

## КОНКУРС РОС-ИФА ПО МЕЖДУНАРОДНОМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ ГЛАЗАМИ ИГРОКОВ КОМАНДЫ ФИНАНСОВОГО УНИВЕРСИТЕТА

Одним из наиболее престижных профессиональных соревнований молодых специалистов в области международного налогообложения является конкурс, проводимый Российским отделением Международной налоговой ассоциации (РОС-ИФА<sup>1</sup>). Спецификой данного конкурса является активное участие специалистов-практиков на всех этапах его подготовки и проведения. В состав жюри конкурса входят признанные эксперты в области налогового права, партнеры международных юридических и аудиторских компаний.

Конкурс Рос-ИФА является не только образовательным проектом, но и площадкой для обсуждения спорных вопросов в области международного налогообложения. Участие в конкурсе дает возможность студентам в официальной атмосфере суда и в неофициальной обстановке общаться с лучшими специалистами-практиками в области международного налогообложения. В рамках конкурса происходит полная имитация судебного процесса – команды представляют ту или иную сторону спора (налогоплательщика или налоговый орган), а судьи выносят свое мнение.

Участникам конкурса была предложена для разрешения сложная практическая ситуация, затрагивающая порядок налогообложения иностранных компаний, действующих через постоянное представительство. Согласно заданию налоговым органом была проведена выездная налоговая проверка иностранной организации *IHL* (Кипр) и российской организации ООО «Ай-РУС» за период 2012–2014 гг. Обе организации входят в одну международную группу – Группу *I-Zone*. По результатам проверки было вынесено решение о привлечении иностранной организации к ответственности за совершение

налоговых правонарушений по двум эпизодам, а также о привлечении ООО «Ай-РУС» к ответственности по одному эпизоду. Налогоплательщик имел возможность подать свои возражения в виде меморандума и защищать свою позицию в импровизированном суде.

Ниже будут последовательно рассмотрены все три эпизода, по которым налогоплательщику были произведены доначисления, раскрыты позиции налогового органа и налогоплательщика, а также даны комментарии участников команды.

### 1. Образование постоянного представительства на территории Российской Федерации

В материалах конкурса было указано, что компания *IHL* имеет на территории Российской Федерации постоянное место деятельности, через которое осуществляет следующие виды деятельности:

- продвижение онлайн-площадки, товаров и услуг Группы *I-Zone*;
- адаптация, модификация дизайна и программного обеспечения онлайн-платформы, обладателем исключительных прав на которую является *IHL*;
- размещение рекламных баннеров на веб-сайтах на базе данной интернет-платформы;
- сертификация цифровой техники.

Налогоплательщику вменили в вину образование постоянного представительства в Российской Федерации. Команда Финансового университета (налогоплательщик) исходила из того, что поддержка деятельности по управлению интернет-бизнесом Группы *I-Zone* в виде продвижения онлайн-платформы, адаптации и модификации ее дизайна носит вспомогательный характер по отношению к основной деятельности иностранной организации *IHL*, осуществляется исключительно в ее пользу,

<sup>1</sup> ИФА – от англ. *International Fiscal Association (IFA)*.

что не приводит к возникновению постоянного представительства. В соответствии с подпунктом «е» п. 5 ст. 5 Соглашения об избежании двойного налогообложения с Кипром (далее — СОИДН) от 05.12.1998, подп. 4 п. 4 ст. 306 НК РФ деятельность иностранной организации подготовительного и вспомогательного характера в собственных интересах не образует постоянного представительства на территории Российской Федерации.

Команда МГИМО (налоговый орган) придерживалась позиции, что некоммерческое представительство осуществляло деятельность не только в интересах головной компании. ООО «Ай-РУС», а также российские производители и дистрибьюторы товаров напрямую заинтересованы в адаптации и модификации дизайна и программного обеспечения интернет-платформы. Размещение рекламных баннеров и ведение маркетинговой деятельности представительством было выгодно ООО «Ай-РУС» для увеличения объемов продаж и расширения дилерской сети. Следовательно, утверждение налогоплательщика о том, что реклама и маркетинг осуществляются исключительно в интересах головной организации, неверно. Данный подход был отражен в решении Арбитражного суда г. Москвы от 09.05.2014 № А40-155695/2012 по делу «Астеллас Фарма Юроп Б.В.». В данных операциях также заинтересованы российские производители и дистрибьюторы, которым ООО «Ай-РУС» предоставлял веб-сервисы.

ООО «Ай-РУС» и компании, осуществляющие реализацию на территории России, заинтересованы и в сертификации цифровой техники. В обоснование данной позиции налоговый орган ссылался на постановление арбитражного суда Московского округа от 06.02.2015 по делу № А40-155695/12 «Астеллас Фарма Юроп Б.В.». Команда Финуниверситета признала, что деятельность по сертификации приводит к образованию постоянного представительства, однако обратила внимание суда на то, что налоговая база была рассчитана налоговым органом неверно. Налогоплательщик руководствовался позицией Президиума ВАС РФ в деле «Санofi-Авентис Групп»<sup>2</sup>, согласно которой в налоговую базу при

применении специального порядка исчисления налога на прибыль организаций постоянного представительства, установленного в п. 3 ст. 307 НК РФ, «подлежат включению расходы, непосредственно связанные с ведением данной деятельности». В налоговую базу постоянного представительства могли быть включены исключительно расходы по проведению сертификации, так как вся прочая деятельность некоммерческого представительства носит вспомогательный характер и осуществляется им исключительно в пользу головной организации *IHL*. Налоговый же орган включил в налоговую базу все без исключения расходы некоммерческого представительства *IHL*.

В позиции команды МГИМО было отмечено, что использование веб-сайта и сервера приводит к образованию постоянного представительства *IHL* в России, так как основная деятельность организации осуществлялась с помощью данного оборудования. Однако сервер начал применяться только с 2015 г., в то время как налоговая проверка была проведена за 2012–2014 гг. Использование веб-сайта само по себе не образует постоянного места деятельности и не может приводить к образованию постоянного представительства.

Команда МГИМО предложила версию, согласно которой ООО «Ай-РУС» выступает зависимым агентом *IHL*, а Группой *I-Zone* используется структура, схожая с комиссионной, в целях уклонения от уплаты налога на прибыль организаций в Российской Федерации. В обоснование своей аргументации участники команды МГИМО ссылались на судебные решения по делам «ФЕСКО Лайнз Владивосток»<sup>3</sup> и «МАГНИМЭКС ЛТД»<sup>4</sup>. Однако, по мнению команды Финуниверситета, нельзя сравнивать указанные дела с ситуацией, описанной в задании конкурса, так как в этих делах применялись агентские договоры между иностранной компанией и независимыми юридическими лицами — налоговыми резидентами РФ.

**КОММЕНТАРИЙ по первому эпизоду — Анастасия Загрубская, участник команды, аспирант Финуниверситета:**

<sup>3</sup> Постановление ФАС Дальневосточного округа от 17.12.2013 по делу № А51-24072/2012.

<sup>4</sup> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 25.05.2009 № А56-39821/2008.

<sup>2</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 04.02.2014 № 13976/13 по делу № А40-118586/12.

По данному эпизоду налогоплательщику было довольно сложно представить аргументированные возражения на позицию налогового органа из-за сложившейся в России судебной практики по делам фармкомпаний, связанных с ведением подготовительной и вспомогательной деятельности в пользу третьих лиц без получения вознаграждения. Нашей стратегией было отказать от априори проигрышного эпизода, связанного с проведением сертификации, и обратить внимание суда на то, что налоговый орган противоречит сам себе, не правильно применяя позицию ВАС РФ, изложенную в деле «Санofi-Авентис», и некорректно определил налоговую базу. В соответствии с позицией, изложенной в деле Камского ЖБИК<sup>5</sup>, налоговый орган должен сам установить действительную налоговую обязанность налогоплательщика. По данному эпизоду суд отправил дело на новое рассмотрение для выяснения фактических обстоятельств.

## 2. Возможность обложения налогом у источника прибыли постоянного представительства

Согласно конкурсному заданию участникам предлагалось рассмотреть ситуацию с налоговой квалификацией факта перечисления прибыли от некоммерческого представительства *IHL* на территории России в пользу головной организации. Налоговый орган предположил, что у некоммерческого представительства *IHL* формируется прибыль в виде роялти, полученных от российской организации ООО «Ай-РУС». При перечислении в головную организацию эти доходы должны были облагаться налогом у источника по ставке 15%.

Команде Финуниверситета нужно было доказать отсутствие налога у источника при выплате некоммерческим представительством денежных средств головной компании на Кипре. Исходной точкой была взята норма п. 3 ст. 55 ГК РФ о том, что представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений. Некоммерческое представительство и кипрская компания *IHL* представляли собой

одно юридическое лицо. Перемещение денежных средств внутри одного юридического лица не имело налоговых последствий. Выплаты ООО «Ай-РУС» в адрес головного офиса *IHL* представляли собой роялти, которые выплачивались в рамках лицензионного договора и подлежали освобождению от налогообложения в Российской Федерации в силу положений СОИДН.

Команда МГИМО, представлявшая позицию налогового органа, провела проверку рыночности цены сделки (что было неправомерно, так как выездную налоговую проверку проводила территориальная инспекция, а полномочия по проверке рыночности цен по контролируемым сделкам имеет право осуществлять только ФНС России). По мнению инспекции, следовало переqualифицировать в дивиденды ту сумму роялти, которая превышала рыночный уровень в 10% операционной прибыли, заработанной с использованием лицензии. Согласно позиции команды МГИМО рыночный размер цен по такому виду сделки был установлен в ряде судебных дел<sup>6</sup>. Согласно конкурсному заданию размер роялти, установленный лицензионным соглашением между ООО «АЙ-РУС» и компанией *IHL*, составлял 90% операционной прибыли, заработанной с помощью лицензии, поэтому 72% операционной прибыли, полученной *IHL* от российского постоянного представительства, следовало квалифицировать как дивиденды.

По мнению команды Финуниверситета, перечисление денежных средств от некоммерческого представительства в адрес головной компании не являлось дивидендами, так как это возможно только в случае акционерного/долевого участия иностранной организации в российской организации. Поскольку некоммерческое представительство не было самостоятельным юридическим лицом, любые выплаты от некоммерческого представительства в отношении *IHL* не признавались дивидендами и не подлежали налогообложению.

В факте дела не было указано, сколько в денежном выражении составляла операционная прибыль от использования лицензии или сколько

<sup>5</sup> Постановление ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу ОАО «Камский завод железобетонных изделий и конструкций».

<sup>6</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 14.06.2011 №15093/10 по делу № А40-15499/09-108-1176 (размер роялти — от 4,5 до 10%); постановление ФАС Московского округа от 23.04.2014 по делу № А40-104549/2013 (размер роялти — от 4 до 8%).

процентов в общей прибыли ООО «Ай-РУС» составляла прибыль от использования лицензии. Отсутствие данной информации позволило налогоплательщику поставить под сомнение позицию налогового органа, что вся прибыль ООО «Ай-РУС» перечислялась за границу с помощью лицензионного соглашения между IHL и ООО «Ай-РУС». Команда Финуниверситета предположила, что доходы от использования лицензии составляли 10% от всех доходов ООО «Ай-РУС», так как данная компания вела еще и деятельность по техподдержке пользователей и иную деятельность, не связанную с использованием лицензии. Перечисление 90% от 10% всей прибыли организации не являлось уклонением от налогообложения. Поскольку налоговым органом не было доказано обратное, суд признал, что прибыль, полученная с использованием лицензии, не обязательно будет равна всей прибыли.

Позиция налогового органа интересна тем, что она вписывалась в рамки конкурсного задания, однако не нашла достаточно сильной доказательной базы из-за отсутствия возможности проверки рыночности цен по контролируемой сделке территориальным налоговым органом.

**КОММЕНТАРИЙ по первому эпизоду — Марина Дарьина, участник команды, магистрант Финуниверситета:**

*Задачей команды Финуниверситета было доказать, что формируется только одна прибыль (прибыль головной компании), из-за отсутствия акционерного участия кипрской компании в некоммерческом представительстве отсутствует распределение прибыли в виде дивидендов. Самостоятельность юридического лица подчеркивается МК ОЭСР при квалификации перемещенных денежных средств в качестве дивидендов. Компании, выплачивающие дивиденды, являются юридическими лицами с отдельной от всех их акционеров правосубъектностью (п. 1 Комментария к ст. 10 МК ОЭСР), а постоянное представительство в принципе не может выплачивать дивиденды (п. 59 Комментария к ст. 24 МК ОЭСР).*

### **3. Отнесение роялти к налоговой базе иностранной организации или ее постоянного представительства**

*Casus belli* по третьему эпизоду заключался в определении налоговой базы, в которую подле-

жат включению суммы роялти, полученные IHL от российской организации ООО «Ай-РУС», за исключительные права на интернет-платформу.

Основной довод команды МГИМО (налогового органа) состоял в признании доходов IHL в виде роялти как доходов, полученных через постоянное представительство в Российской Федерации, где единое постоянное представительство образовывалось одновременно ООО «Ай-РУС» и некоммерческим представительством IHL. Роялти относились к возникающему постоянному представительству, потому что оно осуществляло предпринимательскую деятельность путем использования региональной интернет-платформы и программного обеспечения I-Zone, являющихся предметом договора лицензии. Данная деятельность обеспечивала операционную прибыль, 90% которой<sup>7</sup> выплачивалось в виде роялти.

Команде Финуниверситета довод об отнесении роялти к базе постоянного представительства необоснованным и противоречивым, так как приводил к обложению налогом перемещения денежных средств «внутри» единого представительства. Роялти подлежали включению в налоговую базу кипрской компании, а не ее некоммерческого представительства на территории России. В обоснование данной позиции приводились результаты «функционального анализа» (ст. 105.5 НК РФ). Все указанные в п. 6 ст. 105.5 НК РФ функции в отношении коммерческого использования нематериального актива (интернет-платформы) осуществлялись либо IHL, либо ООО «Ай-РУС». Необходимость использования функционального анализа подтверждалась не только позицией Минфина России<sup>8</sup>, но и международными документами, в частности Модельной конвенцией ОЭСР и Комментариями к ней<sup>9</sup>, а также докладом ОЭСР «Отнесение прибыли к постоянным представительством»<sup>10</sup>.

<sup>7</sup> Письма Минфина России от 26.09.2012 № 03-08-05, от 01.11.12 № 03-02-07/1-271, от 10.12.12. № 03-08-05.

<sup>8</sup> Пункты 20 и 21.1 Комментариев к ст. 12 Модельной конвенции ОЭСР.

<sup>9</sup> Пункты 72, 82, 92 доклада ОЭСР «Отнесение прибыли к постоянным представительством».

<sup>10</sup> Постановление ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 по делу ОАО «Камский завод железобетонных изделий и конструкций»

Согласно конкурсному заданию исключительные права на локализованную региональную интернет-платформу принадлежали IHL. IHL являлась штаб-квартирой Группы I-Zone и основным оператором интернет-бизнеса группы (в которую входит ООО «Ай-РУС») в странах СНГ (регионе). Принятие решений о создании нематериального актива (интернет-платформы и сопутствующих исключительных прав), управление им, заключение лицензионных договоров осуществлялось головным офисом кипрской компании (IHL). Соответствующие материальные и управленческие риски также были возложены на IHL.

В соответствии с обстоятельствами дела некоммерческое представительство в Российской Федерации:

- не имело взаимоотношений с контрагентами компании в Российской Федерации (в отличие от ООО «Ай РУС»);
- не оказывало техническую поддержку (в отличие от ООО «Ай РУС»);
- не осуществляло распространение конечного продукта (программного обеспечения), в отношении которого выплачивались роялти;
- никаким иным образом не распоряжалось нематериальным активом, в отношении которого выплачивались роялти.

Некоммерческое представительство осуществляло в отношении данного нематериального актива исключительно вспомогательные функции (адаптацию и модификацию программного обеспечения), которые были невозможны без соответствующего решения головного офиса и сами по себе (без последующего заключения лицензионных договоров ООО «Ай-РУС») не были источником какого-либо дохода. Поскольку деятельность некоммерческого представительства IHL в отношении интернет-платформы не приводила к образованию постоянного представительства по признаку осуществления предпринимательской деятельности в Российской Федерации, у некоммерческого

представительства не образовывалась прибыль, подлежащая налогообложению.

**КОММЕНТАРИЙ по третьему эпизоду — Дмитрий Анищенко, участник команды, аспирант Финуниверситета:**

*По моему мнению, данный эпизод был более выигрышным для налогоплательщика, нежели для инспекции, хотя в кулуарах конкурса многие игроки команд-соперников озвучивали противоположную позицию.*

*В рамках данного эпизода перед нами фактически стояло две задачи:*

- 1) *доказать возможность применения «функционального анализа» (который НК РФ относит к специальным инструментам трансфертного ценообразования);*
- 2) *с использованием правил «функционального анализа» доказать наличие функций сторон лицензионного договора именно у IHL и ее «дочки», «вычеркнув» из этих правоотношений представительство.*

*Позиция команды Финуниверситета строилась, прежде всего, на анализе «фактуры» — реальных функций, которые выполняли участники кейса — и сопоставлении их с теми функциями, которые приписываются сторонам сделки по правилам «функционального анализа». Для этого были даны ссылки на международную судебную практику (преимущественно — индийскую).*

*В финале нам пришлось оперативно скорректировать нашу позицию, поскольку инспекция в лице команды МГИМО объединила представительство и «дочку» IHL в единое постоянное представительство. При этом она решила не отказываться от довода о том, что роялти подлежат отнесению к базе представительства. Такая позиция была противоречива, так как фактически предлагала облагать налогом перемещение денежных средств в рамках одного субъекта. В связи с этим налогоплательщику не составило труда доказать суду ее необоснованность и неправомерность.*

*Обзор подготовили:*

*Д.Р. Ибрагимова, А.М. Краснобаева*