

**ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 01 ¹**

01 января 2015 – 01 февраля 2015 года

1. Письма Минфина России и ФНС России	5
Порядок применения правил контролируемой задолженности, КИК, налогового резидентства и фактического получателя доходов	5
Принадлежащая российскому резиденту мальтийская компания, местом управления которой является РФ, но не осуществляющая в РФ деятельности и не имеющая в РФ обособленного подразделения, не может по своей инициативе быть признана налоговым резидентом РФ.....	5
Налоговыми резидентами РФ в целях подачи уведомления об участии в иностранной компании, признаются физические лица, фактически находящиеся в России не менее 183 календарных дней за период с 1 января по 31 декабря соответствующего календарного года.....	5
Сам по себе факт нахождения физического лица в России менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев не приводит к автоматической утрате статуса налогового резидента РФ при наличии постоянного жилища или центра жизненных интересов в РФ.	6
Положений, обязывающих налогоплательщиков уведомлять налоговые органы о факте утраты статуса налогового резидента РФ, НК не содержит.	6
При расчете прибыли КИК учитываются доходы как от источников в РФ, так и от иных источников.	6
Налоговое законодательство не предусматривает специальных положений, регулирующих порядок налогообложения дохода физического лица, возникающего при приобретении ценных бумаг по цене ниже рыночной у КИК, ликвидация которой будет завершена до 01.01.2017.....	7
Доходы, выплачиваемые КИК через другое иностранное лицо, не имеющее фактического права на данные доходы, может формировать прибыль КИК, однако прибыль КИК при этом не приравнивается к таким доходам.	7
Если источнику выплаты дохода известно лицо, имеющее фактическое право на такой доход (его часть), и такое лицо признается налоговым резидентом РФ, налогообложение выплачиваемого дохода (его части) производится в соответствии с положениями соответствующих глав части второй НК РФ, без удержания налога в отношении выплачиваемых доходов (их части) у источника выплаты.....	8
Кипрская компания не будет признаваться контролируемой, если эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) этой компании будет выше или равна 75% от	

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, а также судебные акты по вопросам международного налогообложения за период с 01 сентября 2014 г. по 28 февраля 2015 г

средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль, рассчитанной в соответствии с законодательством РФ.....	8
Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ	9
Постоянным представительством иностранной организации в целях НК РФ признается не только институционализированное подразделение этой иностранной организации, созданное на территории РФ в соответствии с национальным законодательством, но и деятельность иностранной организации, осуществляемая на территории РФ.....	9
Доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянное представительство, полученные от операций с ФИСС, могут быть отнесены к доходам от источников в РФ.	9
Конкретные показатели, рассчитанные головным офисом иностранной организации при распределении расходов между ним и постоянным представительством этой организации в РФ, должны быть подтверждены документально.....	10
Прочие вопросы международного налогообложения.....	10
Республика Мальта с 01.01.2015 исключается из списка офшорных зон.....	10
Доходы от использования товарного знака, выплачиваемые российской организацией в пользу китайской компании, при предоставлении подтверждения о постоянном местонахождении, подлежат налогообложению в РФ по ставке 10%, при этом налог исчисляется и удерживается российской организацией – налоговым агентом.....	10
Доход иностранной компании – резидента ФРГ в виде материальной выгоды от прощения долга по возврату займа, полученного от российской дочерней организации, приравнивается к дивидендам и облагается налогом у источника выплаты в РФ в размере, не превышающем 5% валовой суммы дохода.....	11
Прямое вложение в уставный капитал для применения льготной ставки по налогу на прибыль в отношении дивидендов, установленной Соглашением между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр, может быть сделано как при первичном размещении акций, так и при покупке акций на вторичном рынке.	11
Размер инвестиций для применения ставки в размере 5% в отношении дивидендов, получаемых кипрской компанией от участия в российской организации, определяется на момент их фактического осуществления (в том числе в рублях) и не подлежит последующему пересчету в связи с колебаниями валютного курса или иными аналогичными обстоятельствами.....	11
Доходы резидентов Казахстана в виде штрафов за несоблюдение условий договора поставки подлежат налогообложению только в Казахстане.....	12
Доходы резидентов Беларуси в виде штрафов за несоблюдение условий договора поставки могут облагаться налогом на прибыль в России.	12
Доходы, полученные резидентом Турецкой Республики от использования компьютерных программ российской организацией, подлежат налогообложению на территории РФ.	12
Льготная налоговая ставка может применяться к дивидендам, выплачиваемым российской компанией в адрес австрийского участника, начиная с того периода, в котором произошла государственная регистрация увеличения размера уставного капитала российской организации.	13
Российская организация не является налоговым агентом в отношении процентного дохода, выплачиваемого иностранным организациям, по облигациям, допущенным к обращению на площадке The Emerging Companies Market (ECM) of the Cyprus Stock Exchange (CSE).....	13
2. Судебная практика	14
Порядок применения правил контролируемой задолженности, КИК, налогового резидентства и фактического получателя доходов	14

Наличие международного соглашения, допускающего признание процентов по контролируемой задолженности в полном объеме, не исключает возможности применения правил НК РФ о тонкой капитализации.....	14
При учете в составе расходов процентов по займу, предоставленному российской компании со стороны аффилированной российской организации, единственным участником которой является кипрская компания, подлежат применению правила о тонкой капитализации (п. 2 ст.269 НК РФ).	14
Соглашение между РФ и Нидерландами об избежании двойного налогообложения не исключает возможности применения норм национального законодательства о контролируемой задолженности.....	15
Задолженность перед российскими займодавцами была признана контролируемой, так как у займодавца и заемщика был один и тот же иностранный учредитель с долей участия 100 %. В то же время суд указал на неправомерность возложения на компанию обязанностей налогового агента, поскольку переквалификация процентов в дивиденды привела бы к двойному налогообложению.	15
Поскольку конечными получателями процентов по договору займа являются неаффилированные держатели облигаций, за счет выпуска которых займодавец получил средства на выдачу займа, аффилированность между заемщиком и поручителем по облигациям не является основанием для признания задолженности контролируемой.....	16
Самостоятельное нормирование налогоплательщиком процентов не означает признание им факта наличия контролируемой задолженности и не освобождает налоговый орган от обязанности доказать наличие оснований для признания задолженности контролируемой.....	16
Комиссия за организацию кредита (arrangement fee) не является процентным вознаграждением организации-займодавца и дополнительной платой за кредит. Если займодавец – иностранная организация, с суммы указанной комиссии не удерживается налог у источника выплаты в РФ..	17
Условие о капитализации начисляемых на сумму задолженности процентов является доходом займодавцев - иностранных организаций, что влечет за собой возникновение у российского заемщика обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога, возникающего у источника в РФ.....	18
Суд пришел к выводу, что лицензионное соглашение с аффилированной ирландской организацией было заключено Обществом исключительно с целью безвозмездной передачи части прибыли в пользу материнской компании, в связи с чем Общество неправомерно уменьшало налоговую базу по налогу на прибыль на лицензионные платежи, уплачиваемые по данному соглашению.....	18
Суд признал правильным вывод налогового органа о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды путем увеличения расходов на суммы лицензионных платежей, выплачиваемых по договору субконцессии. Основанием для такого вывода послужили принятые Судом доказательства о фактическом осуществлении Обществом деятельности в качестве представительства иностранной компании – правообладателя.	19
Постоянное представительство.....	19
Осуществление разовых операций через зарегистрированный в РФ филиал не ведет к образованию постоянного представительства на территории РФ.	19
Конвенция между РФ и Великобританией об избежании двойного налогообложения не предоставляет партнерам право распределения расходов между головным офисом и представительством в другом государстве.	20
Если расходы, переданные головным офисом компании, заявляются представительством как собственные, такие расходы должны подтверждаться документами, соответствующими требованиям российского законодательства.	20

Передача расходов, которые являются обязательным условием осуществления деятельности в государстве головного офиса, представительству, в государстве которого такие расходы не являются обязательным условием осуществления деятельности, является неправомерной. 21

Прочие вопросы международного налогообложения.....22

Для установления возникновения обязанностей налогового агента у российского покупателя акций российской организации, приобретаемых у иностранных компаний, должны учитываться активы, в том числе недвижимое имущество, только той организации, акции (доли) которой приобретаются. Активы иных юридических лиц, доли в уставном капитале либо акции которых принадлежат этой российской организации, учитываться не должны.22

Налогоплательщикам отказано в возврате ранее удержанного налога на доходы иностранных организаций в соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения в связи с отсутствием печати иностранной организации, проставленной на заявлениях на возврат налога.23

Произведенные обществом выплаты в пользу иностранной компании являются возмещением расходов, понесенных в рамках реализации контрактов и не являются доходом, полученным иностранной организацией от источников в РФ, подлежащего налогообложению у источника выплаты.23

Суд указал, что налоговому агенту представляется только одно подтверждение постоянного местонахождения иностранной организации за каждый календарный год выплаты доходов, независимо от количества и регулярности таких выплат и видов выплачиваемых доходов. 24

Предоставление сертификатов резидентства иностранного контрагента после фактической выплаты ему дохода не является основанием для привлечения Общества к ответственности за неисполнения обязанностей налогового агента и начисления ему пеней. 24

Заключенным лицензионным договором не предусматривалась возможность удержания налога с сумм выплачиваемого вознаграждения. Суды указали, что исполнение обязанности налогового агента не может быть поставлено в зависимость от условий договора, неудержание налога ведет к взысканию подлежащих уплате сумм с налогового агента.25

Поскольку законодательством РФ не предусмотрено обязательное подписание договора купли-продажи в случае приобретения акций в рамках обязательного предложения, суд признал незаконным довод инспекции о недоказанности инвестирования голландской компанией в общество необходимой суммы для подтверждения применения льготной ставки по Соглашению.25

1. Письма Минфина России и ФНС России

Порядок применения правил контролируемой задолженности, КИК, налогового резидентства и фактического получателя доходов

Письмо Минфина России от 22.01.2015 № 03-08-05/1599

Принадлежащая российскому резиденту мальтийская компания, местом управления которой является РФ, но не осуществляющая в РФ деятельности и не имеющая в РФ обособленного подразделения, не может по своей инициативе быть признана налоговым резидентом РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 246.2 НК РФ иностранные организации, местом фактического управления которыми является РФ, если иное не предусмотрено международным договором по вопросам налогообложения, признаются налоговыми резидентами РФ.

Пункт 7 данной статьи предоставляет возможность иностранным организациям самостоятельно признать себя налоговым резидентом РФ, а также отказаться от такого статуса. После признания себя резидентом РФ такая компания не рассматривается как контролируемая иностранная компания (абз. 2 п. 7).

Однако, по мнению ведомства, иностранная организация, местом управления которой в соответствии с условиями, установленными ст. 246.2 НК РФ, является РФ, но осуществляющая деятельность за пределами территории РФ и не имеющая на территории РФ обособленного подразделения, не может быть признана российским налоговым резидентом на основании п. 7 ст. 246.2 НК РФ.

Письмо ФНС России от 16.01.2015 № ОА-3-17/87@

Налоговыми резидентами РФ в целях подачи уведомления об участии в иностранной компании, признаются физические лица, фактически находящиеся в России не менее 183 календарных дней за период с 1 января по 31 декабря соответствующего календарного года.

Налог с доходов, получаемых от источников за пределами РФ, уплачивается физическим лицом самостоятельно (ст. 228-229 НК РФ) по итогам налогового периода (ст. 225 НК РФ). Поэтому резидентство физического лица определяется в данном случае по итогам налогового периода по НДФЛ – календарного года.

Налоговое ведомство считает, что обязанность физического лица по уведомлению налогового органа об участии в иностранной компании возникает в любом налоговом периоде (начиная с 2015 г.), в котором имеется факт наличия такого участия и за который это лицо может быть признано налоговым резидентом РФ в вышеизложенном порядке.

Сам по себе факт нахождения физического лица в России менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев не приводит к автоматической утрате статуса налогового резидента РФ при наличии постоянного жилища или центра жизненных интересов в РФ.²

ФНС России обосновывает данный вывод приоритетом норм международных договоров РФ по вопросам налогообложения перед национальным законодательством (п. 1 ст. 7 НК РФ).

Из положений международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения следует, что физическое лицо может рассматриваться в качестве налогового резидента РФ, если оно располагает в ней постоянным жилищем либо имеет в РФ центр жизненных интересов. Наличие постоянного жилища подтверждается фактом нахождения жилого объекта в собственности, либо действующей постоянной регистрацией по месту жительства. Центр жизненных интересов определяется по месту нахождения семьи, основного бизнеса или работы. При этом ведомство опускает тот факт, что данные правила международных договоров применяются лишь в случае конфликта резиденств физического лица.

Положений, обязывающих налогоплательщиков уведомлять налоговые органы о факте утраты статуса налогового резидента РФ, НК не содержит.

Письмо Минфина России от 29.12.2014 № 03-03-06/1/68300

При расчете прибыли КИК учитываются доходы как от источников в РФ, так и от иных источников.

Статья 309.1 НК РФ предусматривает, что прибыль КИК определяется по данным финансовой отчетности КИК при соблюдении всех следующих условий:

- данная финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту в соответствии с личным законом КИК;
- постоянным местонахождением КИК является иностранное государство, с которым имеется международный договор РФ по вопросам налогообложения.

В остальных случаях прибыль (убыток) КИК определяется по правилам, установленным НК РФ.

Письмо Минфина России от 23.01.2015 № 03-08-05/1992

² Данный вывод вызывает сомнение, поскольку такие критерии определения резидентства, как место наличия постоянного жилища или центра жизненных интересов в соответствии с международными договорами применяются только в случае, когда лицо является резидентом обоих договаривающихся государств по их национальному законодательству.

Налоговое законодательство не предусматривает специальных положений, регулирующих порядок налогообложения дохода физического лица, возникающего при приобретении ценных бумаг по цене ниже рыночной у КИК, ликвидация которой будет завершена до 01.01.2017.

Согласно п. 10 ст. 309.1 НК РФ доходы, полученные КИК от реализации ценных бумаг и (или) имущественных прав (в том числе долей, паев) в пользу контролирующего лица КИК, либо его российского взаимозависимого лица, а также расходы КИК, связанные с извлечением таких доходов, при определении прибыли КИК, подлежащей учету у контролирующего лица, учитываются в сумме документально подтвержденной стоимости ценных бумаг по данным учета КИК на дату перехода права собственности на указанные ценные бумаги и (или) имущественные права (в том числе доли, паи), но не выше рыночной стоимости таких ценных бумаг и (или) имущественных прав (в том числе долей, паев) на дату перехода права собственности, определяемой в соответствии со ст. 280 НК РФ с учетом особенностей, предусмотренных ст. 105.3 НК РФ.

Данная норма применяется в случае, если КИК принято решение акционеров (учредителей) о ликвидации, и процедура ликвидации завершена до 01.01.2017.

Минфин России отметил, что специальных положений, регулирующих порядок налогообложения дохода физических лиц, возникающего при приобретении ценных бумаг по цене ниже рыночной у КИК, ликвидация которой будет завершена до 01.01.2017, НК РФ не предусматривает.

В данном случае применяются общие нормы НК РФ о налогообложении материальной выгоды, полученной от приобретения ценных бумаг.

Письмо Минфина России от 21.01.2015 № 03-08-05/69517

Доходы, выплачиваемые КИК через другое иностранное лицо, не имеющее фактического права на данные доходы, может формировать прибыль КИК, однако прибыль КИК при этом не приравнивается к таким доходам.

Разъясняя порядок определения прибыли КИК, если ей выплачиваются доходы от источников в РФ через другое иностранное лицо, не имеющее фактического права на данные доходы, Минфин отметил, что понятия «выплачиваемый доход» и «прибыль КИК» не являются идентичными.

Под «выплачиваемым доходом» пп. 1 п. 4 ст. 7 НК РФ понимает доход от источников в РФ, выплачиваемый иностранному лицу, которое может быть как физическим лицом, так и юридическим, в том числе КИК.

Прибылью КИК, в свою очередь, ст. 309.1 НК РФ признает прибыль этой КИК до налогообложения по данным ее финансовой отчетности или в порядке, определенном гл. 25 НК РФ.

Письмо Минфина России от 21.01.2015 № 03-08-05/69519

Если источнику выплаты дохода известно лицо, имеющее фактическое право на такой доход (его часть), и такое лицо признается налоговым резидентом РФ, налогообложение выплачиваемого дохода (его части) производится в соответствии с положениями соответствующих глав части второй НК РФ, без удержания налога в отношении выплачиваемых доходов (их части) у источника выплаты.

Доходы, выплачиваемые иностранному лицу – резиденту государства, с которым у РФ имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, но не имеющему фактического права на такие доходы, подлежат налогообложению в соответствии с положениями соответствующих глав НК РФ для налогоплательщиков - налоговых резидентов РФ, без удержания соответствующего налога у источника выплаты, если источнику выплаты известно лицо, являющееся налоговым резидентом РФ и имеющее фактическое право на такие доходы (их часть), при условии информирования налогового органа по месту постановки на учет организации - источника выплаты доходов (пп. 1 п. 4 ст. 7 НК РФ).

Минфин России указал, что поскольку лицом, имеющим фактическое право на доход, является российский налоговый резидент, не принципиально, в каком договариваемом государстве согласно условиям международного договора должен облагаться такой доход, выплачиваемый иностранному лицу.

Письмо Минфина России от 17.12.2014 № 03-08-13/65376

Кипрская компания не будет признаваться контролируемой, если эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) этой компании будет выше или равна 75% от средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль, рассчитанной в соответствии с законодательством РФ³.

Пунктом 7 ст. 25.13 НК РФ предусматриваются основания, при выполнении хотя бы одного из которых иностранная организация и иная структура, соответствующая признакам контролируемой, освобождается от налогообложения прибыли.

По мнению ведомства, в случае если постоянным местонахождением КИК является государство, с которым имеется международный договор РФ по вопросам налогообложения (за исключением государств не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с РФ), и эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) для этой иностранной организации составляет не менее 75% средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций (пп. 4 п. 7 ст. 25.13 НК РФ), такая иностранная компания не признается контролируемой.

Между Правительством Республики Кипр и Правительством Российской Федерации заключено Соглашение об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998 г., измененное Протоколом от 07.10.2010 г. Обмен информацией между государствами налажен и осуществляется в рабочем режиме.

Следовательно, в случае если эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) компании будет равной 75% и более от средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций, рассчитанной в соответствии с законодательством РФ, кипрская

³ Данный вывод вызывает сомнение, поскольку согласно п. 7 ст. 25.13 НК РФ указанные в письме основания для этого вывода являются условиями для освобождения от налогообложения прибыли иностранной компании, но не исключают признание компании контролируемой.

компания признаваться контролируемой не будет, и, соответственно, прибыль такой компании не будет подлежать налогообложению в Российской Федерации.

Также Законом предусмотрено, что, если доля доходов иностранной организации от пассивной деятельности за период, за который в соответствии с личным законом иностранной организации составляется финансовая отчетность за финансовый год, в общей сумме всех доходов такой организации по данным финансовой отчетности, составленной иностранной компанией в соответствии с ее личным законом за указанный период, составляет не более 20%, компания также не признается контролируемой.

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ

Письмо Минфина России от 17.10.2014 № 03-08-13/52359

Постоянным представительством иностранной организации в целях НК РФ признается не только институционализированное подразделение этой иностранной организации, созданное на территории РФ в соответствии с национальным законодательством, но и деятельность иностранной организации, осуществляемая на территории РФ.

Письмо Минфина России от 11.11.2014 № 03-08-05/56931

Доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянное представительство, полученные от операций с ФИСС, могут быть отнесены к доходам от источников в РФ.

Согласно пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ к доходам иностранной организации от источников в РФ относятся также «иные аналогичные доходы». К таким доходам, по мнению Минфина России, относятся все доходы от источников в РФ, не связанные с деятельностью иностранной организации через постоянное представительство, за исключением доходов, указанных в п. 2 ст. 309 НК. Доходы от операций с ФИСС не упомянуты в п. 2 ст. 309 НК РФ, поэтому, как считает ведомство, они могут быть отнесены к «иным аналогичным доходам» и подлежать налогообложению в РФ.

Минфин России отмечает, что в целях налогообложения таких доходов следует учитывать положения соответствующего соглашения об избежании двойного налогообложения РФ со страной, резидентом которой является иностранная организация, получающая доход, а также Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР). В соответствии с комментариями к ст. «Проценты» Модельной конвенции определение процентов не распространяется на выплаты по финансовым инструментам, базисным активом которых не являются долговые обязательства. В пример такого рода финансовых инструментов в комментариях приводится процентный своп.

Письмо Минфина России от 16.10.2014 № 03-08-05/52194

Конкретные показатели, рассчитанные головным офисом иностранной организации при распределении расходов между ним и постоянным представительством этой организации в РФ, должны быть подтверждены документально.

Исчисляемые иностранной организацией доходы и расходы, распределяемые между головным офисом иностранной организации и ее обособленными подразделениями - постоянными представительствами в РФ, должны быть установлены в методике определения доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В зависимости от того, какие показатели установлены головным офисом иностранной организации в методике распределения расходов, для исчисления доли расходов, передаваемых российскому отделению организации, представительством должны быть представлены документы, подтверждающие указанные конкретные показатели.

Прочие вопросы международного налогообложения

Приказ Минфина России от 02.10.2014 № 111н

Республика Мальта с 01.01.2015 исключается из списка офшорных зон.

Данное нововведение принято в связи с ратификацией Конвенции между Правительством РФ и Правительством Республики Мальта об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы, подписанной в Москве 24.04.2013.

Письмо Минфина России от 04.08.2014 № 03-08-13/38309 (направлено Письмом ФНС России от 07.10.2014 № ГД-4-3/20576@, поручено довести до нижестоящих налоговых органов Управлениям ФНС по субъектам РФ)

Доходы от использования товарного знака, выплачиваемые российской организацией в пользу китайской компании, при предоставлении подтверждения о постоянном местонахождении, подлежат налогообложению в РФ по ставке 10%, при этом налог исчисляется и удерживается российской организацией – налоговым агентом.

Согласно ст. 11 Соглашения между Правительством РФ и Правительством КНР об избежании двойного налогообложения от 27.05.1994 доходы от авторских прав и лицензий, возникающие в одном Договаривающемся Государстве и выплачиваемые лицу с постоянным местопребыванием в другом Договаривающемся Государстве, могут облагаться налогом в этом другом Договаривающемся Государстве. Однако такие доходы от авторских прав и лицензий могут также облагаться налогом в том Договаривающемся Государстве, в котором они возникают, и в соответствии с законодательством этого Договаривающегося Государства, но взимаемый налог не должен превышать 10% валовой суммы таких доходов.

Таким образом, установленное п. 2 ст. 11 Соглашения ограничение возможности налогообложения роялти означает, что в государстве - источнике дохода (в данном случае в России) ограничивается право применять ставку 20%.

Письмо ФНС России от 19.09.2014 № ОА-4-17/19094@

Доход иностранной компании – резидента ФРГ в виде материальной выгоды от прощения долга по возврату займа, полученного от российской дочерней организации, приравнивается к дивидендам и облагается налогом у источника выплаты в РФ в размере, не превышающем 5% валовой суммы дохода.

По мнению Минфина России, исходя из смысла Соглашения РФ и ФРГ об избежании двойного налогообложения, доходы единственного участника российской организации в виде материальной выгоды от прощения долга по возврату займа, полученного от этой организации, должны рассматриваться в качестве дивидендов такого участника.

Согласно положениям п.1 ст.10 Соглашения дивиденды, выплачиваемые организацией, являющейся резидентом России, компании - резиденту ФРГ, могут облагаться налогом в России. Налог при этом, однако, не должен превышать 5% валовой суммы дивидендов, если доля участия немецкой компании в уставном капитале российской организации составляет не менее 80000 евро или эквивалентную сумму в рублях, и 15% от валовой суммы дивидендов во всех остальных случаях.

Письмо Минфина России от 02.10.2014 № 03-08-05/49439

Прямое вложение в уставный капитал для применения льготной ставки по налогу на прибыль в отношении дивидендов, установленной Соглашением между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр, может быть сделано как при первичном размещении акций, так и при покупке акций на вторичном рынке.

Согласно п. 2 ст. 10 Соглашения налогообложение дивидендов в государстве источника дохода производится по ставкам налога в размере 5% или 10%. Так, 5-процентная ставка налога от общей суммы дивидендов применяется в случае, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, прямо вложило в капитал компании сумму, эквивалентную не менее 100 000 евро, а 10-процентная ставка налога - во всех иных случаях.

В соответствии с меморандумом, подписанным 10.08. 2001 г., по итогам двухсторонних консультаций между компетентными органами России и Кипра достигнуто общее понимание того, что «прямое вложение» подразумевает приобретение акций (долей) компании при первичном размещении, приобретение акций (долей) непосредственно у компании во время последующих выпусков, а также покупку акций (долей) компании на вторичном рынке.

Письмо ФНС России от 27.11.2014 № ОА-4-17/24522@

Размер инвестиций для применения ставки в размере 5% в отношении дивидендов, получаемых кипрской компанией от участия в российской организации, определяется на момент их фактического осуществления (в том числе в рублях) и не подлежит последующему пересчету в связи с колебаниями валютного курса или иными аналогичными обстоятельствами.

Дивиденды, получаемые кипрской компанией от участия в капитале российской организации, могут облагаться налогом в России по ставке, не превышающей 5% при

условии, что налоговый резидент Кипра прямо вложил в капитал российской компании, выплачивающей дивиденды, сумму, эквивалентную не менее 100 тыс. долл. США (в редакции, применявшейся до 01.01.2013, с 01.01.2013 – не менее 100 тыс. евро).

Письмо ФНС России от 02.12.2014 № ГД-4-3/24869@

Доходы резидентов Казахстана в виде штрафов за несоблюдение условий договора поставки подлежат налогообложению только в Казахстане.

В силу НК РФ штрафы и пени за нарушение российскими лицами договорных обязательств относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ (если такие доходы не связаны с ее предпринимательской деятельностью в России) и облагаются налогом, удерживаемым у источника выплаты.

Статьей 21 Конвенции между Россией и Казахстаном об устранении двойного налогообложения установлено, что доходы резидента договаривающегося государства независимо от источника их возникновения, специально не упомянутые в Конвенции, подлежат налогообложению только в этом государстве.

Следовательно, штрафы, выплачиваемые российскими налогоплательщиками за несоблюдение условий договора поставки, заключенного с покупателями - резидентами Казахстана, подлежат налогообложению только в Казахстане.

Письмо ФНС России от 02.12.2014 № ГД-4-3/24870@

Доходы резидентов Беларуси в виде штрафов за несоблюдение условий договора поставки могут облагаться налогом на прибыль в России.

Соглашением между Россией и Белоруссией об избежании двойного налогообложения установлено, что доходы, возникающие из источников в договаривающемся государстве, о которых не говорится в соглашении, могут облагаться налогом в этом государстве.

Штрафы за несоблюдение условий договора поставки, заключенного с покупателями - резидентами Беларуси, не поименованы в специальных статьях соглашения, определяющих порядок налогообложения того или иного дохода, следовательно, такие выплаты могут облагаться налогом на прибыль в России.

Письмо Минфина России от 29.09.2014 № 03-08-05/48666

Доходы, полученные резидентом Турецкой Республики от использования компьютерных программ российской организацией, подлежат налогообложению на территории РФ.

Согласно п. 3 ст. 12 Соглашения об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 15.12.1997 термин «доходы от авторских прав и лицензий» означает платежи любого вида, полученные в качестве возмещения за использование или за предоставление права пользования авторскими правами на любое произведение литературы, искусства или науки, любым патентом, товарным знаком, дизайном или моделью, планом, секретной формулой или процессом, или за информацию относительно промышленного, коммерческого или научного опыта, или за использование или предоставление права пользования промышленным, коммерческим или научным оборудованием.

В соответствии с п. 1 ст. 1259 ГК РФ к объектам авторских прав также относятся программы для ЭВМ. Доходы, полученные резидентом Турецкой Республики от использования компьютерных программ российской организацией, подлежат налогообложению на территории РФ в соответствии с положениями ст. 12 Соглашения по ставке 10%.

Письмо ФНС России от 08.12.2014 № ГД-4-3/25303@

Льготная налоговая ставка может применяться к дивидендам, выплачиваемым российской компанией в адрес австрийского участника, начиная с того периода, в котором произошла государственная регистрация увеличения размера уставного капитала российской организации.

При изменении размера уставного капитала российского общества налоговые последствия будут возникать с даты государственной регистрации в налоговых органах изменений и дополнений в устав общества или устава общества в новой редакции.

Следовательно, ставка налога в размере 5 % от общей суммы дивидендов, предусмотренная пп. «а» п. 2 ст. 10 Конвенции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 13.04.2000, заключенной между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики, применяется при налогообложении доходов австрийского участника российской организации, начиная с выплаты дивидендов за тот период, в котором произошла регистрация в налоговых органах внесенных в учредительные документы российской организации изменений, касающихся увеличения размера уставного капитала.

Письмо Минфина России от 14.10.2014 № 03-08-05/51708

Российская организация не является налоговым агентом в отношении процентного дохода, выплачиваемого иностранным организациям, по облигациям, допущенным к обращению на площадке The Emerging Companies Market (ECM) of the Cyprus Stock Exchange (CSE).

В соответствии с письмом ЦБ РФ от 19.09.2014 г. № 55-4-1-3/1557 размещенные на The Emerging Companies Market (ECM) of the Cyprus Stock Exchange (CSE) облигации считаются допущенными к обращению на Кипрской фондовой бирже.

Российская организация не является налоговым агентом в отношении выплачиваемого процентного дохода по долговым обязательствам перед иностранными организациями при выполнении условий пп. 8 п. 2 ст. 310 НК РФ в случае, если облигации, по которым выплачивается доход, прошли процедуру листинга и допущены к обращению на площадке The Emerging Companies Market (ECM) of the Cyprus Stock Exchange (CSE).

2. Судебная практика

Порядок применения правил контролируемой задолженности, КИК, налогового резидентства и фактического получателя доходов

Определение Верховного Суда РФ от 13.10.2014 № [304-КГ14-2268](#) по делу № [А81-1195/2013](#) ОАО «Севернефтегазпром» (судья Попова Г.Г.) об отказе в передаче кассационной жалобы ОАО «Севернефтегазпром» и компании «Винтерсхалл Холдинг ГмбХ» для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ

Наличие международного соглашения, допускающего признание процентов по контролируемой задолженности в полном объеме, не исключает возможности применения правил НК РФ о тонкой капитализации.

Суд отклонил довод заявителей о несоответствии выводов судов обстоятельствам, ранее установленным во вступивших в силу судебных актах, являющихся, по мнению заявителей, преюдициальными по отношению к рассматриваемому спору. Объяснением для отклонения этого довода послужило то, что в рамках указанных дел разрешался вопрос о переквалификации разницы между начисленными и предельными процентами по займам в дивиденды, а в рассматриваемом деле ставился вопрос о правомерности учета в составе расходов Общества процентов по займам.

Определение Верховного Суда РФ от 05.11.2014 № [307-КГ14-3037](#) по делу № [А66-7068/2013](#) (судья Завьялова Т.В.) об отказе в передаче кассационной жалобы ООО «Ржевский Домостроительный Комбинат» для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ

При учете в составе расходов процентов по займу, предоставленному российской компании со стороны аффилированной российской организации, единственным участником которой является кипрская компания, подлежат применению правила о тонкой капитализации (п. 2 ст.269 НК РФ).

Налогоплательщику (заемщик) вменялось необоснованное отнесение на расходы процентов по займу, полученному от аффилированной российской организации (кредитор), единственным участником которой являлась кипрская компания (доля участия 99,9%).

Доля участия кредитора в уставном капитале заемщика составляет 99,9%. Следовательно, задолженность между российскими организациями признается контролируемой, а к ней, в свою очередь, применяются правила о «тонкой капитализации» (ст. 269 НК РФ). Применение указанных правил не противоречит Соглашению между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998. Суды сочли применимым к рассматриваемому делу правовой подход, изложенный в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654/11.

Определение Верховного Суда РФ от 25.11.2014 № [305-КГ14-4260](#) по делу № [А40-78665/2012](#) ЗАО «Бритиш Американ Табакко-СПб» (судья Першутов А.Г.) об отказе в передаче кассационной жалобы ЗАО «Бритиш Американ Табакко-СПб» для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ

Соглашение между РФ и Нидерландами об избежании двойного налогообложения не исключает возможности применения норм национального законодательства о контролируемой задолженности.

Налоговый орган признал заемное обязательство Общества перед голландской материнской компанией контролируемой задолженностью. Предельный размер процентов по задолженности был рассчитан в соответствии с п. 2 ст. 269 НК РФ.

Судья ВС РФ не согласилась с доводом Общества о необходимости применения положений Соглашения между Правительствами РФ и Королевства Нидерландов от 16.12.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество», исключающее в данном случае возможность применения п. 2 ст. 269 НК РФ.

Статья 9 Соглашения, по мнению Суда, определяет условия корректировки прибыли в том случае, если сделка заключена между «ассоциированными предприятиями» и имеет место факт отступления условий сделки от рыночных условий. Тем самым, по мнению судов, данная статья не только позволяет, но и указывает на необходимость применения норм национального законодательства о контролируемой задолженности.

Постановление АС СЗО от 18.11.2014 по делу № [А56-50567/2013](#) http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/b2d694ac-aad1-41b0-b707-fc420689664f/A40-60191-2014_20140924_Reshenija_i_postanovlenija.pdf ООО «РОЛЬФ Эстейт Санкт-Петербург» (Председательствующий Н.А. Морозова, судьи Л.И. Корабухина, С.В. Соколова)

Задолженность перед российскими займодавцами была признана контролируемой, так как у займодавца и заемщика был один и тот же иностранный учредитель с долей участия 100 %. В то же время суд указал на неправомерность возложения на компанию обязанностей налогового агента, поскольку перекалфикация процентов в дивиденды привела бы к двойному налогообложению.

Общество включило в состав внереализационных расходов проценты, начисленные по договорам займа с российскими займодавцами. В ходе налоговой проверки было установлено, что учредителями заемщика и займодавцев выступают одни и те же иностранные компании (Кипр), доля участия которых в организациях составляет 100 %. Исходя из аффилированности сторон сделки с иностранными организациями и того, что размер задолженности более чем в 3 раза превышал чистые активы Общества, задолженность была признана контролируемой.

В то же время коллегия судей указала, что так как Общество начисляло и уплачивало проценты по займам российским компаниям, положения п. 4 ст. 269 НК РФ в данном случае не применимы. Перекалфикация процентов по займам в дивиденды и возложение на российскую организацию обязанностей налогового агента привели бы к

двойному налогообложению: за счет включения российским займодавцем всей суммы процентов в налогооблагаемый доход и исчисления заемщиком налога с дивидендов.

Постановление Девятого ААС от 28.01.2015 по делу № [А40-126800/14](#) ЗАО «Ликеро-водочный завод «Топаз» (Председательствующий Н.О. Окулова, судьи В.Я. Голобородько, Е.А. Солопова).

Поскольку конечными получателями процентов по договору займа являются неаффилированные держатели облигаций, за счет выпуска которых займодавец получил средства на выдачу займа, аффилированность между заемщиком и поручителем по облигациям не является основанием для признания задолженности контролируемой.

Самостоятельное нормирование налогоплательщиком процентов не означает признание им факта наличия контролируемой задолженности и не освобождает налоговый орган от обязанности доказать наличие оснований для признания задолженности контролируемой.

Между Обществом (должник) и кипрской компанией (займодавец) в проверяемый период действовал договор займа. Заемные денежные средства, предоставленные Обществу по договору займа, были получены займодавцем от американской компании (эмитента), которая в свою очередь, получила их в результате выпуска облигаций в рамках эмиссионного договора. Поручителем по облигациям являлась материнская компания Общества (резидент США).

Инспекция указывала, что задолженность Общества перед кипрской компанией является контролируемой задолженностью, а суммы выплаченных «сверхпредельных» процентов приравниваются к дивидендам для целей налогообложения. Однако в решении Инспекция не указала, какое именно из возможных трех условий признания задолженности контролируемой применяется в отношении указанной задолженности Общества, указав только, что «налогоплательщик признает факт наличия контролируемой задолженности и нормирует проценты в соответствии со ст. 269 НК РФ».

Кипрская компания (займодавец) ни прямо, ни косвенно не владеет долями в уставном капитале Общества. Материнская компания Общества (резидент США) не выступает в качестве поручителя в отношении обязательств Общества по договору займа, а является поручителем в отношении обязательств эмитента по эмиссионному договору. Наличие такого поручительства не дает никаких оснований для признания задолженности Общества по договору займа контролируемой.

Самостоятельное нормирование процентов Обществом при исчислении налога на прибыль не означает признание Обществом факта наличия контролируемой задолженности и правомерности переквалификации выплаченных процентов в дивиденды для целей налогообложения, а обусловлено результатами предыдущей выездной налоговой проверки Общества, существовавшими неясностями в толковании норм п. 2 ст. 269 НК РФ.

Как следует из договора, заключенного в связи с выпуском облигаций, между эмитентом и Goldman Sachs International, Citigroup Global Markets Limited, а также Deutsche Bank Securities Inc., последние приобрели облигации эмитента. В последующем облигации прошли процедуру листинга и были допущены к обращению на Ирландской фондовой бирже. Как подтверждается списками держателей облигаций по состоянию на дату

фактической выплаты процентов по облигациям, облигации были приобретены неаффилированными лицами.

Из полученных от покупателей облигаций денежных средств эмитент предоставил заем кипрской компании. Часть данных средств кипрская компания предоставила налогоплательщику в виде займа в рамках спорного договора займа.

Таким образом, заемные денежные средства по договору займа были фактически предоставлены Обществу за счет денежных средств, полученных от независимых покупателей облигаций, а не от поручителя эмитента (иностранной материнской компании налогоплательщика) или иных лиц, аффилированных с ним. Аналогично, выплаченные Обществом по договору займа проценты фактически перечислялись владельцам обращающихся на бирже облигаций, а не иностранной материнской компании или ее аффилированным лицам. В связи с этим, суды признали решение Инспекции неправомерным.

Постановление Девятого ААС от 26.01.2015 по делу № [А40-100177/2013](#) ОАО КБ «Москоммерцбанк» (Председательствующий: М.С. Сафронова, судьи Г.Н. Попова, П.А. Порывкин).

Комиссия за организацию кредита (arrangement fee) не является процентным вознаграждением организации-займодавца и дополнительной платой за кредит. Если займодавец – иностранная организация, с суммы указанной комиссии не удерживается налог у источника выплаты в РФ.

Банк, по мнению Инспекции, не выполнил возложенных на него обязанностей налогового агента при выплате иностранному контрагенту комиссии за организацию кредита («arrangement fee»). Суд отверг ссылки Инспекции на гл. 42 ГК РФ, п. 4 Информационного письма ВАС РФ от 13.09.2011 № 147 и арбитражную практику, поскольку спорные сделки подчинены швейцарскому праву, и указал, что такая комиссия по своему характеру является платой за оказанные банковские услуги, а не дополнительной платой за кредит (процентным вознаграждением).

На основании существующего Соглашения от 15.11.1995 между РФ и Швейцарской Конфедерацией «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» данные выплаты согласно ст. 21 относятся к «Другим доходам», которые на основании этой статьи не подлежат налогообложению на территории РФ.

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 11.12.2014 по делу № [А40-126792/14-115-585](#) ЗАО «Каспийский Трубопроводный Консорциум-Р» (судья Шевелёва Л.А.).

Условие о капитализации начисляемых на сумму задолженности процентов является доходом займодавцев - иностранных организаций, что влечет за собой возникновение у российского заемщика обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога, возникающего у источника в РФ.

Суд пришел к выводу, что при капитализации начисленных, но не выплаченных в установленный срок процентов и увеличении на сумму процентов основной суммы займа займодавец получает экономическую выгоду «в иной неденежной форме».

По мнению суда, в случае капитализации начисленных, но не выплаченных процентов, обязательство по возврату начисленных процентов именно в качестве процентов у заемщика прекращается, а капитализированные проценты, по сути, переqualифицируются в предоставленные налогоплательщику заемные средства, на которые, в свою очередь, также подлежат начислению проценты.

Следовательно, происходит неденежная форма выплаты дохода, что порождает для Общества как налогового агента обязанность исчислить и удержать налог на основании пп. 3 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 30.09.2014 по делу № [А40-28065/13-107-96](#) ООО «Эквант» (судья Ларин М.В.).

Суд пришел к выводу, что лицензионное соглашение с аффилированной ирландской организацией было заключено Обществом исключительно с целью безвозмездной передачи части прибыли в пользу материнской компании, в связи с чем Общество неправомерно уменьшало налоговую базу по налогу на прибыль на лицензионные платежи, уплачиваемые по данному соглашению.

По мнению суда, Общество участвовало в схеме, направленной на вывод денежных средств и получении необоснованной налоговой выгоды. Проанализировав информацию, полученную от иностранных налоговых органов (материалы налоговых проверок, выписки по банковским счетам), суд сделал вывод, что ирландский контрагент Общества:

- ✓ является транзитным звеном между дочерними компаниями группы и материнской компанией;
- ✓ не уплачивает налогов ввиду наличия постоянного убытка, образующегося из-за расходов в виде процентов по полученным займам;
- ✓ в основном осуществляет операции по аккумулярованию денежных средств, полученных от компаний, с последующим обнулением остатка путем перечисления на счет администратора денежных потоков группы, а также получению и выдаче процентных займов;
- ✓ является формальным участником лицензионного договора, без реального предоставления информации и технической поддержки, не имеет соответствующих специалистов.

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 04.12.2014 по делу № [А40-138879/14](#) ООО «Орифлэйм Косметикс» (судья Нагорная А.Н.).

Суд признал правильным вывод налогового органа о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды путем увеличения расходов на суммы лицензионных платежей, выплачиваемых по договору субконцессии. Основанием для такого вывода послужили принятые Судом доказательства о фактическом осуществлении Обществом деятельности в качестве представительства иностранной компании – правообладателя.

Суд поддержал вывод налогового органа, что лицензионные платежи в адрес иностранной компании «ОрифлэймКосметик Б.В.» (Нидерланды) использовались в качестве инструмента налоговой оптимизации, позволявшего не уплачивать на территории РФ налог на прибыль, несмотря на успешное развитие бизнеса на территории РФ по продвижению товаров данной марки, и выводить из под юрисдикции РФ значительные суммы денежных средств, которые в дальнейшем также не облагались налогом в иных налоговых юрисдикциях (Нидерландах и Люксембурге)⁴.

Суд поддержал довод налогового органа о том, что Общество хоть формально и зарегистрировано в качестве российского юридического лица, но фактически осуществляло деятельность от имени и в интересах иностранной компании, что по существу свидетельствует о его деятельности в качестве представительства иностранной компании.

Суд признал обоснованным вывод налогового органа о наличии схемы выплаты лицензионных платежей с использованием «транзитной» компании «Орифлэйм Косметик Б.В.» (Нидерланды) в целях получения Обществом необоснованной налоговой выгоды путем уменьшения налогооблагаемой прибыли на затраты на роялти на территории России, и не уплачивая налоги на территории Герцогства Люксембург.

Постоянное представительство

Постановление Девятого ААС от 16.12.2014 по делу № [А40-38312/2014](#) Компании с ограниченной ответственностью «АВРАСИС-ЛИМИТЕД» (Кипр) (Председательствующий А.С. Маслов, судьи Г.Н. Попова, М.С. Сафронова).

Осуществление разовых операций через зарегистрированный в РФ филиал не ведет к образованию постоянного представительства на территории РФ.

Иностранной компанией был совершен ряд сделок на территории РФ через филиал. По мнению Общества, деятельность, осуществляемая филиалом, является основной предпринимательской деятельностью Общества, которая облагается налогом на прибыль на территории РФ, следовательно, и убытки от такой деятельности также должны учитываться при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

⁴ Договор коммерческой концессии на предоставление комплекса исключительных прав был заключен между «Орифлэйм Косметикс С.А.» (Люксембург) (правообладатель) и «ОрифлэймКосметик Б.В.» (Нидерланды) (пользователь). За использование исключительных прав пользователь обязан уплачивать правообладателю лицензионное вознаграждение в размере 98,4% от суммы дохода, полученного от использования прав на территории Российской Федерации. На условиях субконцессии весь комплекс прав от «Орифлэйм Косметик Б.В.» был передан Обществу. Лицензионное вознаграждение определялось как в твердой сумме (в отношении коммерческого обозначения и коммерческой информации), так и в процентах от стоимости ввезенных товаров (в отношении товарного знака).

Суды, отказывая Обществу в признании убытков в составе расходов, указали, анализ заключенных Обществом договоров свидетельствует о том, что данные сделки носили подготовительно-вспомогательный характер.

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 01.12.2014 по делу № [А40-3279/14](#) партнерства Фрешфилдс Брукхаус Дерингер ЛЛП (Великобритания) (судья Лакоба Ю.Ю.)

Конвенция между РФ и Великобританией об избежании двойного налогообложения не предоставляет партнерствам право распределения расходов между головным офисом и представительством в другом государстве.

Представительство британского партнерства в РФ учитывало в составе расходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль расходы, понесенные головным офисом для целей данного представительства.

Статья 3 Конвенции между Правительствами РФ и Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994⁵ (далее – Конвенция) устанавливает понятие «лицо» в целях Конвенции, в соответствии с которым лицом является физическое лицо, компания и любое другое объединение лиц, за исключением партнерства. На основании изложенного Инспекцией сделан вывод, что правом, предусмотренным п. 3 ст. 7 Конвенции, не могут пользоваться партнерства.

Суд согласился с доводом Инспекции и отметил, что данная норма обусловлена различным правовым регулированием партнерств в разных государствах. В ряде стран партнерства считаются субъектами налогообложения (в некоторых странах даже в качестве компаний), а в других странах принят подход, который может быть назван «налоговой прозрачностью» (для целей налогообложения партнерство игнорируется, и каждый партнер самостоятельно платит налоги со своей доли в доходах партнерства).

Суд указал, что в комментариях к модельной конвенции ОЭСР высказана позиция, согласно которой именно партнер является надлежащим лицом, чтобы требовать преимуществ по международным соглашениям, а не партнерство как таковое.

Если расходы, переданные головным офисом компании, заявляются представительством как собственные, такие расходы должны подтверждаться документами, соответствующими требованиям российского законодательства.

Изначально спорные расходы были заявлены представительством как расходы, переданные головным офисом в соответствии с Конвенцией. Однако в ходе налоговой проверки представительство изменило свою позицию и подало уточненные налоговые декларации, в которых спорные расходы были заявлены как собственные расходы представительства.

Суд согласился с доводами Инспекции в отношении того, что представленные представительством документы не могут являться первичными документами в силу их несоответствия п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 «О бухгалтерском учете». Отсутствие в представленных документах предусмотренного в данной норме перечня обязательной информации, которую должен содержать первичный документ, создает

⁵ «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества».

невозможность администрирования и проверки налоговым органом таких сделок.

Кроме того, представительство признавало передаваемые расходы в том налоговом периоде, в котором головной офис осуществлял передачу данных расходов, без учета условий сделок. Однако в случае, если налогоплательщик претендует на право учитывать расходы в качестве прямых расходов представительства, он обязан применять к нему и соответствующий порядок учета расходов, установленный ст. 272 НК РФ (признавать расходы по методу начисления), чего сделано не было.

Передача расходов, которые являются обязательным условием осуществления деятельности в государстве головного офиса, представительству, в государстве которого такие расходы не являются обязательным условием осуществления деятельности, является неправомерной.

Головной офис британского партнерства передал часть расходов на страхование профессиональной ответственности юристов российскому представительству, сославшись на п. 2.5 «Правил страхования ответственности юристов», утвержденных английским обществом юристов, в соответствии с которыми страхование ответственности английских юристов является обязательным условием осуществления их деятельности.

Суд указал, что законодательство РФ не содержит подобных требований, в связи с чем остается неясным, каким образом страхование ответственности юристов, фактически оказывающих юридические услуги в РФ, может быть отнесено к деятельности постоянного представительства в РФ.

Прочие вопросы международного налогообложения

Определение Верховного Суда РФ от 18.12.2014 № [304-КГ14-3122](#) по делу № [А81-4077/2013](#) ООО «Стройгазконсалтинг-Север» (судья Першутов А.Г.) об отказе в передаче кассационной жалобы МИ ФНС по крупнейшим налогоплательщикам по Ямало-Ненецкому автономному округу для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ

Для установления возникновения обязанностей налогового агента у российского покупателя акций российской организации, приобретаемых у иностранных компаний, должны учитываться активы, в том числе недвижимое имущество, только той организации, акции (доли) которой приобретаются. Активы иных юридических лиц, доли в уставном капитале либо акции которых принадлежат этой российской организации, учитываться не должны.

Общество приобрело у иностранных юридических лиц 100% акций российского ЗАО. Инспекция в целях установления возникновения у Общества (российского покупателя акций) обязанностей налогового агента определила долю недвижимого имущества в активах общества, акции которого приобретались, путем суммирования активов всех обществ, акции (доли) которых ему принадлежат, в том числе всего недвижимого имущества этих обществ, расположенного на территории РФ. Суды трех инстанций признали незаконными такие действия Инспекции.

Суды отметили, что НК РФ не содержит положений относительно расчета доли недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, в активах российской организации – эмитента, указав при этом, что непосредственный расчет доли такого недвижимого имущества может быть произведен на основании балансовой стоимости активов российской организации и балансовой стоимости этой недвижимости. Суд дополнительно указал, что НК РФ не содержит указаний на необходимость проведения специальной оценки доли недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, в активах российской организации, в том числе оценки рыночной стоимости недвижимого имущества и активов в целом.

Тот факт, что у организации, акции (доли) которой приобретаются, имеются доли в уставном капитале либо акции иных юридических лиц, у которых, в свою очередь, имеется недвижимое имущество, правового значения при рассмотрении спора не имеет.

Судья Верховного Суда не нашел оснований для передачи жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Постановление АС МО от 06.10.2014 по делу № [А40-82623/2013](#)http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/b2d694ac-aad1-41b0-b707-fc420689664f/A40-60191-2014_20140924_Reshenija_i_postanovlenija.pdf банков Морган Стэнли Банк и др. (Председательствующий О.А. Шишова, судьи Н.В. Буянова, Т.А. Егорова).

Налогоплательщикам отказано в возврате ранее удержанного налога на доходы иностранных организаций в соответствии с соглашениями об избежании двойного налогообложения в связи с отсутствием печати иностранной организации, проставленной на заявлениях на возврат налога.

Общества обратились в налоговый орган с заявлением о возврате ранее удержанного налога на доходы иностранных лиц. Заявления компаний были оставлены без исполнения до предоставления дополнительных документов и устранения выявленных несоответствий. В дальнейшем, представители Обществ направляли пакет недостающих документов, а также сообщали, что не могут заверить заявления и документы печатью, так как печати не являются обязательным атрибутом ежедневного документооборота в соответствии с законодательством США и Великобритании. При этом доверенность представителя была заверена печатью.

Суд отклонил доводы Обществ об отсутствии у иностранных организаций печатей указав, что в находящихся в материалах дела доверенностях о представлении интересов Обществ содержатся оттиски с наименованием заявителей, которые в силу законодательства РФ признаются клише печати иностранных организаций.

Постановление АС МО от 27.01.2015 по делу № [A40-62115/14](http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/b2d694ac-aad1-41b0-b707-fc420689664f/A40-60191-2014_20140924_Reshenija_i_postanovlenija.pdf)http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/b2d694ac-aad1-41b0-b707-fc420689664f/A40-60191-2014_20140924_Reshenija_i_postanovlenija.pdf ООО «Зарубежнефтстроймонтаж» (Председательствующий Н.Н. Бочарова, судьи Н.В. Буянова, В.А. Черпухина)

Произведенные обществом выплаты в пользу иностранной компании являются возмещением расходов, понесенных в рамках реализации контрактов и не являются доходом, полученным иностранной организацией от источников в РФ, подлежащего налогообложению у источника выплаты.

По мнению Инспекции, суммы, выплачиваемые иностранному контрагенту в качестве возмещения расходов при расторжении договора, являются доходами иностранной организации, облагаемыми у источника выплаты в РФ в соответствии с пп. 9 п. 1 ст. 309 НК РФ, в связи с чем Общество было привлечено к ответственности в качестве налогового агента, в связи с неудержанием сумм налога с доходов иностранного контрагента.

Судами было установлено, что при заключении и расторжении спорных договоров права иностранного контрагента не были нарушены, налоговым органом не было приведено доказательств неисполнения или ненадлежащего исполнения Обществом своих обязательств, что свидетельствует о расторжении договоров по соглашению сторон. Таким образом, суммы, перечисленные Обществом в адрес контрагента при расторжении договоров, не являлись возмещением убытков или компенсацией неполученных доходов, а представляли собой возмещение расходов, понесенных иностранным контрагентом в рамках реализации контрактов за пределами РФ.

Постановление АС СКО от 24.11.2014 по делу № [A53-17091/2012](http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/b2d694ac-aad1-41b0-b707-fc420689664f/A40-60191-2014_20140924_Reshenija_i_postanovlenija.pdf)http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/b2d694ac-aad1-41b0-b707-fc420689664f/A40-60191-2014_20140924_Reshenija_i_postanovlenija.pdf ОАО «Угольная компания «Алмазная» (Председательствующий Т.Н. Драбо, судьи Ю.В. Мацко, Л.А. Черных)

Суд указал, что налоговому агенту представляется только одно подтверждение постоянного местонахождения иностранной организации за каждый календарный год выплаты доходов, независимо от количества и регулярности таких выплат и видов выплачиваемых доходов.

Общество было привлечено к налоговой ответственности в связи с неуплатой в 2008 – 2010 гг. налога с доходов, выплачиваемых иностранной организацией. Суд, проанализировав сертификаты налогового резидентства иностранной компании, пришел к выводу, что в 2008 г. Общество не обладало надлежащим подтверждением налогового резидентства иностранного контрагента (Швейцария), в связи с чем основания для применения установленной Соглашением пониженной ставки отсутствовали. Предоставленное Обществом свидетельство о внесении иностранного банка в торговый реестр кантона Цюрих, датированное 2008 г., не является достаточным основанием для приобретения банком статуса лица с постоянным местопребыванием на территории Швейцарии.

Одновременно в отношении налогообложения процентов, уплаченных в 2009-2010 гг. суды признали правомерным применение Обществом пониженной налоговой ставки в размере 5%, несмотря на получение сертификатов резидентства иностранного банка в соответствующие годы после даты выплаты ему дохода.

Постановление Девятого ААС от 23.10.2014 по делу № [A40-63013/14](http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/b2d694ac-aad1-41b0-b707-fc420689664f/A40-60191-2014_20140924_Reshenija_i_postanovlenija.pdf) http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/b2d694ac-aad1-41b0-b707-fc420689664f/A40-60191-2014_20140924_Reshenija_i_postanovlenija.pdf ЗАО «Авиационная компания «Руслайн» (Председательствующий П.А. Порывкин, судьи Г.Н. Попова, М.С. Сафронова)

Предоставление сертификатов резидентства иностранного контрагента после фактической выплаты ему дохода не является основанием для привлечения Общества к ответственности за неисполнения обязанностей налогового агента и начисления ему пеней.

Общество в 2010 – 2012 гг. выплачивало доходы в виде арендной платы по договорам лизинга воздушных судов организациям-резидентам Кипра, Канады и Дании. Подтверждения налогового резидентства указанных иностранных юридических лиц, оформленные в 2010, 2011 и 2012 годах, за каждый календарный год, в котором указанному иностранному лицу выплачивался доход, заявителем не представлены.

Несмотря на это суд апелляционной инстанции учел наличие сертификатов налогового резидентства, оформленных в 2013 и 2014 гг., и отменил решение нижестоящего суда, которым общество было привлечено к ответственности в качестве налогового агента.

Постановление Восемнадцатого ААС от 16.12.2014 по делу № [A47-4592/2014](#) ОАО «Бузулукский механический завод» (Председательствующий А.А. Арямов, судьи М.Б. Малышев, Н.Г. Плаксина)

Заключенным лицензионным договором не предусматривалась возможность удержания налога с сумм выплачиваемого вознаграждения. Суды указали, что исполнение обязанности налогового агента не может быть поставлено в зависимость от условий договора, неудержание налога ведет к взысканию подлежащих уплате сумм с налогового агента.

Общество выплачивало лицензионное вознаграждение иностранному правообладателю, зарегистрированному на территории Республики Беларусь. В жалобе Общество указало, что неисполнение им обязанности налогового агента связано с тем, что лицензионным договором прямо предусмотрено перечисление правообладателю всей суммы лицензионных платежей. Исходя из условий договора Общество не могло удержать налог на прибыль иностранного контрагента, и поэтому принудительное исполнение обязанности налогового агента путем взыскания с него неуплаченного налога неправомерно.

Суды опровергли доводы Общества указав, что НК РФ предусматривает императивную обязанность налогового агента удержать и исчислить налог, необходимость исполнения данной обязанности не может быть поставлена в зависимость от условий договора.

Постановление Девятого ААС от 21.10.2014 по делу № [A40-172237/13](http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/b2d694ac-aad1-41b0-b707-fc420689664f/A40-60191-172237/13)http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/b2d694ac-aad1-41b0-b707-fc420689664f/A40-60191-2014_20140924_Reshenija_i_postanovlenija.pdf ОАО «Газпромнефть - МНПЗ» (Председательствующий М.С. Сафронова, судьи П.А. Порывкин, Г.Н. Попова)

Поскольку законодательством РФ не предусмотрено обязательное подписание договора купли-продажи в случае приобретения акций в рамках обязательного предложения, суд признал незаконным довод инспекции о недоказанности инвестирования голландской компанией в общество необходимой суммы для подтверждения применения льготной ставки по Соглашению.

По результатам камеральной проверки Обществу было отказано в применении пониженной ставки в размере 5 % в отношении дивидендов, выплачиваемых иностранной организацией (Нидерланды).

Суды отвергли доводы Инспекции об отсутствии договора купли-продажи акций, подтверждающего инвестирование иностранной организацией необходимой суммы для применения льготной ставки по дивидендам, а также о непредставлении Обществом документов, детально характеризующих прежних собственников акций, были признаны несостоятельными.

Суды пришли к выводу, что в данном случае были предоставлены все необходимые подтверждающие документы, а именно платежные поручения, список банковских переводов и передаточные распоряжения, по содержанию которых Инспекция могла определить прежних собственников акций и размер выплаченных им денежных средств. Суд также признал несостоятельным толкование Инспекцией термина «прямое вложение в капитал» («инвестирование в капитал») как приобретения акций непосредственно у эмитента.

Подписаться на бесплатную рассылку дайджеста можно

отправив заявку на info@schekinlaw.ru