

Налоговая практика Dentons не осталась в стороне от громкого налогового спора Oriflame

1 июня 2015 года – 4 июня 2015 года Арбитражным судом Московского округа будет рассмотрена кассационная жалоба **Oriflame** против судебных актов нижестоящих судов, признавших неправомерным включение компанией **Oriflame** роялти за использование объектов интеллектуальной собственности в состав расходов по налогу на прибыль (дело № А40-138879/14).

Дело **Oriflame** без сомнения является одним из наиболее значимых судебных разбирательств последнего времени, вызвавшим широкий резонанс в профессиональном юридическом сообществе.

Не оценивая фактические обстоятельства обсуждаемого дела, налоговая практика **Dentons** в лице советника и признанного эксперта в области международного налогообложения **Бориса Брука** не смогла оставить без внимания некоторые правовые вопросы, связанные с институтом постоянного представительства иностранных организаций, которые были затронуты в данном деле, поскольку неправильное применение норм российского и международного налогового права, регулирующих налогообложение постоянных представительств, может иметь крайне негативные последствия, выходящие далеко за пределы рассматриваемого спора.

При этом **Dentons** не представляет чьи-либо интересы в данном деле. Как отметил руководитель налоговой практики **Dentons Джангар Джальчинов**, «мы столько лет боролись за возможность практической реализации принципа правовой определенности в налогообложении, что не можем допустить его выхолащивания, тем более таким грубым образом».

Поскольку данному делу придан публичный статус, **Dentons** размещает свое обращение.

Dentons

Dentons – международная фирма, созданная в результате объединения международной юридической фирмы **Salans**, канадской юридической фирмы **Fraser Milner Casgrain (FMC)** и международной юридической фирмы **SNR Denton**. История фирмы берет начало в 1742 году. Сегодня в распоряжении клиентов фирмы – 2 600 специалистов в более чем 75 офисах, расположенных в ключевых деловых центрах в 50 странах, включая Россию, страны СНГ, Европы, США, Великобританию, Канаду, страны Азиатско-Тихоокеанского региона, Центральной Азии, Ближнего Востока и Африки. Мы предоставляем полный спектр услуг международным и российским корпорациям, банкам и другим финансовым институтам, фондам прямых инвестиций, стартапам, государственным предприятиям, частным лицам и некоммерческим организациям. **Dentons** входит в рейтинг 20 ведущих юридических брендов мира, составленный **Acritas**.

01.06.2015



В Арбитражный суд Московского округа
127473, г. Москва, ул. Селезневская, д. 9

Заявитель: ООО «Орифлэйм Косметикс»
119048, г. Москва, ул. Усачева, д. 37, стр. 1

Заинтересованное лицо: УФНС России по г. Москве
125284, г. Москва, Хорошевское шоссе, д. 12А

Дело № А40-138879/14

УВАЖАЕМЫЙ СУД!

Дело ООО «Орифлэйм Косметикс» без сомнения является одним из самых значимых судебных разбирательств последнего времени, глубоко взволновавшим и широко обсуждаемым профессиональным юридическим сообществом.

Не оценивая фактические обстоятельства обсуждаемого дела, не могу пройти мимо некоторых правовых вопросов, связанных с институтом постоянного представительства иностранных организаций, которые были затронуты в данном деле, поскольку неправильное применение норм российского и международного налогового права, регулирующих налогообложение постоянных представительств, может иметь крайне негативные последствия, выходящие далеко за пределы рассматриваемого спора.

Фактически, толкование понятия зависимого агента, а также порядка формирования налоговой базы постоянных представительств, данное нижестоящими судами, полностью противоречит общепринятому подходу к решению данного вопроса и приводит к возникновению неопределенности в правовом регулировании налогообложения постоянных представительств иностранных организаций в России.

(1) Действительно, и действующее российское законодательство о налогах и сборах (п. 9 ст. 306 НК РФ), и международные налоговые договоры (в частности, п. 5 ст. 5 Соглашения между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, далее – «Соглашение») предусматривают, что регулярная деятельность физического или юридического лица, действия которого юридически обязывают иностранного принципала¹, может создавать для иностранной организации постоянное представительство на территории России (такое

¹ Формально российское законодательство о налогах и сборах ограничивает случаи зависимого агентства действиями лица от имени иностранной организации, однако в международной практике содержание данного понятия шире (см., например, п. 32.1 Комментариев к §5 ст. 5 Модельной налоговой конвенции ОЭСР (версии 2008, 2010, 2014), которые в соответствии со сложившейся судебной практикой (см., например, Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11) рассматриваются в качестве документа, подлежащего использованию российскими судами при рассмотрении налоговых споров, связанных с толкованием международных налоговых договоров). Но в любом случае и российское налоговое законодательство, и международные налоговые договоры исходят из того, что деятельность зависимого агента в пользу иностранного принципала должна создавать правовые последствия для последнего.

лицо признается так называемым «зависимым агентом» иностранной организации). В то же время п. 10 ст. 309 НК РФ и п. 7 ст. 5 Соглашения четко и недвусмысленно устанавливают, что сам по себе факт контроля (взаимозависимости) иностранной организации за российским лицом не является основанием для признания лица зависимым агентом иностранной организации, для этого необходимы активные действия агента в интересах принципала, причем создающие правовые последствия для последнего.

Между тем, в судебных актах нижестоящих судов не отражено, какие конкретно действия совершались российской организацией в пользу люксембургской компании и какие правовые последствия данные действия создавали для последней. Напротив, вся аргументация в названных судебных актах свелась именно к фактору косвенного контроля люксембургской компании за российской организацией и приданию данному фактору значения чуть ли не единственного признака понятия зависимого агента.² Столь широкое толкование понятия зависимого агента приводит к совершенно абсурдному результату, когда любая российская организация, входящая в международную группу компаний, автоматически становится постоянным представительством всех иностранных организаций, прямо или косвенно участвующих в ее капитале. Это делает ненужным существование самого базового понятия постоянного представительства, установленного п. 2 ст. 306 НК РФ и п.п. 1 и 2 ст. 5 Соглашения. Очевидно, что это не тот результат, который предполагал российский законодатель при создании норм Налогового кодекса РФ, регулирующих налогообложение постоянных представительств, а также при заключении международных налоговых договоров (в частности, Соглашения) с другими странами.

(2) Помимо вышеизложенного, не может не настораживать и подход нижестоящих судов относительно формирования налоговой базы постоянных представительств иностранных организаций. По сути, посчитав деятельность российской организации частью деятельности иностранной организации, образующей постоянное представительство этой иностранной организации на территории России, суды запретили учет указанных затрат при определении российской налоговой базы иностранной организации, мотивируя это тем, что такие затраты не могут возникнуть внутри иностранной организации, поскольку иностранная организация не может сама себе предоставлять лицензию на использование объектов интеллектуальной собственности – товарных знаков и ноу-хау.

Между тем, такой избирательный подход противоречит положениям Соглашения и сложившимся общепризнанным подходам к налогообложению прибыли постоянных представительств.

Так, в соответствии с п. 2 ст. 7 Соглашения в случае, когда лицо с постоянным местопребыванием в одном Договариваемом Государстве осуществляет деятельность в другом Договариваемом Государстве через находящееся там постоянное представительство, то в каждом Договариваемом Государстве к этому постоянному представительству относится прибыль, которую оно могло бы получить, если бы оно было обособленным и отдельным лицом, занятым такой же или аналогичной деятельностью при таких же или аналогичных условиях и действовало совершенно самостоятельно.

Таким образом, для целей определения доходов и расходов российских постоянных представительств люксембургских компаний Соглашение (как и многие другие российские международные налоговые договоры) вводит фикцию независимости указанных постоянных

² В частности, на стр. 8 Постановления Девятого арбитражного апелляционного суда суд указывает: «В данном случае «Орифлэйм Косметик С.А. участвует в уставном капитале общества с долей участия 100%, следовательно, заявитель не может быть признан независимым (ни юридически, ни экономически) от «Орифлэйм Косметик С.А.». Кроме того, как установлено налоговым органом, общество в процессе осуществления деятельности постоянно контролируется «Орифлэйм Косметик С.А.», не обладая самостоятельностью по принятию управленческих решений в рамках хозяйственной деятельности». То есть, по сути, аргументация суда базируется исключительно на корпоративных отношениях между люксембургской компанией и ее российской дочерней организацией.

представительств от головных офисов и иных постоянных представительств люксембургских компаний, находящихся как в России, так и за рубежом.

Следовательно, отказ постоянному представительству в принятии к вычету тех или иных затрат исключительно по причине его интегрированности в организационную структуру люксембургской компании не соответствует указанному требованию Соглашения. При этом представляется очевидным, что российское постоянное представительство, если бы оно выступало в качестве лица, обособленного и отдельного от остальных частей люксембургской компании (пусть даже и аффилированного с люксембургской компанией), не имело бы возможности использовать объекты интеллектуальной собственности, принадлежащие люксембургской компании, без наличия лицензии от этой компании. В то же время требование ст. 9 Соглашения относительно рыночности условий взаимоотношений между аффилированными хозяйствующими субъектами подразумевает необходимость учета в составе расходов постоянного представительства лицензионных платежей в размере, который был бы установлен во взаимоотношениях между независимыми компаниями в аналогичных условиях. Стандартные условия ведения бизнеса между независимыми хозяйствующими субъектами не позволяют исходить из возможности предоставления компанией «Орифлэйм Косметик С.А.» ООО «Орифлэйм Косметикс» прав на использование объектов интеллектуальной собственности безвозмездно.

Озвученный выше подход к толкованию положений Соглашения, регулирующих принципы формирования налоговой базы постоянных представительств, является общепризнанным и в международной практике (см., в частности, п. 14 Комментариев к §2 ст. 7 Модельной налоговой конвенции ОЭСР (версия 2008)). Анализ изменений, вносимых в Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР (которые отражают наиболее значимые тенденции в развитии международной налоговой политики и практики), со всей очевидностью показывает расширение пределов применения принципа фиктивного независимого предприятия при регулировании вопросов формирования налоговой базы постоянных представительств. Так, п. 28 Комментариев к §2 ст. 7 Модельной налоговой конвенции ОЭСР (версия 2014) прямо допускает вычет так называемых фиктивных (notional) расходов, которые представляют собой лишь учетный механизм перераспределения прибыли внутри предприятия для более честного распределения налоговой базы между всеми государствами, в которых действуют части этого предприятия.³

Поэтому, даже если признать правомерным квалификацию нижестоящими судами деятельности ООО «Орифлэйм Косметикс» как образующей постоянное представительство «Орифлэйм Косметик С.А.», отказ российской компании в вычете затрат, связанных с используемыми объектами интеллектуальной собственности, в полном объеме в любом случае будет неправомерным (нарушающим положения применимых международных налоговых договоров в значении, придаваемом им в соответствии с общепризнанными принципами международного налогового права).

(3) Наконец, не могу не отметить и наличие существенного внутреннего противоречия в позиции судов первой и апелляционной инстанций относительно последствий перекалфикации отношений

³ От применения ранее рекомендованного метода учета прав на объекты интеллектуальной собственности, использованных в деятельности различных частей одного и того же предприятия, согласно которому распределению между головным офисом и постоянными представительствами подлежали фактические затраты на создание принадлежащих предприятию объектов интеллектуальной собственности, а не фиктивные лицензионные платежи (п. 34 Комментариев к §3 ст. 7 Модельной налоговой конвенции ОЭСР (версия 2008)), мировое сообщество в лице ОЭСР фактически отказалось. Пункты 203 и 206 Отчета ОЭСР от 22.07.2010 об отнесении прибыли к постоянным представительствам прямо допускают использования механизма начисления лицензионных платежей для определения рыночной величины расходов постоянных представительств. При этом следует обратить внимание на то, что и в рамках старого метода постоянное представительство не могло быть полностью лишено права вычесть расходы, связанные с использованием объектов интеллектуальной собственности полностью. Следовательно, отказ судов первой и апелляционной инстанций признать затраты ООО «Орифлэйм Косметикс», связанные с использованием объектов интеллектуальной собственности, принадлежащих «Орифлэйм Косметик С.А.», в полном объеме противоречит не только подходу к формированию налоговой базы постоянных представительств, являющемуся общепризнанным в настоящий момент, но и ранее применявшимся принципам.

между ООО «Орифлэйм Косметикс» и «Орифлэйм Косметик Б.В.» в отношении принципала и зависимого агента (постоянного представительства) между ООО «Орифлэйм Косметикс» и «Орифлэйм Косметик С.А.».

В процессе выработки единообразной правоприменительной практики по налоговым делам Высший арбитражный суд РФ неоднократно обращал внимание судов на необходимость выявления в процессе контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах реального размера налоговых обязательств налогоплательщиков путем учета всех элементов налоговой базы.⁴

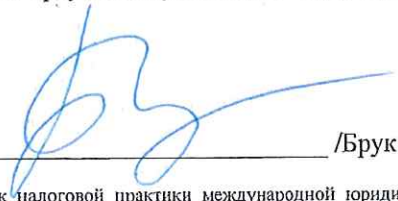
Исключая из налоговой базы российской организации затраты, связанные с использованием объектов интеллектуальной собственности, по мотивам признания деятельности российской организации образующей постоянное представительство люксембургской компании, суды обязаны были исключить из налоговой базы российской организации и корреспондирующие данным затратам доходы ООО «Орифлэйм Косметикс», относящиеся к той же самой деятельности. В рамках принятого нижестоящими судами на вооружение подхода доходы от деятельности ООО «Орифлэйм Косметикс», образующей постоянное представительство «Орифлэйм Косметик С.А.», должны рассматриваться в качестве доходов иностранной организации от осуществления деятельности в России через постоянное представительство и налог с этих доходов должен уплачиваться за счет средств люксембургской компании, а не собственных средств российского зависимого агента.

Соответственно, если бы налоговые органы и нижестоящие суды были бы последовательны в применении выработанной ими позиции, обвинения в адрес российской организации в неуплате налога на прибыль по данному эпизоду должны были бы быть сняты. Избирательная же корректировка налоговой базы ООО «Орифлэйм Косметикс» создает впечатление того, что нижестоящие суды не смогли установить ту конкретную деятельность российской организации, которая привела к образованию постоянного представительства люксембургской компании в России и отнести соответствующую часть доходов, полученных ООО «Орифлэйм Косметикс» к деятельности этого постоянного представительства.

Исходя из вышеизложенного, представляется вполне очевидным, что позиция судов первой и апелляционной инстанций по делу ООО «Орифлэйм Косметикс» относительно толкования норм российского законодательства о налогах и сборах и международных налоговых договоров в части регулирования вопросов образования постоянных представительств иностранных организаций в России и порядка формирования налоговой базы этих постоянных представительств, ошибочна и неизбежно приведет к размыванию концепции постоянного представительства. Следствием этого станет рост правовой неопределенности в вопросах налогообложения для значительного числа налогоплательщиков.

Хочется надеяться, что тщательный анализ судом кассационной инстанции норм российского и международного налогового права (в свете изложенных выше аргументов) позволит Суду принять взвешенное и юридически обоснованное решение.

С уважением,



/Брук Б.Я./

Советник налоговой практики международной юридической фирмы Dentons, магистр права (LL.M.) Королевского Лейденского университета по международному налоговому праву, преподаватель международного налогового права МИУ МГИМО (У) МИД России, член Международной налоговой Ассоциации (IFA)

⁴ См., например, Постановления Президиума ВАС РФ от 29.10.2013 № 7764/13, от 03.07.2012 № 2341/12, от 06.07.2010 № 17152/09.