, что он нарушил закон, сомнений ни у кого не вызывала: как фактический директор он нес целый комплекс фидуциарных обязательств перед компанией.

В соответствии с английским правом, отношения между директором и возглавляемой им компанией носят фидуциарный (доверительный) характер, и директор несет по отношению к компании ряд фидуциарных обязанностей. К таковым, в частности, относится обязанность действовать добросовестно в интересах компании (*duty of good faith/loyalty*) и проявлять при этом должную осмотрительность (*duty of care*). Г-н Блох как фактический директор мог напрямую быть призван к ответу по всем этим обязательствам, включая неуплаченные налоги и сборы.

Сложнее обстояло дело с г-ном Ричардсом. Формально он директором не являлся и злодействовать от имени компании не мог. Однако его влияние на ход событий в этом деле казалось вполне убедительным. Выходом из затруднения стала концепция теневого директора, принятая как в общем праве, так и на законодательном уровне.

Теневым директором в соответствии с законом признается «лицо, в соответствии с указаниями и инструкциями которого обычно действуют директора компании. При этом лицо не может признаваться теневым директором компании лишь в силу того, что директора действуют на основании его рекомендаций, даваемых на профессиональной основе».

В данном деле суд установил, что г-н Блох действовал в соответствии с волей г-на Ричардса, во исполнение даваемых им инструкций и указаний. Г-н Ричардс, соответственно, мог быть признан теневым директором компании СНГ.

Придя к этому заключению, суд перешел к анализу обязанностей, вытекающих из статуса теневого директора. Прежде всего суд отметил, что закон «О компаниях» от 1980 года прямо предусматривал, что теневые директора имеют тот же объем прав и обязанностей, что и директора фактические. В редакции закона «О компаниях» от 2006 года такого указания, однако, уже не содержится. Что же касается судебной практики, то она оказалась неоднозначной: ряд судей держались мнения, что теневые и фактические директора равны, другие же судьи были склонны считать, что роль теневых директоров в жизни компании слишком опосредована, чтобы возлагать на них тот же объем обязанностей, что и на директоров фактических.

Проанализировав мнения судей, высказывавшиеся до этого времени по данному вопросу, судья Ньюи (Newey), рассматривавший данное дело, заключил следующее: «Мне

кажется, что теневой директор несет фидуциарные обязанности как минимум в отношении указаний и инструкций, даваемых им фактическим директорам. В частности, я считаю, что теневой директор обязан при даче таких указаний и инструкций действовать добросовестно. Я думаю, что от теневого директора разумно ожидать, что его указания и инструкции будут даваться в интересах компании, а не его собственных».

Суд заключил, что г-н Ричардс обязан был проявлять добросовестность, осуществляя теневое руководство компанией, и что эту обязанность он нарушил.

В отношении г-на Блоха суд пришел к аналогичным выводам: он как фактический директор, безусловно, нес весь комплекс фидуциарных обязанностей перед компанией. Как и г-н Ричардс, он свои обязанности нарушил.

Однако здесь ответчики подняли вопрос о применении сроков исковой давности, говоря о том, что с момента совершения большинства оспариваемых сделок прошло больше шести лет (такой срок применяется к данной категории дел). Однако, как отметил суд, закон содержит исключение из общего правила о сроках давности. Это исключение, согласно букве закона, применяется к доверительным собственникам (trustee), но судебная практика расширила сферу его применения до директоров компаний и лиц, содействующих в совершении противоправных деяний. В законе говорится, что, если действия таких лиц содержат признаки обмана (fraud), то срок исковой давности не действует. Суд применил это положение. При этом он оперировал не понятием «обман» (fraud), указанным в законе, а термином «нечестное поведение» (dishonest conduct), который по смыслу представляется несколько шире. «Нечестное поведение» было установлено, сроки давности сняты.

Оба директора – и фактический, и теневой – были признаны виновными в нарушении фидуциарных обязанностей и в «нечестном поведении» и привлечены к ответственности.

Дело о налоговых вычетах зарубежных филиалов (дело Сецил) [8]

Фактические обстоятельства дела

Сецил – публичная компания-резидент Португалии, использующая режим консолидированной группы налогоплательщиков.

В 2009 году эта компания получила 6.288.683,39 евро дивидендов от зависимой компании Ciments de Gabès – налогового резидента Туниса, приобретенного в 2000 году. В том же году Сецил также получила дивиденды в размере 2.022.478,12 евро от другой зависимой компании - Ciments de Sibline – резидента Ливана, приобретенного в 2002 году.

Таким образом, полученные дивиденды подлежали налогообложению в Португалии в отсутствие действующего механизма избежания двойного налогообложения.

В 2012 году компания Сецил подала иск в Лиссабонский налоговый суд (Tribunal Tributário de Lisbonne) против подобного решения вопроса применительно к налоговому периоду за 2009 год, в частности, утверждая, что отказ в применении норм, устраняющих экономически двойное налогообложение, которые были в силе в 2009 году, и относящихся к дивидендам, выплаченным компанией Ciments de Gabès et Ciments de Siblène, нарушает нормы международных налоговых соглашений ЕС-Туниса и ЕС-Ливана, а также статьи 49 и 63 учредительного акта ЕС.

Лиссабонский налоговый суд решил приостановить судопроизводство и направить запрос в Суд ЕС для консультативного заключения с целью выяснения: могут ли положения учредительного акта ЕС относительно свободного движения капитала, а также положения двусторонних налоговых соглашений ЕС-Тунис и ЕС-Ливан быть интерпретированы таким образом, который препятствовал бы одинаковому правовому режиму выплаты дивидендов между португальской и тунисско-ливанскими компаниями.

Правовая позиция суда

Суд постановил, что налоговые нормы, относящиеся к дивидендам, должны оцениваться в свете свободного движения капитала (ст. 63 учредительного акта ЕС), которое имеет экстерриториальную направленность, в отличие от свободы учреждения, которая не применяется к третьим странам, не входящим в ЕС.

В настоящем деле суд указал, что экономически двойное налогообложение дивидендов, полученных компанией-резидентом смягчается, когда компания, уплачивающая дивиденды, учреждена в Португалии, однако то же самое не характерно для компаний-резидентов Туниса и Ливана, не являющихся компаниями, инкорпорированными в ЕС.

Подобный правовой режим препятствует компаниям-резидентам Португалии в инвестировании капитала в компании, учрежденные за пределами ЕС. Соответственно, невозможность получения налогового вычета в случае, если компания-резидент Португалии получает дивиденды от компаний-нерезидентов, даже если обратная схема может применяться (т.е. компании-нерезиденты Португалии могут получать налоговые вычеты с дивидендов, уплаченных компанией-резидентом Португалии), является ограничением на движение капитала между государством-членом ЕС и третьими странами, что в принципе противоречит ст. 63 учредительного акта ЕС.

Вместе с тем Суд также постановил, что подобное ограничение может быть оправдано нуждой в обеспечении эффективности налогового контроля для предотвращения

уклонения от уплаты налогов в случае невозможности получения информации налоговой администрации от компетентных органов третьих стран.

В то же время вопрос такой оправданности должен быть доказан в настоящем деле.

Применительно к налоговым соглашениям, действующим между ЕС-Тунисом и ЕС-Ливаном Суд постановил, что они имеют прямое действие и что внутреннее законодательство Португалии накладывает ограничения на свободное перемещение капитала, что в принципе запрещено в сфере прямых инвестиций и, в частности, репатриации плодов этих инвестиций в соответствии с двумя международными налоговыми соглашениями.

Судебное постановление

Таким образом, Суд ЕС в контексте рассмотрения вопросов, связанных с применением ст. 63-65 учредительного акта ЕС, а также положений международных налоговых соглашений ЕС-Тунис и ЕС-Ливан, суд постановил следующее:

- Если органы государства-члена, в котором инкорпорирована компания-бенефициар, могут получать информацию из Республики Тунис, то государство, в котором резидент выплачивает дивиденды, что позволяет налоговым органам проверить условие, касающееся налогового обязательства компании, выплачивающей эти дивиденды, соответствует статьям 63 и 65 учредительного акта ЕС и статье 34 (1) Соглашения ЕС-Тунис – это само по себе исключает отказ в предоставлении вычета и Португальская Республика не может полагаться в этом отношении на статью 64 (1) учредительного акта ЕС.

- Те суммы налога, которые были уплачены в нарушение права ЕС, должны быть возмещены налогоплательщику с процентами.

Дело о вычете общих административных издержек постоянного представительства [9]

Налоговые власти Аргентины традиционно подвергали сомнению издержки, относящиеся к зарубежной деятельности, но вычитаемые из национального налогообложения. Правовая позиция налоговых органов была даже более жесткой в случаях, когда местные подразделения зарубежных материнских компаний пытались вычесть общие административные издержки с помощью косвенных методов (продаж, валовой прибыли и т.д.).

Судебная практика поддерживает позицию налоговиков практически всегда, за исключением нескольких дел. Дело Italtel - в общем тренде.

Фактические обстоятельства дела

Italtel S.p.A. – компания, зарегистрированная в Милане, Италия, направление деятельности которой – оказывать услуги компаниям в сфере ИТ. Она имеет представительство также в Аргентине. Деятельность представительства ограничивалась участием в тендерах, организованных местными операторами, такими как Телеком и Телефоника, импортом софта и компьютерной техники, ее установка и последующее техническое обслуживание.

Представительство в Аргентине вычло издержки, выставленные материнской компанией. Однако налоговые органы Аргентины поставили под вопрос два специфических вычета, относящихся к: 1) общему администрированию и коммерциализации; 2) новым телекоммуникационным услугам.

Правовые позиции и судебное постановление

Налогоплательщик изложил правовую позицию, согласно которой административные издержки были определены материнской компаний пропорционально в отношении каждого из представительств, принимая во внимание процент продаж каждого из них. В связи с этим налогоплательщик отметил, что представительство не имеет совет директоров и просто получает указания от материнской компании. Поэтому общие административные издержки были определены таким образом, чтобы каждое представительство приняло это в качестве руководства по ведению бизнеса для прибыли и процветания самого представительства.

В то же время налоговая администрация Аргентины не согласилась с правовой позицией налогоплательщика, отметив, что не были представлены доказательства связи издержек с деятельностью представительства в Аргентине. Кроме того, представленные документы не доказывают прямую связь между трудовой деятельностью работников и прибылями, и убытками представительства в Аргентине.

На основании совокупности представленных доказательств, доводов сторон суд рассмотрел дело. При этом суд рассмотрел как акты внутригосударственного права, так и международное налоговое соглашение между Аргентиной и Италией, а также доклады ОЭСР по постоянным представительством, а также комментарии к Модельной конвенции ОЭСР.

Суд как бы разделил свое решение на две части. Во-первых, требования налоговиков были удовлетворены лишь частично: в частности, издержки, связанные с оказанием услуг со стороны налогоплательщика, были признаны действительными. В частности, была установлена прямая связь между услугами, оказываемыми работниками компании

организациям-резидентам Аргентины и полученной прибылью. Материнская компания вела учет всех подобных операций. Это было признано соответствующим международному налоговому соглашению между Аргентиной и Италией.

С другой стороны, суд подтвердил правильность правовой позиции налоговой администрации относительно неправомерности налоговых вычетов в части общих административных издержек.

2 Судебная практика по проблеме налогового резидентства

Дело о признании оффшорных компаний налоговыми резидентами Австралии [10]

16 ноября 2016 года Высокий суд Австралии вынес решение по спору оффшорных компаний с налоговым органом страны. Суд постановил, что четыре компании, учрежденные на Каймановых островах, Багамах и Самоа, являются резидентами Австралии для целей налога на прибыль и обязаны платить налог в Австралии.

Фактические обстоятельства дела

Почти все директора трех из этих компаний (Bywater Investments Ltd, Chemical Trustee Ltd and Derrin Brothers Properties Ltd) были резидентами Швейцарии. Собрания советов директоров проводились в Швейцарии. Четвертая компания (Hua Wang Bank Berhad) была учреждена на Самоа, и большинство ее директоров были сотрудниками фирмы на Самоа, оказывающей трастовые и корпоративные услуги. В августе 2010 года налоговый орган Австралии произвел расчет налога на прибыль, полученную компаниями от купли-продажи акций, котируемых на фондовой бирже Австралии, и попытался взыскать суммы налога. Компании возразили, заявив, что они не являются налоговыми резидентами Австралии согласно статье 6 (1) Закона Австралии о налогообложении прибыли (Income Tax Assessment Act 1936). Их возражения были отклонены налоговым органом, поэтому компании обратились в Федеральный суд.

Федеральный суд установил, что, несмотря на нахождение формальных органов управления каждой компании за рубежом, фактически их деятельность осуществлялась австралийским бухгалтером, Вандой Гоулдом, который проживал в Сиднее и никоим образом не вовлекал директоров компаний в процесс управления бизнесом. Суд постановил, что «центральное управление и контроль» каждой компании, таким образом,

имели место в Австралии для целей статьи 6 (1) Закона о налогообложении прибыли. Следовательно, каждая компания обязана была уплачивать налог на прибыль в Австралии как австралийский налоговый резидент.

Возражения истцов о том, что центральное управление и контроль осуществлялись за рубежом, потому что собрания советов директоров компании проводились за пределами Австралии, были отклонены. Истцы также пытались доказать, что конечным владельцем компаний был швейцарский резидент Петер Боргас (провайдер корпоративных услуг из Швейцарии), однако суд не принял доказательств, склоняясь к тому, что конечным владельцем компаний был скорее Гоулд, нежели Боргас. Федеральный суд вынес решение в пользу налогового органа в декабре 2015 года.

Судебное постановление

По специальному разрешению компании обратились в Высокий суд Австралии с тем, чтобы оспорить решение Федерального суда. Однако Высокий суд постановил, что, в соответствии с давно применяемым принципом, налоговое резидентство компании определяется по месту осуществления ее центрального управления и контроля, которое устанавливается по данным об осуществлении торговой и предпринимательской деятельности компании, а не по данным в документах о ее формальной структуре.

Суд указал, что факта нахождения советов директоров компаний за пределами Австралии недостаточно для признания компаний иностранными налоговыми резидентами при том, что, как установил Федеральный суд, советы директоров отказались от своих полномочий по принятию решений в пользу г-на Гоулда и собирались только для механической имплементации или оформления решений, принятых Гоулдом в Австралии.

Высокий суд постановил, что компании не могут избежать налоговых обязательств, возникших у них в Австралии, (в общей сложности на сумму более 13 млн. австралийских долларов) на том основании, что их директора являются иностранными резидентами.

В свете этого дела налоговые эксперты советуют австралийским корпоративным группам, которые ведут деятельность в том числе через оффшорные компании, а также состоятельным лицам и семьям Австралии, инвестирующим за рубеж, принять во внимание риски возникновения налоговых обязательств в Австралии. Учитывая фактические обстоятельства дела, решение Высокого суда нельзя назвать неожиданным, но то, что Высокий суд решил заслушать стороны налогового спора, довольно нестандартно для судебной практики в Австралии. Это, а также единодушие судей при вынесении решения по делу, должно послужить австралийским налогоплательщикам сигналом, что вопрос центрального управления и контроля игнорировать нельзя.

15 марта 2017 года налоговый орган Австралии (Australian Taxation Office – ATO) выпустил проект руководства по центральному управлению и контролю и австралийскому налоговому резидентству иностранных компаний (TR 2017/D2). Новое руководство, которое следует рассмотренному делу, призвано заменить прежний документ о центральном управлении и контроле, выпущенный еще в 2004 году.

Согласно статье 6 (1) Закона об определении подоходного налога 1936 года (Income Tax Assessment Act 1936), компания, зарегистрированная за пределами Австралии, считается налоговым резидентом, если она осуществляет коммерческую деятельность в Австралии или голосующие права в компании контролируются акционером, который является австралийским резидентом.

В прежнем руководстве позиция АТО состояла в том, что, в зависимости от деятельности иностранной компании, центральное управление и контроль может осуществляться в Австралии и без ведения компанией деятельности в Австралии или без возникновения статуса налогового резидента Австралии у такой компании. Но в деле *Buwater* налоговый орган счел центральное управление и контроль частью деятельности компании, так что если центральное управление и контроль фактически осуществляется в Австралии, то компания является налоговым резидентом Австралии.

Проект нового руководства TR 2017/D2 говорит, что центральное управление и контроль касаются принятия решений высокого уровня относительно общих политик компании, направлений работы, типов операций и проч., а не повседневной управленческой и операционной деятельности компании. Новые правила также говорят о том, что принятие решений подразумевает внимательное изучение вопросов компании, а не только исполнение или формальное одобрение решений, принятых другими лицами.

В прежнем руководстве налоговый орган говорил, что центральное управление и контроль обычно осуществляются советом директоров компании, и поэтому место, в котором проводятся собрания совета директоров в высокой степени соотносится с местом осуществления центрального управления и контроля. Проект новых правил понижает значимость действий директоров и говорит о том, что не существует презумпции осуществления центрального управления и контроля директорами компании, если не доказано иное. Наличие права на управление компанией недостаточно для определения осуществления управления и контроля, особенно если этим правом не пользуются.

Более того, у лица не обязательно должно быть правовое полномочие на осуществление управления и контроля: если третье лицо диктует или контролирует процесс принятия решений директорами, это третье лицо осуществляет центральное управление и контроль компанией. Ключевой вопрос состоит в том, действительно ли лица с

формальным правом принимать решения тщательно обдумывают, следовать ли инструкциям или рекомендациям третьего лица в отношении деятельности компании, и могут ли они отказаться следовать таким инструкциям и рекомендациям, если сочтут их неподходящими или недопустимыми. При определении места центрального управления и контроля необходимо рассматривать все релевантные факты.

На Европейском континенте судебная практика относительно налогового резидентства стала складываться еще в 90-х годах 20 века.

Так, резиденты ЕС, вступая в трансграничные правоотношения, подпадают под действия разных налоговых систем. В связи с этим одним основополагающих принципов ЕС является принцип недискриминации резидентов разных стран-членов ЕС в общем правовом пространстве.

Принцип недискриминации неоднократно применялся в практике Суда ЕС, когда рассматривались дела о налоговом резидентстве. Типичная ситуация заключается в том, что гражданин одного государства-члена ЕС, проживая и получая основной источник дохода в другой стране ЕС, претендует на те же налоговые льготы, освобождения, что и резиденты данной страны. Поэтому Суд ЕС неоднократно разрешал дела (в частности, дело Шумакера и Герритсе), когда нерезиденты, работающие на территории принимающего государства-члена ЕС, оспаривали нормы национальных налоговых законодательств, лишаящие их соответствующих налоговых льгот. Кроме того, характер и вид деятельности физических лиц-нерезидентов в одной из стран ЕС не влияет на правовую квалификацию при предоставлении в принимающем государстве налоговых льгот. Так, пенсионеры и студенты, получающие основной источник дохода в принимающем государстве-члене ЕС, подпадают под налоговую презумпцию предоставления налоговых льгот, как если бы они были налоговыми резидентами этого государства.

В деле Ф. Волентина [11] Суд ЕС постановил, что учредительный акт ЕС не разрешает устанавливать в национальных законодательствах ограничения на предоставления налоговых льгот лицам-нерезидентам, которые работают в принимающем государстве и уплачивают налоги по месту возникновения доходов, в то время как резиденты, получающие доходы в таком государстве или за его пределами, вправе получать налоговые льготы, в частности, налоговые вычеты. В то же время нерезиденты уплачивающие налоги в принимающем государстве, получают необлагаемый налогом доход по месту своего постоянного или преимущественного пребывания.

В деле Р. Шумакера Суд ЕС сделал вывод, что применительно к прямым налогам, как правило, ситуации резидентства и нерезидентства не являются сопоставимыми. Наряду с этим Суд постановил, что учредительный акт ЕС не разрешает государству-члену

устанавливать нормы в национальном законодательстве, которые бы возлагали большее налоговое бремя на лицо, не являющееся ни резидентом, ни гражданином такого государства, чем на своих граждан и резидентов, если основной источник дохода указанного лица находится на территории принимающего государства, в то время как личные и семейные обстоятельства не могут быть приняты во внимание для целей налогообложения.

По мнению Суда, соответствующие нормы учредительного акта ЕС следует интерпретировать как препятствующие установлению в национальном законодательстве государств-членов ЕС (в сфере прямого налогообложения) правил, согласно которым соответствующее предоставление процедур по реализации налоговых льгот доступно только резидентам, в то время как лица, не проживающие постоянно или преимущественно на территории таких государств, и работающие там, лишены подобных прав.

В деле Герритсе [12] Суд ЕС подтвердил свою предыдущую правовую позицию, согласно которой в области прямого налогообложения ситуации резидентов и нерезидентов в целом несопоставимы, потому что доход, получаемый на территории государства-члена нерезидентом, в большинстве случаев является частью его общего дохода, который сконцентрирован по месту его постоянного или преимущественного пребывания, в то время как его налоговая обязанность обусловлена личными и семейными обстоятельствами.

Таким образом, в практике Суда ЕС наметилась определенная тенденция, когда суды государств-членов ЕС обращались с запросами о применимости норм национальных законодательств в случаях, когда экономическая активность (в частности, работа по найму) осуществляется за пределами государства, где лицо постоянно или преимущественно пребывает. В частности, в практике Суда ЕС рассматривалось дело учителя, который работал по найму в школе в ФРГ и подал заявление о предоставлении налоговых льгот в связи с издержками на оплату жилья, которые он понес, будучи во Франции. [13]

Вместе с тем следует отметить, что ЕС как интеграционное объединение все больше уходит в сторону создания общеевропейского механизма разрешения споров в контексте международных налоговых соглашений. Так, 23 мая 2017 года Европейский Совет согласовал новую систему разрешения споров о двойном налогообложении внутри ЕС. Она призвана усовершенствовать механизм разрешения споров, возникающих из толкования налоговых соглашений, основанный на Конвенции 90/436/ЕЕС об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой прибыли ассоциированных предприятий.

Предлагаемый механизм разрешения споров, оформленный в проект директивы, будет обязательным для всех участников ЕС; он предусматривает четкие временные рамки разрешения спора и обязательство по достижению результата.

Проект позволяет налогоплательщику инициировать взаимосогласительную процедуру, в рамках которой государства-члены, между которыми возник спор, должны достичь соглашения в течение двух лет. Если взаимосогласительная процедура не принесла результата, для разрешения спора запускается арбитражное производство. В этих целях формируется консультативная комиссия, в которую входит от 3 до 5 независимых арбитров, а также назначаются представители каждого из государств-членов (до двух представителей от каждой стороны спора). Комиссия выносит решение для устранения двойного налогообложения в спорном деле. Решение является обязательным для исполнения всеми государствами-членами, участвующими в споре, если они не согласовали между собой альтернативное решение.

Директива будет принята Советом после того, как Европарламент выскажет свое мнение о проекте. Предполагается, что государства-члены ЕС должны будут перенести имплементировать новую директиву в национальное законодательство до 30 июня 2019 года. Директива будет применяться к спорам, возникшим после этой даты и относящимся к налоговому периоду, начинающемуся с или после 01 января 2018 года. Государства-члены ЕС могут согласовать применение директивы к спорам, относящимся и к более ранним налоговым периодам.

Дело по отказу государства в налоговых льготах по дивидендам своему резиденту [14]

7 сентября 2017 года Суд ЕС постановил решение в деле Эквиома и Энка. Это дело касается отказа предоставить налоговые льготы на дивиденды, выплаченной дочерней компанией-резидентом материнской компании, находящейся в другом государстве-члене ЕС, которая в свою очередь контролируется лицами из третьих стран. В налоговых льготах было отказано по причине предотвращения уклонения от уплаты налогов и злоупотребления налоговым правом.

Фактические обстоятельства дела

Эквиом, компания-правопреемник организации Holcim France, имеющая права на размещение на бирже Франции, а также дочернее предприятие Энка, - компании, находящейся в юрисдикции Люксембурга, которая имеет сто процентное участие в первой. В свою очередь Энка на более, чем 99% принадлежит компании-резиденту Кипра, которая в свою очередь принадлежит компании, инкорпорированной в Швейцарии.

В 2005-2006 года компании Энка были выплачены дивиденды. В то же время налоговые органы Франции взыскали с них дивиденды на основании ст. 119а(2) Налогового кодекса.

Компании опротестовали такое решение налоговых органов в административном порядке, но оно не было удовлетворено на том основании, что налоговые льготы не применяются к компаниям, контролируемым в третьих странах до тех пор, пока не будет доказано, что цель их деятельности не сводится только к извлечению налоговой выгоды.

После этого компании подали иск в Административный трибунал Montreuil, первая инстанция которого не удовлетворила иск.

Вышестоящая инстанция, на основании представленных доводов истцов о противоречии решения налоговых органов первичному и вторичному праву ЕС, решила обратиться в Суд ЕС.

Правовая позиция и судебное постановление

В процессе рассмотрения дела Суд по обыкновению ссылался на предшествующие дела и пришел к выводу, что ст. 1(2) Директивы ЕС о материнских и дочерних компаниях не нацелена на исчерпывающую гармонизацию, поскольку она признает только право государств применять внутригосударственное или международное право для предотвращения мошенничества или злоупотребления правом. Из этого следует, что внутригосударственное право Франции должны оцениваться в свете статьи 1(2) Директивы, а также в контексте фундаментальных свобод первичного права ЕС.

Ссылаясь на предыдущие решения Суд отметил, что специальные нормы о применении вычетов с дивидендов должны толковаться ограничительно. Суд также указал, что ст. 1(2) требует применения таких специальных норм только в одном случае: когда необходимо доказать отсутствие мошенничества или злоупотреблением правом. Чтобы это сделать нужно установить, что специальная цель заключается в предотвращении поведения, составляющего заключение целиком притворного соглашения, которое не отражает экономической сути с видом на неправомерным образом получение налоговых преимуществ. Вместе с тем общая презумпция мошенничества или злоупотребления

правом не может оправдывать существование внутригосударственной нормы, противоречащей Директиве.

В настоящем деле французский суд указал, что внутригосударственное право Франции в целом покрывает все ситуации, в которых материнская компания, инкорпорированная за пределами Франции и контролируемая прямо или косвенно акционерами в третьих странах презюмируются как нацеленные на налоговые преимущества.

В то же время Суд ЕС, следуя аргументации генерального адвоката, постановил, что такая презумпция не допускается согласно Директиве о материнских и дочерних компаниях ЕС. На практике налоговые органы не вправе ограничивать себя применением predetermined общего критерия, но должны всесторонне изучить конкретную операцию с тем, чтобы выяснить, направлена ли она на мошенничество или злоупотребление правом. Соответственно, автоматическое применение общей налоговой меры, исключая определенные категории налогоплательщиков из налоговых льгот без обязательства налоговых органов представить доказательства уклонения от уплаты налогов prima facie действует больше, чем необходимо для предотвращения мошенничества или злоупотребления правом.

То касается наличия акционеров из третьих стран, то Суд ЕС постановил, что нормы французского законодательства, препятствующие предоставлению налоговых льгот, противоречат свободе учреждения, а также ст. 1(2) Директивы ЕС о материнских и дочерних компаниях.

3 Прочие актуальные аспекты судебной практики по международным налоговым соглашениям

Дело о правовой квалификации отмывания незаконных денежных средств
[15]

Фактические обстоятельства дела

В 2011 году бывший председатель и исполнительный директор Birmingham International Holdings Limited (BIHL) Ка Синг (Карсон) Юнг был обвинен в совершении операций со средствами, которые, как предполагалось, были получены в результате легализации более 720 млн. гонконгских долларов (около 55 млн. фунтов) в Гонконге с 2001 по 2007 годы.

Юнг, который был мало известен до появления в мире английского футбола, в 2009 году приобрел на свою компанию 29,9% долю во второразрядном футбольном клубе за 81 млн. фунтов. После выдвижения обвинения обнаружилось, что Юнг и обвинитель озвучивают совершенно разные версии появления состояния у бизнесмена.

Юнг заявлял, что он накопил сотни миллионов долларов в результате торговли ценными бумагами, владения парикмахерским бизнесом и коммерческими предприятиями в Китае, а также в результате выигрышей в казино. Он утверждал, что с 1989 по 1994 годы заработал 20 млн. гонконгских долларов от пяти парикмахерских салонов, размещавшихся в пятизвездочных отелях и обслуживавших кинозвезд и бизнесменов. По его словам, он также проводил все свое время, торгуя ценными бумагами, после падения азиатского фондового рынка в 1998 году, и заработал на этом 300 млн. гонконгских долларов к 2007 году. Еще 30 млн. гонконгских долларов Юнг якобы выиграл в казино Макао с 2004 по 2008 годы.

Однако суд постановил, что существуют основания полагать, что многочисленные коммерческие сделки Карсона Юнга совершались с использованием средств, которые были получены в результате совершения преступлений, и вынес обвинительный приговор в 2014 году. Юнг подал апелляцию, но вторая инстанция оставила приговор без изменений. Затем дело было рассмотрено в Высшем апелляционном суде Гонконга. В результате 11 июля 2016 года Высший апелляционный суд Гонконга отклонил апелляцию.

Судебное постановление

Суд подтвердил, среди прочего, что при обвинении в проведении операций со средствами, полученными в результате преступления, в нарушение статьи 25(1) Ордонанса об организованной преступности и тяжких преступлениях, обвинителю необходимо доказать только то, что, когда обвиняемый проводил операции с определенным имуществом, он знал или имел разумные основания полагать, что эти средства были получены в результате преступления. При этом суд отметил, что существуют серьезные политические причины, требующие вынесения такого решения.

Правовая позиция суда

Законодательство более не требует доказательств того, что средства были получены непосредственно от совершения преступления. Обвинитель должен только установить, что обвиняемый действительно совершал операции с определенными средствами в обстоятельствах, при которых он знал или имел разумные основания полагать, что эти средства были получены в результате преступления.

Преступным умыслом является знание или наличие разумных оснований полагать, что денежные средства, с которыми проводятся операции, получены каким-либо лицом в результате преступления. Если доказано, что обвиняемый знал, что средства были получены именно таким образом, факт совершения им правонарушения установлен.

Если обвиняемый не обладал соответствующим знанием, обвинителю достаточно доказать, что, при данных обстоятельствах, о которых обвиняемый знал и при которых проводил операции с соответствующими средствами, он имел разумные основания полагать, что эти средства являются результатом совершения кем-либо преступления, вне зависимости от того, где оно было совершено, в Гонконге или за рубежом.

Суд подтвердил свое решение по делу «HKSAR v Pang Hung Fai (2014)» [15] о том, что обвинитель должен доказать, что обвиняемый «имел основания полагать, и основания должны быть настолько разумными, что любой, оценив эти основания объективно, стал бы полагать именно так». Это затрагивает два аспекта умственного состояния обвиняемого: во-первых, его знание или оценку обстоятельств и разумных оснований; во-вторых, его личные убеждения, восприятие и предрассудки, которые могут исключить преступное намерение.

Возможно смягчение наказания, если обвиняемый сам проинформирует власти о подозрительных операциях.

Законодательство Гонконга определяет «проведение операций» достаточно широко, включая получение или приобретение, сокрытие или маскировку, отчуждение или

конвертацию, ввоз или вывоз из Гонконга средств, либо их использование в качестве обеспечения исполнения обязательства для привлечения средств.

Необходимо уделять пристальное внимание источнику или обстоятельствам любой передачи или размещения средств. Высший апелляционный суд Гонконга подчеркивает, что если лицо не знало, но имело разумные основания полагать, что деньги получены незаконным путем, закон наделяет его средством защиты: возможностью оградить себя от ответственности путем информирования правоохранительных органов о своих подозрениях для организации расследования.

Дело о компенсации работнику при банкротстве предприятия [16]

Дело французского гражданина Альфонса Эшенбреннера касается темы влияния налогов на точное исчисление выплат предприятия-банкрота своим работникам в контексте трансграничных правоотношений. В частности, оно относится к ситуации, когда ставки налога на зарплату предприятия в момент его банкротства различаются между государством – местом трудоустройства и страной резидентства физического лица.

В Суд ЕС с запросом о консультативном заключении обратился специализированный суд ФРГ Государственный суд по социальным делам Rhineland-Palatinat.

Фактические обстоятельства дела

Таким образом, дело касается Альфонса Эшенбреннера – гражданина и резидента Франции, работавшего в ФРГ. Специальные нормы двустороннего соглашения об избежании двойного налогообложения между Францией и ФРГ действуют таким образом, что позволяют его доходы подлежать налогообложению во Франции. В июне 2012 года его работодатель был признан банкротом. В подобных случаях директива ЕС о банкротстве требует, чтобы работнику была выплачена компенсация.

В ФРГ такая компенсация не подлежит налогообложению. При исчислении компенсации заявителю арбитражный управляющий на основании ст. 167 (2)(2) Кодекса социального обеспечения III исчислил фиктивную сумму налога, которая бы причиталась г-ну Эшенбреннеру в ФРГ, продолжай он работать в своей фирме.

Г-н Эшенбреннер опротестовал подобную квалификацию, поскольку ставки подоходного налога во Франции ниже, чем в ФРГ. Такое фиктивное исчисление было в его представлении слишком высоким: так он получил бы меньше денег, чем до банкротства работодателя. После первых процедур банкротства арбитражный управляющий отказался изменить подход к исчислению налога, и заявитель обратился в суд.

Суд первой инстанции отказал в удовлетворении требований заявителя, постановив, что он может взыскать разницу с предприятия, находящегося под внешним управлением.

Вместе с тем суд второй инстанции поставил под сомнение применявшуюся норму внутригосударственного права ФРГ - ст. 167 (2)(2) Кодекса социального обеспечения III на предмет соответствия праву ЕС – учредительному акту (ст. 45) и Регламенту о свободном перемещении работников 2011 года (ст. 7).

Правовая позиция

Генеральный адвокат в деле Вателет изложил правовую позицию, согласно которой подобное исчисление налогов нарушает обязательства ФРГ по праву ЕС, поскольку арбитражный управляющий и суд первой инстанции не учли разницу в ставках родного государства заявителя и страны-работодателя. Он указал, что в этом деле явная дискриминация, потому что одна квалификация применяется к различным ситуациям.

В обоснование своей позиции он привел Директиву ЕС о банкротстве, отметив социальную направленность директивы. Хотя эта директива и не регулирует вопрос взимания или невзимания налогов с выплат по случаю банкротства, но при принятии решения соответствующее государство должно принять меры с тем, чтобы выплаты с учетом налогов не были меньше, чем зарплата до банкротства.

Судебное постановление

Рассмотрев все обстоятельства дела, Суд ЕС пришел к выводу, что ст. 45 учредительного акта ЕС и ст. 7 Регламента от 5 апреля 2011 года по свободе передвижения работников внутри ЕС должны толковаться как не препятствующие в контексте рассмотренных обстоятельств квалифицировать выплаты по банкротству предприятий принимающего государства наравне с другими резидентами, даже если полученная сумма нерезидента будет меньше, чем была до банкротства компании.

Дело о налоговом праве на золотое рукопожатие и влиянии взаимного соглашения между компетентными налоговыми органами [17]

Фактические обстоятельства дела

Налогоплательщик жил и работал в Германии до прекращения трудового договора, затем переехал в Швейцарию. Через несколько месяцев после его переезда, он получил выходное пособие от своего бывшего работодателя в качестве компенсации за потерю работы.

Немецкая налоговая администрация обложила налогом выплату этого выходного пособия, утверждая, что налогоплательщик был субъектом ограниченных налоговых обязательств, а выходное пособие составляло доход от внутренних источников.

Налоговая администрация не чувствовала себя ограниченной статьёй 15 (1) ДТС¹ Германии-Швейцарии 1971 г., так как руководствовалась мнением, что выплата выходного пособия была компенсацией за работу, проделанную в Германии. В нем говорилось о взаимном соглашении, заключенном между компетентными органами Германии и Швейцарии.

Согласно этому соглашению, статья 15 (1) ДТС Германии-Швейцарии предоставляет право приоритетного налогообложения тому из договаривающихся государств, в котором была реализована занятость. Налогоплательщик оспаривал это мнение и утверждал, что статья 15 (1) ДТС Германии-Швейцарии приписывает исключительное право облагать налогом выплату выходного пособия новому государству пребывания в Швейцарии. Налогоплательщик обратился в суд, и Налоговый суд первой инстанции встал на сторону налогоплательщика.

Налоговая администрация обжаловала это решение в Федеральном Налоговом суде (Bundesfinanzhof).

Судебное постановление

Bundesfinanzhof отклонил жалобу и вынес решение в пользу налогоплательщика.

Суд постановил, что, во - первых, статья 15 ДТС Германии-Швейцарии должна толковаться как препятствующее обстоятельство для Германии для налогообложения выплаты выходного пособия налогом и, во-вторых, он не связан с трактовками, которые были даны в соглашении. Что касается первого пункта, то Bundesfinanzhof решил, что выходные пособия подпадают под действие статьи 15. Суд истолковал неопределенный термин «заработная плата и другие подобные вознаграждения» в свете немецкого внутреннего права (статья 3 (2)). В национальном законодательстве Германии выходные выплаты рассматриваются как заработная плата;

Тем не менее, Суд постановил, что в рассматриваемом случае выходная компенсация не была получена за осуществляемую работу, а представляет собой компенсацию за потерю работы. Налоговое соглашение между Германией и Швейцарией составлено только на немецком языке и формулировка статьи 15 (1) слегка отклоняется от английской модели, принятой ОЭСР. Хотя версия на английском языке относится к «вознаграждению,

¹ ДТС - СИДН (Соглашение об избежании двойного налогообложения)

полученному [от работы, осуществляемой в другом Договариваемом государстве]», немецкая версия относится к «вознаграждению, полученному за [конкретную занятость, осуществляемую в другом Договариваемом государстве]».

Согласно Bundesfinanzhof, простая причинно-следственная связь между работой, осуществляемой в Германии, и выплатой выходного пособия не является достаточным основанием, чтобы применить второе предложение статьи 15 (1). Чтобы применить эту альтернативу, выплата выходного пособия должна была быть платой за работу, осуществляемую в Германии. Здесь, выплата выходного пособия имела цель компенсации налогоплательщику за потерю работы и не должна была составлять дополнительную зарплату за уже проделанную работу и уже оплаченную в прошлом. Суд упомянул о своем разрешенном прецедентном праве в отношении выходных пособий.

Как следствие, применяется первая альтернатива статьи 15 (1) ДТС Германии-Швейцарии, которая предоставляет исключительное право на выплату выходного пособия в новое место жительства, Швейцарию. Поэтому Германия не имела права облагать полученную компенсацию налогом на доход.

Что касается взаимного соглашения между компетентными органами Германии и Швейцарии, Суд постановил, что такие соглашения имеют отношение к интерпретации ДТС Германия-Швейцария.

В соответствии со статьей 33 (3) (a) Венской конвенции о праве международных договоров (ВКПМД) любое последующее соглашение между сторонами относительно толкования договора или применения его положений должны быть приняты во внимание при интерпретации. Если взаимное соглашение имплементируется налоговой администрацией, то последующая практика применения договора, которая устанавливает соглашение сторон относительно его толкования, также имеет значение для толкования в соответствии с пунктом 3 (b) статьи 33 ВКПМД, Bundesfinanzhof продолжил, заявив, что взаимное соглашение может иметь значение для интерпретации только если оно остается в пределах диапазона возможных формулировок договора. Суд должен игнорировать взаимное соглашение, если оно противоречит формулировке налогового договора.

Суд пришел к выводу, что в рассматриваемом случае взаимное соглашение не было составлено в соответствии с формулировками договора. Кроме того, суд указал, что даже если бы взаимное соглашение было в соответствии с формулировкой договора, оно не имеет обратной силы, а влияет только на налоговые периоды после заключения взаимного соглашения.

Взаимному соглашению в Германии был присвоен статус закона.

Целью этого правила являлось сделать толкование, выраженное во взаимном соглашении обязательным для судов. Bundesfinanzhof, однако, пренебрег правилом регулирования вопреки формулировке договора. Договоры имеют более высокий статус, чем правила, и суды разрешают игнорировать правила, если они противоречат более высокому по статусу закону.

В результате, Bundesfinanzhof не считает себя связанным ни взаимным соглашением, ни регулированиями и толкованиями статьи 15 ДТС Германия-Швейцария, предоставляющей эксклюзивное право налогообложения для нового государства-резиденства в отношении выходных пособий.

Дело об освобожденных от уплаты налогов юридических лицах, не имеющих права на налоговые льготы [18]

Два решения Верховного суда, датированные 9 ноября 2015 года (370054, LHV и 371132, Santander Pensiones SA EGFP), касаются вопроса о том, может ли организация, освобожденная от уплаты налогов, иметь право на получение льгот по договорам об избежании двойного налогообложения. Отвечая отрицательно на этот вопрос, Верховный суд проливает свет на классический вопрос, возникающий относительно статьи 4 Типовой конвенции ОЭСР.

Фактические обстоятельства дела

Данный вопрос был рассмотрен в контексте распределения дивидендов, выплачиваемых французскими юридическими лицами пенсионным фондам Германии и Испании. Суд должен был оценить, могут ли бенефициары этих распределенных дивидендов применять льготную ставку налога у источника выплаты², предусмотренную налоговыми соглашениями, заключенными Францией с Германией и Испанией.

В обоих договорах содержится положение о «резидентстве», которое было сформулировано в соответствии со статьей 4 Модельной Конвенции ОЭСР. В этой связи следует напомнить, что в статье 4 (1) говорится, что «для целей настоящей Конвенции термин «резидент Договаривающегося государства» означает любое лицо, которое в соответствии с законодательством этого государства может подлежать налогообложению в соответствии с его domicilio, местом жительства, местом управления или любым другим критерием аналогичного характера ... ».

² Withholding tax

На основании этой формулировки налоговые органы придерживались мнения о том, что, если налоговые соглашения явно не предусматривают иное, лица, освобожденные от налогов, не имеют права на получение льгот по налоговым договорам. Таким образом, в соответствии с данной позицией немецкие и испанские фонды, о которых идёт речь и которые, по-видимому, не уплачивали корпоративный подоходный налог в соответствующих государствах, не могут иметь право на применение льготной ставки налога у источника выплаты.

Этот вывод был утвержден Верховным судом в его решении от 9 ноября 2015 года.

Судебное постановление

Аргументация Верховного суда заключается в следующем. Прежде всего, в решениях упоминается, что положения налогового соглашения должны толковаться в соответствии с обычным значением использованных терминов, которое должно быть дано условиям договора с учетом контекста, объекта договора и его цели. Это явная, хотя и подразумеваемая, ссылка на статью 31 Венской конвенции о праве международных договоров.

Затем Суд определяет результат применения этого общего принципа. По мнению Суда, это вытекает из самих условий [положений о резидентстве], которые определяют сферу действия договора в соответствии с его основным объектом, заключающемся в избежании двойного налогообложения, так, что лица, которые не подлежат налогообложению по закону государства [того, где они созданы] в силу своего статуса или своей деятельности не могут считаться подлежащими налогообложению по смыслу этих положений.

Отсюда следует невозможность для лиц, освобожденных от уплаты налогов, рассматриваться в качестве резидентов для целей налогового договора.

В одном из постановлений Верховный суд также отметил, что налоговый договор (между Францией и Германией) предусматривает, что коллективные инвестиционные инструменты могут пользоваться налоговыми льготами, даже если они не подлежат налогообложению в государстве, где они созданы. В тоже время обратная аргументация приводит к выводу, что лица, отличные от прямо перечисленных в договоре, не могут им воспользоваться. Следует, однако, отметить, что этот дополнительный аргумент носит случайный характер и не является основой аргументации Суда.

Дело о добросовестном выполнении международных обязательств и «налоговом шоппинге» [19]

Фактические обстоятельства дела

Это дело касается международно-правовых обязательств Боливии, которая в целях привлечения иностранных инвестиций с 1994 года стала заключать международные договоры для повышения капитализации компаний-резидентов.

Публичный тендер, касающийся национальной компании “ЕРС”, выиграла компания Амоко (Amoco Bolivia Petroleum Company) взаимосвязанная с компанией из Нидерландов, которая впоследствии продала свои акции ЕРС шведской компании (Amoco Bolivia Oil and Gas Aktiebolag). Обе компании являются частью одной и той же группы, штаб-квартира которой находится в Дэлевере, США, которая, в свою очередь, принадлежит другой компании в штате Индиана, США.

Компания Амоко выступала гарантом тендера по учреждению постоянного представительства в Боливии, названной Amoco Bolivia Petroleum Company Suc. Bolivia в феврале 1997 года.

В период с марта 2002 по апрель 2003 годов ЕРС выплатила дивиденды Amoco Bolivia Oil and Gas Aktiebolag как собственника доли в 25%.

Дело касается нефтяной и газовой компании США (Амоко) и связана с вопросами «налогового шоппинга» - дивидендов, уплаченных постоянным представительством этой компании в Боливии в пользу компании, входящей в общую группу, но являющейся резидентом Швеции.

В соответствии со ст. 10 международного налогового соглашения между Швецией и Боливией, дивиденды, выплаченные шведской компании, не подлежат налогообложению в Боливии, если бенифициар владеет по крайней мере 25% капитала в боливийской компании.

В результате аудита, проведенного налоговой администрацией Боливии в отношении налогоплательщика ЕРС, был установлен долг по налогам с дивидендов примерно в размере 1,6 млн. долларов. Подобные действия налоговиков были оспорены в судебных учреждениях Боливии и в итоге дошли до рассмотрения высшей судебной инстанции.

Верховный суд Боливии постановил решение в пользу компании Амоко, указав, что общепризнанный принцип международного права *pacta sunt servanda* подразумевает свое исполнение, даже если существует некорректное исполнение договорных положений со стороны заинтересованных лиц.

Судебное постановление

Таким образом, Верховный суд Боливии в 2014 году постановил решение (которое вступило в силу в 2015), удовлетворяющее требования истцов, а не налоговой администрации. Само решение состоит из двух частей: в первой проводится анализ корпоративных связей компании Амоко, во второй – анализ релевантности налоговых льгот, предусмотренных международным налоговым соглашением.

Относительно корпоративных связей Суд указал, что передача акций от компании-резидента Нидерландов компании-резиденту Боливии находится в контексте налогового планирования.

О международных обязательствах по международным налоговым соглашениям Суд высказался следующим образом: положения международных договоров имеют приоритет перед национальным законодательством, что закреплено как в Налоговом кодексе Боливии, так и в Конституции этой страны. Соответственно, принцип добросовестного выполнения обязательств является ключевым для правовой системы Боливии. Поэтому даже если положения международного налогового соглашения применяются некорректно, для получения налоговой выгоды и минимизации издержек, все равно следует выполнять международные обязательства, при условии, что в самих международно-правовых актах не содержится клаузула допускающая их невыполнение.

Дело о расширении сферы источников доходов от оказания услуг [20]

Когда впервые в Аргентине был принято законодательство о налогообложении доходов, правила источника дохода от услуг были определены местом, где такие услуги оказывались. Впоследствии правило источника дохода Аргентины расширило свое действие на два случая: 1) вознаграждение, уплачиваемое сотрудникам местных компаний, предоставляющих услуги из-за рубежа и 2) вознаграждение за технические, финансовые или любые консалтинговые услуги из-за рубежа.

В течение лет налоговые органы пытались расширить сферу источников доходов даже на те сферы, которые должны быть исключены, чтобы не породить правовую неопределенность. Дело Rovafarm в этом отношении возвратило дискурс к истокам самой концепции.

Фактические обстоятельства дела

Rovafarm Argentina SA – компания-резидент Аргентины, деятельность которой связана с фармацевтической продукцией. В частности, компания импортирует сырье, поставляемое зарубежными предприятиями, которое подлежит переработке как основа для

производства фармацевтических препаратов, которые на цикле окончания производства продается как внутри Аргентины, так и главным образом за рубежом.

В целях привлечения к сотрудничеству производителей сырья налогоплательщик нанял бразильскую компанию, выступающую посредником и получающую комиссию за совершенные покупки Rovafarm. Большую часть работы бразильской фирмы делал ее президент – резидент Бразилии, путешествующий по всему миру, всегда за пределами Аргентины, в поисках поставщиков сырья, необходимого для аргентинской компании.

Rovafarm платила комиссию компании-резиденту Бразилии, предполагая, что такое вознаграждение за услуги, оказываемые за пределами Аргентины, не могут квалифицироваться в качестве технических, финансовых, консультационных и поэтому не удерживала налог с их оказания. В связи с этим международное налоговое соглашение между Бразилией и Аргентиной не было применимым в силу отсутствия предмета – источник дохода находился за пределами Аргентины.

Однако налоговые органы не согласились с подобным решением налогоплательщика, указав, что налог должен был быть удержан в силу того, что он уплачивался бразильской компании, а источник находится на территории Аргентины.

В дополнение к этому было найдено правовое основание в виде ст. 12 международного налогового соглашения между Аргентиной и Бразилией, которая наделяет правом взимать налоги как государство-источник, так и родное государство резидента.

Судебное постановление

Налоговый суд согласился с доводами налоговой администрации и указал, что вознаграждение, получаемое бразильской компанией, является источником дохода в Аргентине. В то же время двое судей основывали свое решение на разных аргументах: один из них полагал, что это аргентинский источник в силу экономического использования в Аргентине, другой – что услуги были техническими консультационными по своей сути.

В связи с этим подобное вознаграждение было квалифицировано как роялти в соответствии со ст. 12 международного налогового соглашения между Аргентиной и Бразилией.

Вместе с тем апелляционная инстанция отменила решение суда первой инстанции. После рассмотрения аргументов, суд пришел к выводу, что услуги не должны квалифицироваться в качестве технических, финансовых, или любого вида консультационных. Следовательно, ст. 12 международного соглашения не является применимой в данном деле.

Суд сослался на несколько предшествующих судебных решений по налоговым спорам, в которых похожие были ситуации, и в которых было установлено, что источник дохода не был в Аргентине. Вместе с тем апелляционный суд не сделал вывод, что доход не подлежал налогообложению только лишь потому, что зарубежный источник дохода относился к иностранному гражданину, но в силу того, что Аргентина просто не имеет права на налогообложение. Поэтому была осуществлена переквалификация со ст. 12 международного налогового соглашения на ст. 7(1) – в силу того, что бразильская компания не имела постоянного представительства в Аргентине.

Дело о трансграничном взыскании налоговых обязательств [21]

Введение

Взыскание налогов с лиц, находящихся за пределами страны, может оказаться непростой задачей. Могут возникнуть проблемы, инициирующие требование о взыскании налога и в обеспечении его, и в то время как налоговые органы могут оказывать существенную помощь в выполнении таких задач, где соответствующие обязательства возложены на должника в целях опровержения права облагать налогом доход, физическое отсутствие предполагаемого должника может по-прежнему вызывать проблемы.

Конечно, ряд последних разработок международных соглашений сделал задачу налоговых компетентных органов гораздо проще: ОЭСР / Конвенция Совета Европы о взаимной административной помощи в налоговой области теперь имеет реальную силу с её принятием в более чем 90 странах; с добавлением статьи 27 (Помощь в сборе налогов) в Модель ОЭСР в 2003 году и добавлением аналогичной статьи в Модель ООН значительно упрощает сбор налоговых задолженностей через границы между договорными партнерами, которые включили данное положение в свои соглашения; и Европейский союз уже давно предпринимает меры по административному сотрудничеству, например, в Директиве Совета 76/308/ЕЕС, Директиве Совета 2010/24/ЕС, а также в последнее время в Директиве ЕС 2010/24/ЕС о взаимной помощи для возмещения недоимок, связанных с налогами, пошлинами и другими обязательными платежами.

Хотя эти события могут помочь налоговым органам, им потребуется некоторое время для осуществления действий, и останется в части обязательств, появившихся до подписания. Подавляющее большинство стран, подписавших Многостороннюю конвенцию, сделали это только в течение последних 3 лет, о соответственно, по-прежнему потенциально существует длинный перечень неудовлетворенных налоговых претензий, не подпадающих под положения конвенции. Следовательно, существует давление на

налоговые органы, чтобы найти способы сделать и обеспечить соблюдение налоговых требований без использования этих инструментов.

Фактические обстоятельства

Заместитель комиссара по налогам против Макмануса

В деле разбирается попытка заместителя комиссара по налогам и сборам на получение недоплаченных 1 миллиона австралийских долларов налога, а также процентов, штрафов и расходов от г-на МакМануса, не-Индонезийского налогового резидента, но, предположительно, проживающего постоянно на территории Индонезии (вывод сделан на основе его переписки по электронной почте). Правила, регулирующие вручение иницирующих процесс действий документов в Федеральном суде, требуют от заявителя обеспечения предварительного разрешения суда, если иницирующий документ должен быть подан за пределами Австралии.

Комиссар предлагал передать судебные документы МакМанусу четырьмя способами:

- путем предоставления их по дипломатическим каналам индонезийскому министерству иностранных дел, которые затем организуют вручение в Индонезии;
- путем привлечения частной логистической компании в Индонезии;
- путем отправки их по последнему известному адресу проживания и
- путем отправки по электронной почте документов.

Правила Федерального суда требуют, чтобы заявитель подал affidavit, демонстрирующий суду, что процесс будет проходить «в соответствии с конвенцией, Гаагской конвенцией или законом зарубежной страны». В тех случаях, когда служба безуспешно пыталась это сделать, правила также разрешают суду подать заявку на использование «другого метода вручения».

Индонезия не подписала Гаагскую конвенцию 1965 года о вручении за границей судебных и внесудебных документов по гражданским или коммерческим делам, и поэтому этот вариант не был доступен.

Однако Комиссар утверждал, что он может добиться вручения документов по дипломатическим каналам, поскольку это будет соответствовать «конвенции», а именно Конвенции 1932 года между Соединенным Королевством и Нидерландами в отношении судопроизводства по гражданским и коммерческим делам, в которой рассматривается функционирование процесса посредством официального письма с запросом по дипломатическим каналам. Несмотря на то, что ни Австралия, ни Индонезия не были участниками этой конвенции, Комиссар утверждал, что эта конвенция применяется.

Комиссар также утверждал, что Австралия стала участником конвенции в результате того, что Соединенное Королевство распространило конвенцию на свои внешние территории, включая Австралию, в апреле 1935 года. Аналогичным образом договор был распространен на тогдашнюю голландскую Ост-Индию в марте 1935 года в соответствии с обменом нотами в 1934 и 1935 годах. Похоже, что, несмотря на независимость Индонезии от Нидерландов в 1940-х годах, практика заключалась в том, чтобы соблюдать договор и принимать на себя вручение документов.

Судебное постановление

Как оказалось, запрос по дипломатическим каналам был отклонен Федеральным судом на основании доказательств, что практика Министерства иностранных дел Индонезии по принятию на себя ответственности за вручение судебных документов изменилась: Министерство не будет принимать документы от иностранных судов если они связаны только с иностранными гражданами, находящимися в Индонезии. Создается впечатление, что правительство Индонезии до сих пор считает, что договор Нидерланды-Великобритания по-прежнему применяется, но Министерство, по-видимому, интерпретировало свои обязательства по договору таким образом, что означало, что они не должны помогать в процессе вручения документов в ситуации с МакМанусом.

В отношении процесса вручения курьером или агентом суд принял доказательства от индонезийского эксперта о том, что законодательство Индонезии разрешает использование частного сервера или частного агента при вручении документов в Индонезии. Суд постановил, что Комиссар может пытаться вручить документы с помощью этого метода.

Что касается вручения по почте до последнего известного адреса проживания и по электронной почте по последнему известному адресу электронной почты, суд отметил, что это возможно по правилам суда только в случае «если вручение не было успешным для лица в иностранном государстве».

Дело о наличии постоянного представительства [22]

Решение, которое было вынесено Верховным судом 20 Марта 2015 года, имеет дело с существованием постоянного представительства (*stabile organizzazione* *oculta*) компании-нерезидента в Италии.

Фактические обстоятельства дела

До 2004 года итальянское внутреннее налоговое законодательство не содержало определения постоянного представительства. Определение постоянного представительства

было введено во внутреннее законодательство в соответствии с Законодательным декретом №344 от 12 декабря 2003 года, начиная с 2004 финансового года. До 2004 финансового года итальянские налоговые органы и налоговые суды в целом ссылались на статью 5 Модельной Конвенции ОЭСР (или применимой конвенции об избежании двойного налогообложения). В данном случае следует обратиться к статье 5 конвенции об избежании двойного налогообложения, заключенной между Италией и Люксембургом.

Определение постоянного представительства, предусмотренное статьей 162 президентского указа №9 17 от 22 Декабря 1986 года (Закон о консолидированном налоге на прибыль, СІТА) справедливо следует статье 5 Типовой конвенции ОЭСР, за исключением специального положения, содержащегося в статье 162 (5) СІТА, согласно которому доступность любых компьютеров и вспомогательных инструментов, используемых для сбора и передачи данных и информации в целях коммерциализации, не представляет собой постоянное представительство.

Итальянская компания-налогоплательщик ItaCo выполняла платные производственные операции в секторе одежды и обуви для своей ассоциированной компании LuxCo, зарегистрированной в соответствии с законодательством Люксембурга и в котором она является резидентом для целей налогообложения. ItaCo хранила готовые товары в своих помещениях и доставляла такие товары клиентам LuxCo в Италии.

В то время как ItaCo осуществляла производственные операции с оплатой труда, LuxCo выполняла соответствующие маркетинговые и сбытовые мероприятия, такие как торговые отношения, ценообразование, транспорт и переговоры об условиях оплаты. По сути, LuxCo был единственным клиентом ItaCo, тогда как LuxCo был эксклюзивным дистрибьютором продуктов группы.

После налоговой проверки итальянские налоговые органы посчитали, что LuxCo имеет постоянное представительство в Италии. Помещения ItaCo использовались LuxCo, Кроме того, наличие сотрудников ItaCo по сбору заказов от имени LuxCo, наличие сервера и платформы информационных технологий, размещенные в Италии, использование для передачи данных о продажах и списков клиентов от ItaCo в LuxCo составляли достаточные основания, по мнению налоговых органов, чтобы признать наличие постоянного представительства в Италии. Плюс налоговые органы обратили внимание, что LuxCo имеет итальянский банковский счет.

LuxCo оспаривало точки зрения налогового органа перед налоговым судом первой инстанции Pesaro (Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro), утверждая, что постоянное представительство не может считаться существующим, учитывая, что

– сервер и платформа информационных технологий, которые в любом случае были установлены в 2005 финансовом году, по сути, не могли спровоцировать существование постоянного представительства;

– мероприятия по хранению и доставке носили вспомогательный и подготовительный характер;

– вся деятельность по маркетингу и продажам осуществлялась LuxCo в Люксембурге;

и

– итальянский банковский счет LuxCo эксплуатировался сотрудниками LuxCo, так что не было никакого отношения к тому обстоятельству, что банковский счет был открыт в Италии.

Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro, однако, отклонил жалобу налогоплательщика на основании то, что LuxCo имел в своем распоряжении постоянное место деятельности на территории ItaCo, сотрудники ItaCo собирали заказы непосредственно для клиентов LuxCo, у LuxCo был банковский счет в Италии.

LuxCo обжаловала решение суда первой инстанции перед налоговым судом второй инстанции (Commissione Tributaria Regionale delle Marche). Комиссия Tributaria Regionale delle Marche выпустила свое решение, проведя различие между финансовыми годами 2002 и 2004, с одной стороны, где сервер и платформа информационных технологий не были установлены, и финансовыми годами 2005 и 2006. Что касается первого периода времени, суд второй инстанции утверждал, что четыре сотрудника ItaCo не имели технической поддержки и поэтому не могли осуществлять деловую деятельность от имени LuxCo в Италии. Тот факт, что LuxCo имел банковский счет в Италии, суд счел неактуальным. Однако, Commissione Tributaria Regionale delle Marche постановил, что постоянное представительство существовало в 2005 и 2006 финансовом году, поскольку комбинация наличия сервера и платформы информационных технологий с одной стороны, и четырех сотрудников, которые собирали заказы, с другой стороны, привели к созданию постоянного представительства LuxCo в Италии.

Итальянские налоговые органы обжаловали это дело в Верховном суде Италии (Corte di Cassazione).

Судебное постановление

Решение Верховного суда Италии по существу подтвердило решение налогового суда второй инстанции (Commissione Tributaria Regionale delle Marche). Верховный суд подтвердил, что в период 2002-2004 годов не существовало постоянного

представительства, тогда как сочетание наличия платформы информационных технологий и ограниченного числа сотрудников (формально работающих на итальянскую компанию), собирающих заказы на поставку итальянским клиентам LuxCo, образовывало постоянное представительство LuxCo в период 2005-2006 гг.

Продажа эфирного времени и образование постоянного представительства [23]

Фактические обстоятельства дела

Налогоплательщик NGC Network Asia, LLC является дочерней компанией Fox Entertainment Group Inc. и владеет 100% долей NGC Network (Mauritius) Holding td, которая в свою очередь владеет 99% M/s NGC Network (India) Private Limited (NGCI). Налогоплательщик владеет двумя телевизионными каналами – National Geographic и Fox International. Налогоплательщик назначил M/s NGCI своим дистрибьютором для представления своих каналов и также обеспечения трансляции рекламы на указанных каналах.

В течении года налогоплательщик заключил два соглашения с NGCI в отношении доходов от рекламы. В старом договоре налогоплательщик платил комиссионные 15% NGCI и 85% рекламных доходов оставлял себе. По новому соглашению он получал фиксированную сумму 2 280 млн. долл. от NGCI за представление рекламы. В качестве доходов от предоставления прав налогоплательщик получал 3 200 million долл. в течение года.

Налоговый служащий по трансфертному ценообразованию признал, что различные международные транзакции между налогоплательщиком и его взаимозависимыми лицами соответствовали принципу вытянутой руки. При этом налогоплательщик посчитал, что доходы обоих источников не подлежат налогообложению в Индии и не включил в расчет налога на доходы.

Налоговые органы посчитали, что NGCI должна рассматриваться в качестве зависимого агента (постоянного представительства) налогоплательщика в Индии и доходы от рекламы и доходы от представления прав должны облагаться в Индии. Применяя соотношение международной прибыли к международным доходам в соответствии с налоговым законодательством Индии, был определен процент от рекламных доходов, относимых к доходам в Индии. Налоговые органы признали доходы от представления прав роялти и соответственно, по мнению налоговой службы должен быть удержан налог по

ставке 15% в соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения между Индией и США. Налогоплательщик не согласился и подал в суд.

Судебное постановление

По мнению Апелляционного Трибунала по налогу на доходы (далее суда), при покупке эфирного времени лицо получает право продемонстрировать свою рекламу на канале, которым владеет налогоплательщик. Суд согласился с мнением налоговой службы о том, что рекламное эфирное время не может рассматриваться как товар. И представляет собой только право данное M/s NGCI для обеспечения рекламы. Право обеспечения рекламы в рамках эфирного времени не может быть потреблено/использовано покупателем права без поддержки налогоплательщика путем ее транслирования на канале.

Суд заявил, что NGCI только собирает заказы для налогоплательщика через покупку и продажу рекламного эфирного времени для телевизионных каналов, которыми владеет налогоплательщик и что это делает NGCI «агентом» налогоплательщика, так как само рекламное эфирное время ничего не стоит без согласия налогоплательщика транслировать рекламный материал.

Суд указал, что содержание должно превалировать над формой даже если новое соглашение указывает, что отношения между налогоплательщиком и NGCI – отношения «принципал и принципал», их отношения в реальности строятся на основе «принципал и агент». По старому соглашению налогоплательщик платил 15% доходов как комиссию NGCI, а по новому соглашению продал рекламное эфирное время за определенную плату. Суд определил, что налогоплательщик только изменил метод предоставления компенсации NGCI или метод получения доходов от проката рекламы. По старому соглашению компенсация NGCI также, как и получаемые доходы налогоплательщиком были оговорены к распределению в определенной пропорции, по новому соглашению это определено в твердой сумме. Таким образом, методология, применяемая сторонами делить доходы или предоставлять компенсацию NGCI за предоставляемые услуги, не может быть главным фактором для определения характера отношений между сторонами.

Новое соглашение, отличающееся по условиям по сути не отличается от старого. В нем есть некоторые модификации прав и обязанностей, но по сути налогоплательщик продолжил контролировать предоставление рекламы NGCI.

С учетом сочетания различных статей нового соглашения суд признал, что NGCI является лицом, заключающим контракты от имени налогоплательщика и в тоже время связанным с налогоплательщиком, так как налогоплательщик согласился транслировать

рекламу, представляемую NGCI. Соответственно NGCI должен классифицироваться как «зависимый агент» в соответствии со ст. 5(4) соглашения об избежании двойного налогообложения между Индией и США, имеющим полные права заключать контракты в Индии. Таким образом, суд признал появление у налогоплательщиков постоянного представительства в Индии.

Подобный подход к признанию компаний зависимыми агентами и признаниях их постоянными представительствами может быть интересен для России.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 UVW v XYZ, The Eastern Caribbean Supreme Court (The High Court of Justice), 27 October 2016.
- 2 Hniazdzilau v Vajgel [2016] EWHC 15 (Ch).
- 3 Bundesgericht Urteile 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 vom 16. Mai 2013.
- 4 Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, SB.2013.00037, Urteil vom 2. April 2014.
- 5 The Court of Justice of the European Union, the judgement of 5 June 2014 on joined cases C 24/12 and C 27/12.
- 6 Re the Strathmullan trust [2014] IRC 056.
- 7 Vivendi SA Centenary Holdings III. Ltd v Richards & Ors [2013] EWHC 3006 (Ch) 09 October 2013.
- 8 EU Court of Justice decision: SECIL (Case C-464/14)
- 9 Tax Court (TC), Room B, 20 Apr. 2015, Italtel S.P.A. Sucrusal Argentina s/ apelación Impuesto a las Ganancias, [2015].
- 10 Bywater Investments Limited & ORS v Commissioner of Taxation; Hua Wang Bank Berhad v Commissioner of Taxation [2016] HCA 45.
- 11 Wallentin, Case C-169/03.
- 12 Judgment of the Court of Justice in Case No C-234/01
- 13 Case C-152/03 Ritter [2006] ECR I-1711 §20
- 14 Judgment of 7 September 2017, Egiom and Enka (C-6/16) ECLI:EU:C:2017:641
- 15 HKSAR v Yeung Ka Sing Carson
- 16 Judgment of 2 March 2017, Eschenbrenner (C-496/15) ECLI:EU:C:2017:152
- 17 DE: Bundesfinanzhof (BFH), 10 June 2015, I R 79/13, IStR 2015, 785
- 18 FR: Supreme Court (*Conseil d'Etat*), 9 Nov. 2015, 370054, 371132.
- 19 BO: Supreme Court (SC), 10 Mar. 2015, Amoco case, no. 311/2014
- 20 *Ar: Federal Court Of Appeals (Fca), Room V, 19 Feb. 2015, Rovafarm Argentina Sa Y Otro C/ Dgi Y Otro S/ Recurso Directo De Organismo Externo, [2015]*
- 21 AU: Federal Court of Australia, 28 Aug. 2015, *Deputy Commissioner of Taxation v. McManus*, [2015] FCA 959
- 22 IT: Supreme Court (SC) (Corte Suprema di Cassazione, CC), 20 March 2015, no. 5649
- 23 IN: Income Tax Appellate Tribunal, "L" Bench, Mumbai (ITAT), 16 Dec. 2015, *NGC Network Asia LLC v. Joint Director of Income Tax*, ITA no. 7994/Mum/2011 and ITA no. 7631/Mum/2012