



Судья Высшего Арбитражного Суда  
Министерства юстиции Российской Федерации

Председателю Высшего Арбитражного Суда  
Российской Федерации  
г-ну Иванову А.А.

Копия: судье Высшего Арбитражного  
Суда РФ Завьяловой Т.В.

судье Высшего Арбитражного Суда  
РФ Пановой И.В.

<b>Высший Арбитражный Суд Российской Федерации</b>	
Вход №	8654/11
11 " 11	2011 г.
Подпись	

101000, Российская Федерация, г.  
Москва, Малый Харитоньевский  
переулок, д. 12

По рассмотрению налоговых споров о применении правил недостаточной капитализации.

Уважаемый Антон Александрович,

В настоящее время Высший Арбитражный Суд РФ, рассматривает дело, связанное с международным налогообложением и применением налоговых соглашений РФ - дело ОАО «Угольная компания «Северный Кузбасс» (Определение о передаче дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора от 12.08.2011 г. № ВАС-8654/11). В данном деле речь идет о порядке применения п. 2 ст. 269 НК РФ (так называемые правила тонкой капитализации), которые, в частности, предусматривают ограничения при учете процентов в составе расходов, и о соотношении этих правил с положениями международных соглашений об избежании двойного налогообложения.

Российское отделение Международной налоговой ассоциации (РОС-ИФА), пользуясь политикой открытости и прозрачности Высшего Арбитражного Суда, направляет Вам информацию, которую может быть полезным учесть при рассмотрении указанного спора.

ИФА (International Fiscal Association) – профессиональная научная организация, более 70 лет объединяющая специалистов в области международного налогообложения, она имеет консультативный статус при ООН, ЮНЕСКО, МВФ, ОЭСР, Комиссия ЕС. РОС-ИФА давно, внимательно и глубоко изучает практику применения налоговых соглашений РФ. Среди членов организации – представители налогоплательщиков, фискальных органов и академической науки, включая ведущих специалистов в области применения налоговых соглашений РФ. Изучение в РОС-ИФА налоговых соглашений основывается на принципах независимости и нейтральности, и осуществляется не в целях защиты интересов исключительно налогоплательщиков или государства, а для выработки

сбалансированного, разумного и обоснованного подхода, в том числе и с учетом достижений отечественной и зарубежной правовой и экономической науки. В этих целях Рос-ИФА за последние два года посвятило несколько многочасовых заседаний изучению административной и судебной практики применения российских правил капитализации, а также анализу аналогичной практики в других странах и Европейском Союзе. На наших заседаниях обычно присутствуют представители государственных органов, в том числе из ВАС РФ.

Целью настоящего обращения является привлечение внимания судей ВАС РФ к некоторым выводам, которые были сделаны на наших заседаниях относительно сегодняшнего состояния дел с рассмотрением споров, связанных с применением налоговых соглашений, в том числе и применительно к отечественным правилам тонкой капитализации.

1. Рассмотрение судебных споров, связанных с применением налоговых соглашений РФ занимает относительно небольшое место в деятельности арбитражных судов при рассмотрении налоговых споров в целом, что не способствует глубокому исследованию особенностей правовой природы и содержанию налоговых соглашений. Это приводит к тому, что формулировки соответствующих (относительно немногочисленных) судебных актов, как правило, изобилуют примерами непоследовательности, а зачастую демонстрируют необоснованно упрощенный подход к пониманию и толкованию налоговых соглашений. Выработка обоснованной правовой позиции у судов по таким спорам может занимать недопустимо долгое время. Так, вынесенные в конце прошлого года Президиумом ВАС РФ постановления по использованию налоговых сертификатов в целях применения российских налоговых соглашений предшествовала почти двадцатилетняя (!) противоречивая практика по этому вопросу, в том числе и на уровне ВАС РФ. Обращаем внимание, что вопрос о сертификатах является одним из самых простых вопросов, связанных с применением налоговых соглашений.

2. Такой вопрос, как соотношение национальных правил тонкой капитализации (принципы которых близки во многих странах) и налоговых соглашений традиционно относится к сложнейшим вопросам для судебных органов развитых государств. Изучение зарубежной практики демонстрирует, что судам при вынесении решений по данной категории споров приходится исследовать в значительной степени схожие проблемы.

### 2.1 Венская конвенция о праве международных договоров

Практически любой вопрос, связанный с применением налоговых соглашений, требует уяснения его содержания. Самостоятельность терминологии таких соглашений, принадлежность их к отрасли международного публичного права приводит к необходимости применения правил толкования, содержащихся в Венской конвенции о праве международных договоров (Российская Федерация является ее участником как правопреемник СССР). Данные правила ориентируют на поиск в ложных ситуациях ответа на вопрос о том, **что государства имели в виду, когда заключали налоговое соглашение.** Особенностью современной отечественной арбитражной практики является то, что применение в ней положений указанной конвенции практически не встречается ни применительно к налоговым соглашениям, ни к другим спорам фискального и иного характера. В результате при применении налоговых соглашений часто глубоко не исследуется их содержание, а в той или степени применяются принципы и правила национального налогового

права, что не соответствует букве и духу налоговых соглашений. Такой подход можно встретить не только в РФ, но и в других странах, где практика толкования налоговых соглашений пока недостаточна или дело рассматривается судьями, которые не имеют опыта применения и толкования международных договоров в сфере публичного или частного права.

## 2.2 Комментарии ОЭСР

Применение налоговых соглашений в сложных ситуациях часто связано с обращением к Комментариям ОЭСР к Модельной конвенции этой организации об избежании двойного налогообложения. Несмотря на то, что данный документ не признается традиционным источником права, суды практически всех стран в той или иной степени считаются с данным документом. Российская арбитражная практика исследования статуса данного документа на сегодняшний день весьма противоречива, демонстрируя или полное игнорирование Комментариев, или весьма спорное признание обязательности их положений в РФ. Для установления единообразной практики было бы весьма желательно, чтобы Президиум ВАС РФ сформулировал определенные ориентиры для применения Комментариев при рассмотрении споров о применении налоговых соглашений. Зарубежная практика свидетельствует о том, что высшим судам приходится прямо или косвенно выражать свою позицию по данному вопросу, тем более, что стороны в обоснование своих позиций часто ссылаются на Комментарии.

Применительно к вопросу о соотношении национальных правил тонкой капитализации и положений налоговых соглашений Комментарии играют исключительно важную роль, давая возможность, в частности, понять внутреннюю логику налоговых соглашений и понять, на чем фактически основывается позиция фискальных органов.

## 2.3 Правила о недискриминации против правил о корректировке доходов

Как правило, зарубежный опыт иллюстрирует, что споры по правилам тонкой капитализации сводятся к тому, насколько такие национальные правила могут применяться как одно из средств корректировки доходов, не нарушая положения о недискриминации этого же налогового соглашения. При этом при разрешении данного вопроса не используется универсальный подход, а детально исследуются положения конкретного налогового соглашения во взаимосвязи с национальным законодательством.

## 2.4 Особенности положений отдельных соглашений

Формулировки различных налоговых соглашений РФ в схожих статьях часто не совпадают, в том числе и в положениях о корректировке доходов и о недискриминации. Это может привести к тому, что в схожих ситуациях налоговые соглашения должны применяться различным образом. К сожалению, российская практика применения налоговых соглашений часто демонстрирует попытки их универсального применения, без анализа конкретных формулировок соглашений.

Позиция зарубежных судов обычно зависит от результатов комплексного обращения к правилам толкования Венской конвенции, степени использования Комментариев и иных документов ОЭСР, положений конкретных налоговых соглашений и принципов национальных правил тонкой капитализации. Желание решить спор, не обращаясь к данным вопросам, зачастую приводят к игнорированию, как содержания, так и природы налоговых соглашений в целом,

свидетельствую о неготовности судов или отдельных судей глубоко разбираться в вопросах применения таких соглашений. Это может стать причиной вынесения необоснованных решений. В то же время, такие позиции, встречающиеся и в практике зарубежных судов, обычно являются временными и они неизбежно меняются, как только содержанию налоговых соглашений уделяется более пристальное и глубокое внимание.

При этом необходимо отметить, что факт более серьезного изучения налоговых соглашений (в том числе и применительно к правилам тонкой капитализации) сам по себе не предопределяет позицию суда (такие позиции могут оказаться различными), но делает судебные решения более обоснованными, а практику применения налоговых соглашений – более стабильной.

3. Экспертная оценка при рассмотрении споров, связанных с международным налогообложением

Зарубежная практика рассмотрения судами дел, связанных с международным налогообложением, свидетельствует о том, что при рассмотрении данной категории дел, в связи ее со значительной сложностью, суды часто привлекают экспертов из государственных органов и (или) научного сообщества (в том числе, из иностранных государств), что способствует принятию более обоснованных с правовой точки зрения, а значит, законных судебных решений.

С учетом того, что толкование налоговых соглашений является одним из сложнейших вопросов международного права, а также затрагивает обязательства Российской Федерации перед другими государствами, мы полагаем, что получение экспертного заключения специалистов в области международных соглашений при рассмотрении дела «Северного Кузбасса» могло бы способствовать принятию более аргументированного решения.

В Определении о передаче дела «Северного Кузбасса» для пересмотра в Президиум ВАС РФ указывается, что:

- налогообложение прибыли российских налогоплательщиков, в том числе с иностранным капиталом, регулируется исключительно нормами российского налогового законодательства,
- данные вопросы «находятся в юрисдикции национального законодательства»,
- соглашения об избежании двойного налогообложения не касаются вопросов методики и порядка расчета налога на прибыль.

По мнению многих членов РОС-ИФА, данные выводы противоречат ранее высказанным позициям ВАС РФ<sup>1</sup>, могут противоречить позиции Российской Федерации при заключении рассматриваемых в деле и иных налоговых соглашений, а также создают неопределенность в порядке применения положений российских налоговых соглашений в целом.

Так как постановление Президиума ВАС РФ по делу «Северного Кузбасса» станет обязательным для арбитражных судов при рассмотрении подобной категории дел, просим при рассмотрении данного дела учесть указанные в настоящем

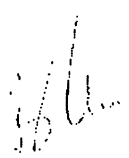
---

<sup>1</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 18.04.2006 № 14163/05.

обращения подходы к рассмотрению споров о применении налоговых соглашений. Формирование в российской судебной практике современного и обоснованного толкования и применения налоговых соглашений РФ способно серьезно способствовать выполнению амбициозных экономических задач, стоящих перед Россией. Высший арбитражный суд РФ неоднократно демонстрировал свою способность к современному, сбалансированному и элегантному разрешению споров в области налогообложения на основе достижений современной отечественной и зарубежной правовой науки. Рассмотрение дела «Северного Кузбасса» может стать одним из таких дел применительно к налоговым соглашениям России.

С уважением,

Научный секретарь РОС-ИФА



Мачехин В.А.

кандидат юридических наук

т. 797 97 97

victor.matchekhin@linklaters.com

11 ноября 2011 года.