

## **ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 03<sup>1</sup>**

**01 апреля 2015 – 01 мая 2015 года**

### **1. Новости международного налогообложения ..... 5**

*Страны СНГ подписали протокол об отраслевом сотрудничестве по вопросам борьбы с нарушением налогового законодательства.....5*

*Россия: срок подачи уведомления о КИК перенесен на 15 июня 2015 года.....5*

*Россия: одобрен закон, вносящий изменения в правила о КИК, налоговом резидентстве иностранной организации, а также предоставляющий гарантии проведения амнистии капиталов.....5*

*Россия: внесены изменения в порядок учета процентов по долговым обязательствам при исчислении налога на прибыль.....6*

*ОЭСР: в рамках реализации Плана BEPS началось обсуждение возможных изменений в правила о КИК.....6*

*ОЭСР: Россия депонировала ратификационные инструменты к Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам.....6*

### **2. Письма Минфина России и ФНС России..... 7**

#### **Контролируемые иностранные компании .....7**

*Уведомление об участии в иностранных организациях представляется в 2015 году в срок не позднее 15.06.2015 по состоянию на 15.05.2015. Уведомление не представляется, если участие прекращено в период с 01.01.2015 по 14.06.2015 включительно.....7*

*Если у владельцев привилегированных акций во время последнего общего собрания акционеров по вопросу полной выплаты дивидендов по привилегированным акциям отсутствовало право голоса, их акции не будут учитываться при определении доли участия в организации для целей признания лица контролирующим КИК.....7*

*Выплаты акционеру (участнику) КИК - физическому лицу в размере, не превышающем его взноса в уставный (складочный) капитал, не подлежат налогообложению НДФЛ, если такие выплаты не осуществляются по акциям, подлежащим обязательному выкупу, а также не являются выплатой начисленных, но невыплаченных за счет имущества ликвидируемой КИК дивидендов..... 8*

*Подтверждать соблюдение условий для освобождения прибыли КИК от налогообложения могут любые документы, которые свидетельствуют о соблюдении этих условий. .... 8*

<sup>1</sup> В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, а также судебные акты по вопросам международного налогообложения за период с 01 апреля 2015 г. по 01 мая 2015 г.

<i>Долю участия в иностранной структуре без образования юридического лица возможно определить исходя из доли владельца в праве собственности на имущество иностранной структуры, а в случае невозможности определения таких долей - по доле, определяемой пропорционально количеству участников.</i>	9
<b>Порядок применения правил контролируемой задолженности</b>	9
<i>Задолженность российской организации перед иностранной сестринской компанией может быть признана контролируемой при использовании данной сестринской компании в качестве транзитной для перечисления средств от материнской компании.</i>	9
<b>Налоговое резидентство юридических лиц</b>	10
<i>Иностранные дочерние организации российского акционерного общества признаются налоговыми резидентами РФ в общем порядке.</i>	10
<i>Иностранным организациям, признаваемым налоговыми резидентами РФ, надлежит представлять в налоговые органы России налоговые декларации по налогу на прибыль организаций по той же форме, что и российским организациям.</i>	10
<b>Порядок применения правил о фактическом получателе доходов</b>	10
<i>При выплате дивидендов российской организации, не имеющей фактического права на них и перечисляющей их иностранному лицу, у которого есть такое право, депозитарий исчисляет и удерживает налог по ставке 13%.</i>	10
<i>Минфин России указал на документы (информацию), которые могут использоваться при определении фактического получателя дохода в виде дивидендов.</i>	11
<b>Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ</b>	11
<i>Иностранная организация, имеющая на территории РФ несколько отделений (постоянных представительств), осуществляющих деятельность в рамках единого технологического процесса, по согласованию с ФНС России вправе рассчитывать прибыль отделений в целом по группе отделений (или по всем отделениям) при условии применения всеми отделениями единой учетной политики в целях налогообложения.</i>	11
<b>Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика</b>	12
<i>Справки, подтверждающие налоговое резидентство РФ, не могут быть выданы для целей возврата НДС, уплаченного российскими налогоплательщиками за рубежом.</i>	12
<i>При подаче заявления на возврат НДС, уплаченного в ЕС российскими резидентами, может использоваться свидетельство о постановке на учет российской организации в налоговом органе по месту ее нахождения.</i>	12
<i>При необходимости представления сертификата резидентства до заключения основного договора с иностранным контрагентом, в качестве документа, подтверждающего возможность получения налогоплательщиком дохода, может быть представлена копия предварительного договора.</i>	12
<i>Документами, подтверждающими статус иностранного гражданина в качестве резидента РФ для целей НДФЛ, являются, прежде всего, копии страниц паспорта с отметками органов пограничного контроля о пересечении границы.</i>	13
<b>Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности</b>	13
<i>Налогообложению по ставке 13% подлежат не любые доходы, получаемые физическим лицом - высококвалифицированным специалистом, а доходы от осуществления трудовой деятельности в РФ.</i>	13
<i>Если постоянным местом исполнения трудовой обязанности работника российской организации – нерезидента РФ является иностранное государство, то дохода от</i>	

источника в РФ в виде заработной платы не возникает, тогда как выплата среднего заработка при направлении работника в служебную командировку в другое государство (для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы) является доходом от источника в РФ..... 14

#### **Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов..... 14**

Применение пониженной ставки по дивидендам, полученным нидерландской компанией от российской организации, возможно при удовлетворении критерия величины номинальной стоимости долей в уставном капитале российской компании норме международного договора независимо от того, какая сумма была фактически выплачена по договору купли-продажи долей..... 14

Дивиденды, полученные голландской компанией от российской организации до момента внесения изменений в учредительные документы, подлежат налогообложению без применения льготной ставки по международному соглашению. .... 14

Размер инвестиций в уставный капитал организации для целей применения льготной ставки по соглашению между РФ и Нидерландами определяется на дату внесения вклада или приобретения доли и не подлежит последующему пересчету в связи с колебаниями валютного курса. .... 14

Предусмотренная российско-голландским соглашением пониженная ставка может применяться к дивидендам, источником которых выступает прибыль, полученная организацией только за те налоговые периоды, когда условие о размере инвестиций было выполнено..... 14

Величина прямых вложений для целей применения пониженной ставки по дивидендам по соглашению между РФ и Кипром не имеет отношения к номинальной стоимости акций или долей и определяется исходя из фактически уплаченной на дату приобретения акций или других прав участия суммой при одновременном соблюдении принципа «вытянутой руки». .... 15

#### **Иные вопросы международного налогообложения..... 15**

Сам по себе факт нахождения физического лица в РФ менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев не приводит к автоматической утрате статуса налогового резидента РФ в целях уплаты налога таким лицом самостоятельно..... 15

Положений, обязывающих налогоплательщиков уведомлять налоговые органы о факте утраты статуса российского налогового резидента, НК РФ не содержит. .... 16

ФНС России разъяснила порядок подтверждения налоговыми органами РФ сведений о полученных в РФ норвежской организацией доходах и уплаченном налоге. .... 16

### **3. Судебная практика..... 17**

#### **Порядок применения правил контролируемой задолженности ..... 17**

Отменено решение суда первой инстанции, поскольку установленный в НК РФ подход фиксированных «коэффициентов покрытия» позволяет применять правила недостаточной капитализации при формальном соответствии займа критериям контролируемой задолженности без доказывания влияния аффилированности на сумму процентов. .... 17

Разработанные ОЭСР принципы налогообложения могут учитываться арбитражными судами как профессиональное (доктринальное) толкование соглашений об избежании двойного налогообложения..... 17

Наличие двустороннего соглашения с Нидерландами не исключает возможности применения правил тонкой капитализации..... 18

Налогообложение у источника при выплате доходов в виде процентов, выплачиваемых российским организациям по долговым обязательствам, оформленным договором займа

(кредита) с российскими организациями, нормами НК РФ не предусмотрено. Предложение налогового органа по удержанию налога у российской организации, получающей проценты по договору займа (кредита), приводит фактически к двойному налогообложению дохода в виде процентов. ....18

Глава 25 НК РФ не содержит положений, позволяющих исключить из дохода российской организации - заимодавца ту часть полученных ею процентов, которая в целях налогообложения приравнивается на основании п. 4 ст. 269 НК РФ к дивидендам. Исчисление налога дважды противоречит конституционному принципу однократности налогообложения доходов. ....18

Косвенная зависимость сторон заемных отношений может выражаться в виде вхождения компаний в один холдинг, в том числе и при отстутсивии между самими организациями непосредственных отношений подчиненности и подконтрольности. Положения двусторонних соглашений наделяют заемщика правом вычета процентов, при этом, размер вычета процентов устанавливается национальным законодательством. .... 19

### **Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ** ..... 19

Конвенция между РФ и Великобританией об избежании двойного налогообложения не предоставляет партнерствам право распределения расходов между головным офисом и представительством в другом государстве. .... 19

Если расходы, переданные головным офисом компании, заявляются представительством как собственные, такие расходы должны подтверждаться документами, соответствующими требованиям российского законодательства. .... 20

### **Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика** ..... 21

Сертификаты налогового резидентства, полученные после даты получения дохода, могут подтвердить резидентство компании на дату получения дохода. .... 21

Резидентство контрагента должно быть подтверждено до выплаты ему дохода, дальнейшее подтверждение резидентства в каждом налоговом периоде не является обязательным. Доводы Инспекции о невозможности подтверждения резидентства сертификатами, удостоверяющими полномочия нотариуса, но не удостоверяющими подпись представителя иностранного налогового органа, были признаны необоснованными. .... 21

### **Иные вопросы международного налогообложения**.....22

Если комиссия за организацию кредита (Arrangement Fee) не создает какое-либо отдельное благо или иной полезный эффект, не связанный с заключенным кредитным договором, то ее следует приравнивать к процентам по кредиту. ....22

Расходы организации на аренду жилых помещений для иностранных сотрудников не являются частью их заработной платы в неденежной форме, не подлежат нормированию и должны полностью учитываться в составе расходов на оплату труда при их документальной подтвержденности и экономической оправданности. ....23

В случае, когда проценты заемщиком не выплачиваются иностранному заимодавцу, а происходит их ежемесячное начисление и капитализация (увеличение основной суммы займа), датой получения дохода будет являться дата причисления процентов к сумме основного долга. Таким образом, заемщик несет обязанность налогового агента, которая должна быть исполнена им из собственных средств. ....23

## **1. Новости международного налогообложения**

*Страны СНГ подписали протокол об отраслевом сотрудничестве по вопросам борьбы с нарушением налогового законодательства.*

В Минске 17.04.2015 был подписан [Протокол о взаимодействии](#) между Координационным советом руководителей органов налоговых расследований государств – участников СНГ и Координационным советом руководителей налоговых служб. В рамках Протокола предполагается осуществление автоматического обмена информацией между налоговыми органами стран – участниц СНГ, а также разработка иных мер, предложений и программ, направленных на борьбу с уклонением от налогообложения.

*Россия: срок подачи уведомления о КИК перенесен на 15 июня 2015 года.*

6 апреля 2015 года был подписан [Федеральный закон № 85-ФЗ](#)<sup>2</sup> (далее – Закон), в соответствии с которым срок подачи резидентами в 2015 году уведомления об участии в иностранных организациях перенесен на 15 июня. Кроме того, в соответствии с Законом, уведомление о КИК не представляется в случае, если участие в иностранной организации прекращено или иностранная структура без образования юридического лица ликвидирована в период с 01.01.2015 по 14.06.2015 включительно.

*Россия: одобрен закон, вносящий изменения в правила о КИК, налоговом резидентстве иностранной организации, а также предоставляющий гарантии проведения амнистии капиталов.*

Опубликован [Федеральный закон № 150-ФЗ от 08.06.2015](#) (далее – Закон), которым введены ряд поправок в правила признания иностранной организации налоговым резидентом РФ, а также в регулирование правил КИК. В частности, в НК РФ внесены изменения в порядок признания учредителя структуры без образования юридического лица контролирующим лицом. Закон также предусматривает освобождение прибыли КИК от налогообложения в случаях, если КИК является активной иностранной компанией, при этом в положения ст. 25.13<sup>1</sup> НК РФ вводятся определения иностранной холдинговой и иностранной субхолдинговой компании, а также порядок признания иностранных компаний активными в зависимости от показателя доли пассивных доходов, получаемых иностранной организацией, в общей сумме ее доходов за финансовый год.

В части амнистии капиталов Законопроект предусматривает ряд инструментов, позволяющих не признавать реализацией передачу имущества, указанного в специальной декларации, номинальным владельцем его фактическому владельцу. Получение имущества его фактическим владельцем от номинального владельца исключается из налогооблагаемых доходов.

*Подробнее узнать о внесенных изменениях можно в [Налоговом алерте от 28.05.2015](#).*

---

<sup>2</sup> Федеральный закон от 06.04.2015 N 85-ФЗ «О внесении изменений в статью 219 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 4 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)».

*Россия: внесены изменения в порядок учета процентов по долговым обязательствам при исчислении налога на прибыль.*

08 марта 2015 года подписан [Федеральный закон №32-ФЗ](#)<sup>3</sup>, предусматривающий изменения в ст. 269 НК РФ, регулирующие особенности учета доходов и расходов по долговым обязательствам в целях налогообложения.

Нововведения, в частности, касаются порядка определения:

- 1) предельных величин, признаваемых для целей налогообложения доходов и расходов по долговым обязательствам, являющимся контролируруемыми сделками;
- 2) величин контролируемой задолженности и собственного капитала для целей применения правил тонкой капитализации к долговым обязательствам, возникшим до 01.10.2014;
- 3) предельной величины процентов, подлежащих включению в состав расходов по налогу на прибыль за декабрь 2014 года.

Подробнее узнать о внесенных изменениях можно в [Налоговом алерте от 10 марта 2015 года](#).

*ОЭСР: в рамках реализации Плана BEPS началось обсуждение возможных изменений в правила о КИК.*

В ОЭСР была открыта публичная дискуссия и разработан [План](#) (Strengthening CFC Rules), предусматривающий ужесточение мер борьбы с уклонением от уплаты налогов. В рамках Плана предусматривается внесение изменений в само понятие контролируемой иностранной компании, порядок определения и расчета прибыли, полученной КИК, а также разработка правил, направленных на устранение двойного налогообложения прибыли КИК.

*ОЭСР: Россия депонировала ратификационные инструменты к Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам.*

В марте Российская Федерация депонировала ратификационные инструменты к [Совместной конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам](#) (далее – Конвенция). Страны, присоединившиеся к Конвенции, оказывают друг другу административную помощь в обмене налоговой информацией, проведении одновременных налоговых проверок, взыскании налоговой задолженности за рубежом и принятии обеспечительных мер.

На сегодняшний день участниками Конвенции являются 85 государств, в том числе, ряд офшорных юрисдикций, с которыми Россия не имела возможности обмениваться информацией ввиду отсутствия двусторонних соглашений, а именно: Княжество Андорра, Белиз, Британские Виргинские острова, Гибралтар, Лихтенштейн, Княжество Монако, Сейшелы и т.д.

Положения Конвенции вступят в силу на территории Российской Федерации с 01.07.2015.

---

<sup>3</sup> Федеральный закон от 08.03.2015 №32-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую НК РФ».  
стр. 6 из 23

## **2. Письма Минфина России и ФНС России**

### **Контролируемые иностранные компании**

#### **Письмо Минфина России от 17.04.15 № 03-01-11/22053**

*Уведомление об участии в иностранных организациях представляется в 2015 году в срок не позднее 15.06.2015 по состоянию на 15.05.2015. Уведомление не представляется, если участие прекращено в период с 01.01.2015 по 14.06.2015 включительно.*

Федеральным законом от 06.04.2015 № 85-ФЗ «О внесении изменений в ст. 219 НК РФ и ст. 4 ФЗ «О внесении изменений в НК РФ в части налогообложения прибыли КИК и доходов иностранных организаций» был изменен порядок представления в 2015 году уведомления об участии в иностранных организациях:

- уведомление в отношении доли участия в иностранных организациях (учреждения иностранных структур без образования юридического лица) по состоянию на 15.05.2015 представляется в срок не позднее 15.06.2015;
- данное уведомление не представляется в случае, если участие в иностранной организации прекращено или учрежденная иностранная структура ликвидирована в период с 01.01.2015 по 14.06.2015 включительно.

#### **Письмо Минфина России от 06.04.15 № 03-01-10/19237**

*Если у владельцев привилегированных акций во время последнего общего собрания акционеров по вопросу полной выплаты дивидендов по привилегированным акциям отсутствовало право голоса, их акции не будут учитываться при определении доли участия в организации для целей признания лица контролирующим КИК.*

Голосующей акцией согласно ФЗ «Об акционерных обществах» является обыкновенная или привилегированная акция, предоставляющая акционеру право голоса при решении вопроса, поставленного на голосование. Владельцы обыкновенных акций имеют право участвовать в общем собрании акционеров с правом голоса по всем вопросам его компетенции. Владельцы привилегированных акций имеют право голоса только в случаях, установленных ФЗ «Об акционерных обществах». Поэтому при определении доли прямого участия необходимо обладать информацией обо всех голосующих акциях организаций, как обыкновенных, так и привилегированных.

Документом, подтверждающим, что привилегированные акции не признаются голосующими, является решение последнего общего собрания акционеров о полной выплате дивидендов по привилегированным акциям. Если у владельцев привилегированных акций не возникло право принимать участие в общем собрании акционеров с правом голоса, их привилегированные акции не будут рассматриваться голосующими при условии документального подтверждения данного обстоятельства.

В случае владения ценными бумагами иностранной организации, в целях определения доли прямого участия необходимо документальное подтверждение права у владельца данных ценных бумаг участвовать в общем собрании акционеров с правом голоса по всем вопросам его компетенции или его отсутствия согласно личному закону этой организации и ее учредительным документам.

Дополнительные обстоятельства при определении доли участия учитываются в судебном порядке.

### **Письмо Минфина России от 27.03.15 № 03-03-10/16935**

*Выплаты акционеру (участнику) КИК - физическому лицу в размере, не превышающем его вноса в уставный (складочный) капитал, не подлежат налогообложению НДФЛ, если такие выплаты не осуществляются по акциям, подлежащим обязательному выкупу, а также не являются выплатой начисленных, но невыплаченных за счет имущества ликвидируемой КИК дивидендов.*

В гл. 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц» не внесено положений аналогичных по содержанию п. 2.2 ст. 277 НК РФ, позволяющему не включать в состав доходов для целей налога на прибыль стоимость имущества, полученного при ликвидации КИК.

Вместе с тем, следует учитывать следующие особенности налогообложения НДФЛ доходов, полученных физическим лицом при ликвидации организации.

Во-первых, поскольку распределение имущества организации при ликвидации между акционерами (участниками) производится после удовлетворения требований всех кредиторов, то есть оплаты всех обязательств, включая обязательства по налогам и сборам, такие выплаты фактически направлены на распределение чистой прибыли и удовлетворяют определению дивидендов, которыми признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

Во-вторых, если из имущества ликвидируемого акционерного общества, оставшегося после завершения расчетов с кредиторами, производятся выплаты по акциям, которые подлежат обязательному выкупу в соответствии со ст. 75 ФЗ «Об акционерных обществах», они облагаются в соответствии со ст. 214.1 НК РФ как доходы от операций с ценными бумагами (доходы от продажи акционером своих акций обществу). При этом при определении налоговой базы по НДФЛ в отношении соответствующих доходов могут быть учтены расходы по приобретению указанных акций, в том числе взносы в уставный капитал.

В-третьих, начисленные, но невыплаченные дивиденды, выплачиваемые из имущества ликвидируемого общества, подлежат налогообложению как доходы в виде дивидендов.

### **Письмо Минфина России от 27.03.15 № 03-01-11/17052**

*Подтверждать соблюдение условий для освобождения прибыли КИК от налогообложения могут любые документы, которые свидетельствуют о соблюдении этих условий.*

В соответствии со ст. 25.14 НК РФ уведомление о КИК представляется в срок не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом, в котором доля прибыли КИК подлежит учету у контролирующего лица, с приложением документов, подтверждающих соблюдение условий для освобождения прибыли КИК от налогообложения (установленных пп. 1, 3-9 п. 7 ст. 25.13 НК РФ).

Перечень таких документов НК РФ не установлен, поэтому такими документами могут быть любые документы, которые свидетельствуют о соблюдении данных условий.



## **Письмо Минфина России от 07.04.15 № 03-01-13/01/19488**

*Долю участия в иностранной структуре без образования юридического лица возможно определить исходя из доли владельца в праве собственности на имущество иностранной структуры, а в случае невозможности определения таких долей - по доле, определяемой пропорционально количеству участников.*

Под участием в иностранной структуре без образования юридического лица следует понимать учреждение (основание) такой структуры, контроль над ней (в том числе в отношении распределения прибыли (дохода)), а также право на получение прибыли (дохода) структуры. При этом два последних основания могут возникнуть в т. ч. в результате получения прав в отношении структуры от ее учредителя (основателя) после создания (основания, учреждения) структуры.

Перечисленные основания могут свидетельствовать об участии как сами по себе, так и в совокупности.

Учитывая особенности учреждения иностранной структуры без образования юридического лица, долю участия в структуре возможно определить исходя из доли владельца в праве собственности на имущество, составляющее имущество структуры, а в случае невозможности определения таких долей - по доле, определяемой пропорционально количеству участников.

### ***Порядок применения правил контролируемой задолженности***

## **Письмо ФНС России от 23.03.15 № ГД-4-3/4566**

*Задолженность российской организации перед иностранной сестринской компанией может быть признана контролируемой при использовании данной сестринской компании в качестве транзитной для перечисления средств от материнской компании.*

Налоговый кодекс (п. 2 ст. 269) не упоминает возможности признания займа между сестринскими компаниями контролируемой задолженностью, ограничиваясь лишь отношениями подконтрольности одного из участников сделки другому.

Однако задолженность российской организации перед иностранной сестринской компанией может быть признана контролируемой при условии установления обстоятельств, позволяющих сделать вывод об использовании сестринской компании в качестве «транзитной» для перечисления денежных средств от материнской компании. Для этого используется информация о движении денежных средств, ответы компетентных органов иностранных государств. Также необходимо анализировать договоры займа на предмет наличия в них условий, характерных при взаимозависимости сторон.

Косвенная зависимость российского налогоплательщика от иностранной компании - кредитора выражается в самом факте подконтрольности обоих лиц единому центру - иностранной материнской компании (вхождение в международный холдинг), даже если между самими заимодавцем и заемщиком отсутствует непосредственное отношение подчиненности и подконтрольности (владение акциями или долями в уставном капитале).

Данная позиция широко распространена в практике окружных арбитражных судов.

## ***Налоговое резидентство юридических лиц***

### **Письмо Минфина России от 30.03.15 № 03-08-05/17480**

*Иностранные дочерние организации российского акционерного общества признаются налоговыми резидентами РФ в общем порядке.*

При этом Минфин России особо подчеркивает, что дочерние организации общества, зарегистрированные на территории иностранных государств, могут быть признаны налоговыми резидентами РФ в порядке самостоятельного признания на основании п. 7 ст. 246.2 НК РФ только при наличии на территории Российской Федерации обособленных подразделений.

### **Письмо Минфина России от 20.03.15 № 03-03-10/15463 (направлено письмом ФНС России от 08.04.15 № ГД-4-3/5792, поручено довести до нижестоящих налоговых органов Управлениям ФНС по субъектам РФ)**

*Иностранным организациям, признаваемым налоговыми резидентами РФ, надлежит представлять в налоговые органы России налоговые декларации по налогу на прибыль организаций по той же форме, что и российским организациям.*

Согласно п. 5 ст. 246 НК РФ иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ, приравниваются в целях уплаты налога на прибыль к российским организациям.

Для российских организаций форма декларации по налогу на прибыль, порядок ее заполнения, а также формат представления декларации в электронной форме утверждены приказом ФНС России от 26.11.14 № ММВ-7-3/600.

Иностранным организациям, признаваемым налоговыми резидентами РФ, надлежит представлять в налоговые органы России налоговые декларации по налогу на прибыль организаций по той же форме, что и российским организациям.

## ***Порядок применения правил о фактическом получателе доходов***

### **Письмо Минфина России от 06.04.15 № 03-08-05/19196**

*При выплате дивидендов российской организации, не имеющей фактического права на них и перечисляющей их иностранному лицу, у которого есть такое право, депозитарий исчисляет и удерживает налог по ставке 13%.*

Налоговым кодексом (п. 4 ст. 7) предусмотрен порядок налогообложения доходов в случае их выплаты от источников в РФ иностранному лицу, постоянным местонахождением которого является государство (территория), с которым имеется международный договор РФ по вопросам налогообложения, и не имеющему фактического права на доходы, если источнику выплаты известно лицо, имеющее фактическое право на доходы.

Порядок же налогообложения доходов в случае их выплаты российскому налоговому резиденту, не имеющему фактического права на доходы и перечисляющего их иностранному лицу, имеющему такое право, НК РФ не предусмотрен.

В связи с этим при выплате дивидендов по счетам депо владельцев - российских юридических лиц налоговый агент - депозитарий исчисляет и удерживает налог по ставке 13%, установленной с 01.01.2015 (пп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ).

#### **Письмо Минфина России от 27.03.15 № 03-08-05/16994**

*Минфин России указал на документы (информацию), которые могут использоваться при определении фактического получателя дохода в виде дивидендов.*

При определении фактического получателя дохода в виде дивидендов (бенефициарного собственника) для целей применения пониженных ставок, установленных международными соглашениями, могут приниматься во внимание следующие документы (информация):

- документы (информация), подтверждающие (опровергающие) наличие у получателя дохода права усмотрения в отношении распоряжения и использования полученными дивидендами;
- документы (информация), подтверждающие возникновение у получателя дохода, местом регистрации или резидентства которого является государство (территория), с которым РФ заключен международный договор, налоговых обязательств, подлежащих уплате, наличие которых подтверждает отсутствие экономии на налоге у источника в РФ при последующей передаче полученных денежных средств третьим лицам (местом резидентства или регистрации которых является государство (территория), с которым РФ не заключен международный договор);
- документы (информация), подтверждающие осуществление получателем дохода в государстве (территории), местом регистрации или резидентства которого является государство (территория), с которым РФ заключен международный договор, фактической предпринимательской деятельности.

#### ***Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ***

#### **Письмо ФНС России от 25.03.15 № ГД-4-3/4811**

*Иностранная организация, имеющая на территории РФ несколько отделений (постоянных представительств), осуществляющих деятельность в рамках единого технологического процесса, по согласованию с ФНС России вправе рассчитывать прибыль отделений в целом по группе отделений (или по всем отделениям) при условии применения всеми отделениями единой учетной политики в целях налогообложения.*

В соответствии с п. 4 ст. 307 НК РФ при наличии у иностранной организации на территории РФ более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению.

Если иностранная организация осуществляет через такие отделения деятельность в рамках единого технологического процесса, или в других аналогичных случаях, она по согласованию с ФНС России вправе рассчитывать прибыль отделений в целом по группе отделений (или по всем отделениям) при условии применения всеми отделениями единой учетной политики в целях налогообложения. При этом она самостоятельно определяет,

какое из отделений будет вести налоговый учет, а также представлять налоговые декларации по месту нахождения каждого отделения. Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет в таком случае, распределяется между отделениями в общем порядке. При этом не учитываются стоимость основных средств и нематериальных активов, а также среднесписочная численность работников (фонд оплаты труда работников), не относящихся к деятельности иностранной организации на территории РФ через постоянное представительство.

Технологический процесс следует рассматривать, прежде всего, как процесс промышленного производства, строительства и т.п. В рамках технологического процесса продукция (работы, услуги) проходит все операции обработки (изготовления), предусмотренные соответствующим технологическим регламентом.

В качестве единого технологического процесса может, например, рассматриваться осуществление несколькими отделениями строительства дороги, трубопровода, разведочного бурения с разным местонахождением, но в рамках единого договора (контракта).

### ***Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика***

#### **Письмо ФНС России от 25.03.15 № ОА-4-17/4820**

*Справки, подтверждающие налоговое резидентство РФ, не могут быть выданы для целей возврата НДС, уплаченного российскими налогоплательщиками за рубежом.*

Выдача справок, подтверждающих статус налогоплательщика в качестве налогового резидента РФ, осуществляется ФНС России для целей применения международных соглашений РФ об избежании двойного налогообложения. Область применения данных соглашений строго ограничена налогами на доходы и имущество, которые прямо перечислены в статье 2 каждого из таких международных соглашений.

*При подаче заявления на возврат НДС, уплаченного в ЕС российскими резидентами, может использоваться свидетельство о постановке на учет российской организации в налоговом органе по месту ее нахождения.*

В соответствии с законодательством стран ЕС, регулирующим вопросы возврата НДС налогоплательщикам из стран - не членов ЕС, при подаче заявления на возврат НДС, уплаченного налогоплательщиками из третьих стран, необходимо представить документ, подтверждающий постановку заявителя на учет в качестве налогоплательщика НДС в стране - не члене ЕС.

Поскольку в РФ не существует специальной процедуры регистрации налогоплательщиков в качестве плательщиков НДС, в качестве такого документа может применяться свидетельство о постановке на учет российской организации в налоговом органе по месту ее нахождения.

#### **Письмо ФНС России от 13.03.15 № ОА-4-17/4020**

*При необходимости представления сертификата резидентства до заключения основного договора с иностранным контрагентом, в качестве документа,*

*подтверждающего возможность получения налогоплательщиком дохода, может быть представлена копия предварительного договора.*

Документы, необходимые для получения сертификата резидентства, подтверждают возможность либо факт получения налогоплательщиком дохода в иностранном государстве (копии договоров или решений о распределении прибыли); гарантируют однократность налогообложения такого дохода (свидетельство о постановке на учет в налоговом органе), а также подтверждают факт создания организации в соответствии с законодательством РФ (выписка из ЕГРЮЛ).

В случае необходимости представления сертификата о резидентстве до заключения основного договора с иностранным контрагентом в качестве документа, подтверждающего возможность получения налогоплательщиком дохода, может быть представлена копия предварительного договора, заключаемого на основании ст. 429 ГК РФ или в аналогичном порядке, предусмотренном законодательством иностранного государства.

### **Письмо ФНС России от 19.12.14 № ОА-4-17/26338**

*Документами, подтверждающими статус иностранного гражданина в качестве резидента РФ для целей НДФЛ, являются, прежде всего, копии страниц паспорта с отметками органов пограничного контроля о пересечении границы.*

В случаях когда отметки о пересечении границы в паспортах не проставляются, в качестве таких документов выступают сведения из табеля учета рабочего времени, данные миграционных карт, документы о регистрации по месту жительства (пребывания), оформленные в порядке, установленном законодательством РФ.

### ***Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности***

### **Письма Минфина России от 02.04.15 № 03-04-06/18278; от 17.03.15 № 03-04-06/14003**

*Налогообложению по ставке 13% подлежат не любые доходы, получаемые физическим лицом - высококвалифицированным специалистом, а доходы от осуществления трудовой деятельности в РФ.*

В соответствии с п. 3 ст. 224 НК РФ ставка НДФЛ составляет 13% в отношении доходов, получаемых от осуществления трудовой деятельности в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с ФЗ «О правовом положении иностранных граждан в РФ» (далее – ВКС).

При налогообложении доходов сотрудника - ВКС, не признаваемого налоговым резидентом РФ, не относящихся к доходам от осуществления трудовой деятельности (например, в виде сумм оплаты расходов на провоз багажа от места проживания до места работы при устройстве на работу, сумм оплаты организацией стоимости обучения сотрудников и их детей, сумм оплаты раз в год расходов на проезд до места проживания и обратно сотрудников и членов их семей) применяется ставка НДФЛ 30%.

## **Письмо Минфина России от 11.03.15 № 03-04-05/12589**

*Если постоянным местом исполнения трудовой обязанности работника российской организации – нерезидента РФ является иностранное государство, то дохода от источника в РФ в виде заработной платы не возникает, тогда как выплата среднего заработка при направлении работника в служебную командировку в другое государство (для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы) является доходом от источника в РФ.*

В соответствии с пп. 6 п. 3 ст. 208 НК РФ вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действий за пределами РФ относится к доходам от источников за пределами РФ.

При этом согласно ст. 166 ТК РФ служебная командировка - это поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы, за время нахождения в которой работнику вместо выплаты вознаграждения за выполнение трудовых обязанностей гарантируется выплата среднего заработка. Указанная выплата среднего заработка не является вознаграждением за выполнение трудовых обязанностей за пределами РФ, поэтому она относится к доходам от источников в РФ.

### ***Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов***

## **Письмо Минфина России от 25.03.15 № 03-08-05/16539**

*Применение пониженной ставки по дивидендам, полученным нидерландской компанией от российской организации, возможно при удовлетворении критерия величины номинальной стоимости долей в уставном капитале российской компании норме международного договора независимо от того, какая сумма была фактически выплачена по договору купли-продажи долей.*

*Дивиденды, полученные голландской компанией от российской организации до момента внесения изменений в учредительные документы, подлежат налогообложению без применения льготной ставки по международному соглашению.*

В соответствии ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» при изменении номинальной стоимости долей в связи с увеличением размера уставного капитала организация обязана внести изменения в учредительный договор и устав общества, которые подлежат регистрации в регистрирующем органе и приобретают силу со дня регистрации.

## **Письма ФНС России от 10.03.15 № ОА-4-17/3726; от 05.02.15 № ОА-4-17/1698**

*Размер инвестиций в уставный капитал организации для целей применения льготной ставки по соглашению между РФ и Нидерландами определяется на дату внесения вклада или приобретения доли и не подлежит последующему пересчету в связи с колебаниями валютного курса.*

*Предусмотренная российско-голландским соглашением пониженная ставка может применяться к дивидендам, источником которых выступает прибыль, полученная организацией только за те налоговые периоды, когда условие о размере инвестиций было выполнено.*

Если условие о размере минимального инвестиционного вклада в уставный капитал организации выполнено в 2015 году, то применение пониженной ставки налога в отношении дивидендов, выплачиваемых по итогам деятельности организации за 2014 год, неправомерно.

#### **Письмо ФНС России от 20.03.15 № ГД-4-3/4437**

*Величина прямых вложений для целей применения пониженной ставки по дивидендам по соглашению между РФ и Кипром не имеет отношения к номинальной стоимости акций или долей и определяется исходя из фактически уплаченной на дату приобретения акций или других прав участия суммой при одновременном соблюдении принципа «вытянутой руки».*

Прямым вложением в капитал компании в понимании Соглашения между РФ и Кипром считается как приобретение акций при первичной или последующих эмиссиях, так и покупка акций через фондовую биржу или непосредственно у предыдущего владельца акций.

Методологическая позиция Минфина России и сформировавшаяся судебная практика исходят из того, что величина прямых вложений для целей применения пониженной налоговой ставки по дивидендам в соответствии с положениями Соглашения не имеет отношения к номинальной стоимости акций или долей, приобретенных иностранной компанией, и определяется суммой, фактически уплаченной на дату приобретения акций или других прав на участие в прибыли, при соблюдении принципа использования рыночных цен между независимыми участниками сделки.

В свою очередь, применение принципа «вытянутой руки» к сделкам с ценными бумагами заключается в контроле соответствия цен сделок интервалу цен, зарегистрированному организатором торговли на рынке ценных бумаг или интервалу, определенному исходя из расчетной цены ценной бумаги и предельного отклонения цен.

### ***Иные вопросы международного налогообложения***

#### **Письма ФНС России от 19.12.14 № ОА-3-17/4397; от 02.03.15 № ОА-3-17/779**

*Сам по себе факт нахождения физического лица в РФ менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев не приводит к автоматической утрате статуса налогового резидента РФ в целях уплаты налога таким лицом самостоятельно.*

В соответствии с п. 2 ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Однако определение резидентства в таком порядке используется только в случае исчисления и уплаты налога налоговым агентом. Данная позиция изложена в письме Минфина России от 18.04.2007 № 01-СШ/19.

При уплате налога самостоятельно на основании ст. 228 и 229 НК РФ резидентство определяется по итогам налогового периода (календарного года). Поэтому сам по себе факт нахождения физического лица в РФ менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев не приводит к автоматической утрате статуса налогового резидента РФ в целях самостоятельной уплаты налога.

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

**Письмо ФНС России от 19.12.14 № ОА-4-17/26339**

*ФНС России разъяснила порядок подтверждения налоговыми органами РФ сведений о полученных в РФ норвежской организацией доходах и уплаченном налоге.*

Сумма налога на прибыль, уплачиваемого самостоятельно иностранной организацией при осуществлении деятельности через постоянное представительство, отражается в налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации, а сумма налога с доходов от источников в РФ (при отсутствии постоянного представительства на территории РФ) - в налоговом расчете (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов, который представляется налоговым агентом в налоговый орган.

Фактическая уплата иностранной организацией налога на прибыль (доходы) подтверждается платежными поручениями.

Конвенция между РФ и Норвегией, а также налоговое законодательство не содержат норм, предусматривающих дополнительное подтверждение декларации либо налогового расчета налоговыми органами РФ.

Вместе с тем иностранная организация вправе обратиться в налоговые органы РФ по месту учета этой организации либо налогового агента в целях проставления отметки на копиях декларации или налогового расчета о факте приема их оригиналов в целях их дальнейшего представления в налоговый орган иностранного государства. Проставление отметок может производиться налоговым органом РФ как непосредственно при подаче декларации или налогового расчета, так и на основании письменного запроса иностранной организации с приложением к нему копий декларации (налогового расчета) и платежного поручения, подтверждающего фактическую уплату налога на прибыль.

Верность перевода данных документов на иностранный язык свидетельствуется консульским учреждением РФ в соответствующей стране (пп. 4 п. 1 ст. 26 Консульского устава РФ).

Если такой перевод осуществляется в России, то подлинность подписи переводчика заверяется нотариусом (ст. 81 Основ законодательства РФ о нотариате).



### **3. Судебная практика**

#### ***Порядок применения правил контролируемой задолженности***

**Постановление Девятого ААС от 05.05.15 по делу № [A40-87775/14](#) ООО «Новая Табачная Компания» (председательствующий М.С. Сафронова, судьи П.А. Порывкин, А.С. Маслов)**

*Отменено решение суда первой инстанции, поскольку установленный в НК РФ подход фиксированных «коэффициентов покрытия» позволяет применять правила недостаточной капитализации при формальном соответствии займа критериям контролируемой задолженности без доказывания влияния аффилированности на сумму процентов.*

Апелляционная инстанция не согласилась с выводом нижестоящего суда, что формальное соответствие признакам контролируемой задолженности в отсутствие доказательств о негативном влиянии аффилированности на сумму процентов не может являться основанием для исключения таких процентов из состава затрат. Суд указал, что в РФ механизм недостаточной капитализации реализован не через принцип «вытянутой руки», а посредством фиксированных «коэффициентов покрытия» - соотношения собственных и заемных средств: если доля общего долга компании - дебитора превышает долю собственного капитала, то налоговые вычеты по процентной ставке по всему кредиту или по процентной ставке по той части кредита, которая превышает установленные пропорции, автоматически аннулируются или данная сумма расценивается как дивиденды.

Такой подход называется в качестве одного из допустимых в Докладе ОЭСР «Недостаточная капитализация» (утвержден 26.11.1986), в котором констатируется множественность подходов к решению вопроса недостаточной капитализации и указывает, что регулирование осуществляется по общему правилу на уровне национального законодательства. Условно они делятся на те, которые основаны на применении общих норм по борьбе со злоупотреблениями, или принципе «на расстоянии вытянутой руки» и те, которые предусматривают использование фиксированных коэффициентов.

*Разработанные ОЭСР принципы налогообложения могут учитываться арбитражными судами как профессиональное (доктринальное) толкование соглашений об избежании двойного налогообложения.*

Россия не присоединилась к Конвенции об учреждении ОЭСР 1960 г., т.е. не является участницей этой организации. Однако разработанные ОЭСР принципы налогообложения могут учитываться арбитражными судами при обосновании судебных актов как профессиональное (доктринальное) толкование заключенных РФ соглашений об избежании двойного налогообложения. Согласно ч. 4 ст. 170 АПК РФ в мотивировочной части судебного акта помимо указания на законы и нормативные правовые акты должно содержаться также обоснование их применения.

**Постановление Восьмого ААС от 03.04.15 по делу № [A81-4712/14](#) ОАО «Арктикгаз» (Председательствующий Н.А. Шиндлер, судьи А.Н. Лотов, О.А. Сидоренко)**

*Наличие двустороннего соглашения с Нидерландами не исключает возможности применения правил тонкой капитализации.*

Суд указал на возможность применения правил тонкой капитализации в отношении полученных Обществом займов от взаимозависимой компании. Так как вопрос о переквалификации процентов по займам был разрешен в ходе другого судебного разбирательства, суд указал, что с момента рассмотрения указанного спора Обществу стало известно о наличии у него обязанности налогового агента и неправомерности его позиции, основанной на разъяснениях Минфина России<sup>4</sup>.

Суд также указал, что наличие двустороннего соглашения с Нидерландами по вопросам налогообложения не исключает возможности возложения на заемщика обязанностей налогового агента в связи с применением национальных правил тонкой капитализации. Кроме того, с момента вынесения вышеуказанных судебных решений Общество уже не могло руководствоваться какими-либо иными разъяснениями по спорному вопросу налогообложения, в том числе позицией Минфина России, изложенной в письмах от 2009-2010 гг.

**Постановление АС Поволжского округа от 26.03.15 по делу № [A55-10796/2014](#) ЗАО «Самараагропромпереработка» (Председательствующий Л.Р. Гатаулина, судьи М.В. Егорова, Ф.Г. Гарипова)**

*Налогообложение у источника при выплате доходов в виде процентов, выплачиваемых российским организациям по долговым обязательствам, оформленным договором займа (кредита) с российскими организациями, нормами НК РФ не предусмотрено. Предложение налогового органа по удержанию налога у российской организации, получающей проценты по договору займа (кредита), приводит фактически к двойному налогообложению дохода в виде процентов.*

Постановлением отменены акты нижестоящих судов, в которых был сделан вывод о том, что общество не выполнило обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога при выплате российской организации процентов, признаваемых дивидендами, уплачиваемых иностранной организации по ставке 15%, в момент перечисления процентного дохода в пользу займодавца - аффилированного лица иностранной организации.

**Постановление Тринадцатого ААС от 20.04.15 по делу № [A56-10621/14](#) ООО «РОЛЬФ Эстейт Санкт-Петербург» (Председательствующий И.А. Дмитриева, судьи М.В. Будылева, Н.О. Третьякова)**

*Глава 25 НК РФ не содержит положений, позволяющих исключить из дохода российской организации - заимодавца ту часть полученных ею процентов, которая в целях налогообложения приравнивается на основании п. 4 ст. 269 НК РФ к дивидендам. Исчисление налога дважды противоречит конституционному принципу однократности налогообложения доходов.*

<sup>4</sup> Письма Минфина от 02.07.2009 № 03-03-06/1/435, от 12.03.2009 № 03-03-06/1/128, от 10.11.2010 № 03-08-05.  
стр. 18 из 23

Суды кассационной и апелляционной инстанций указали, что наличие контролируемой задолженности перед российскими займодавцами, аффилированными с иностранными организациями, не приводит к возникновению у заемщика обязанности налогового агента в отношении сумм «сверхпредельных» процентов.

Суды указали, что правила тонкой капитализации ограничивают заемщика в части признания процентов по займу в составе расходов, при этом, признание займодавцем процентов по займу в качестве доходов не ограничено. Кроме того, перекалфикация выплачиваемых российскому займодавцу процентов в дивиденды приведет к двойному налогообложению.

**Постановление АС Московского округа от 13.04.15 по делу № [А40-41135/14](#) ЗАО «Ачимгаз» (Председательствующий Н.Н. Бочарова, судьи М.К. Антонова, В.А. Черпухина)**

*Косвенная зависимость сторон заемных отношений может выражаться в виде вхождения компаний в один холдинг, в том числе и при отстутсивии между самими организациями непосредственных отношений подчиненности и подконтрольности. Положения двусторонних соглашений наделяют заемщика правом вычета процентов, при этом, размер вычета процентов устанавливается национальным законодательством.*

Судом установлено, что заемные средства предоставлялись дочерней компанией немецкой организации, имеющей долю косвенного участия в Обществе в размере 49,5%, задолженность налоговым органом была признана контролируемой, а сам заем фактически являлся займом перед головной компанией номинального заемщика.

Суд также указал на неверное толкование Обществом положений двустороннего соглашения с Германией (далее – Соглашение), так как п. 3 Протокола к Соглашению не исключают возможности применения ст. 269 НК РФ при расчете налога на прибыль российских организаций и определяет общее правило, согласно которому проценты должны вычитаться при исчислении налогооблагаемой прибыли предприятий, однако сам размер вычета и порядок его определения Соглашение не регламентирует. Так как в рамках Соглашения не установлен механизм определения предельного размера процентов, данное право отнесено к юрисдикции договаривающего государства.

***Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ***

**Постановление Девятого ААС от 20.04.15 по делу № [А40-3279/14](#) партнерства Фрешфилдс Брукхаус Дерингер ЛЛП (Великобритания) (Председательствующий П.А. Порывкин, судьи М.С. Сафронова, А.С. Маслова)**

*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 15.02.1994<sup>5</sup> (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.

Кроме того, суд указал, что довод апелляционной жалобы о том, что постоянное представительство обладает самостоятельностью в отношениях, возникающих в связи с налогообложением постоянного представительства, противоречит нормам, содержащимся в самой Конвенции. Постоянное представительство не является лицом в целях применения Конвенции, как не является лицом и само партнерство, в силу того, что не является физическим лицом, либо компанией или иным объединением лиц (с учетом нормативного определения термина «лицо»), из чего можно сделать вывод, что Конвенция не разделяет партнерства и постоянные представительства данного партнерства как самостоятельных лиц или субъектов налогообложения для целей применения Конвенции.

*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 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

---

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

расходы по методу начисления), чего сделано не было.

### ***Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика***

**Постановление АС Северо-Западного округа от 23.04.15 по делу № [A13-5609/2014](#) ЗАО «Эр Ликид Северсталь» (председательствующий О.Р. Журавлева, судьи Ю.А. Родин, С.В. Соколова).**

*Сертификаты налогового резидентства, полученные после даты получения дохода, могут подтверждать резидентство компании на дату получения дохода.*

В проверяемый период Общество состояло в заемных отношениях с французской организацией, при этом проценты по займу фактически не выплачивались, а присоединялись к телу займа. В этой связи Инспекция пришла к выводу о возникновении у Общества обязанности налогового агента в отношении капитализированных процентов по займу.

Инспекция, привлекая налогового агента к ответственности за неуплату налога, указала, что на дату получения иностранной организацией дохода документы, подтверждающие резидентство компании во Франции, отсутствовали.

Удовлетворяя требования налогоплательщика, суды указали, что заимодавец имеет право на освобождение в РФ от налога на доходы в виде полученных процентов по договору займа от российской организации, поскольку является резидентом Франции, имеющей с РФ договор по вопросам налогообложения.

Суды сослались на позицию Верховного суда РФ по делу Авиакомпании «Сибирь» ([Определение от 23.09.2014 № 305-ЭС14-1210](#)), согласно которой получение сертификатов резидентства после даты выплаты дохода не влияет на возможность применения норм международных соглашений.

**Постановление Пятнадцатого ААС от 06.04.15 по делу № [A53-20698/14](#) ОАО «Угольная компания «Донской Уголь» (Председательствующий Н.В. Сулименко, судьи Д.В. Емельянов, А.Н. Стрекачев)**

*Резидентство контрагента должно быть подтверждено до выплаты ему дохода, дальнейшее подтверждение резидентства в каждом налоговом периоде не является обязательным. Доводы Инспекции о невозможности подтверждения резидентства сертификатами, удостоверяющими полномочия нотариуса, но не удостоверяющими подпись представителя иностранного налогового органа, были признаны необоснованными.*

Обществом были заключены договоры займа с женевским подразделением люксембургской компании. Согласно представленной компанией информации, в рассматриваемый период она не имела статуса резидента Швейцарии, в связи с чем положения двустороннего соглашения с Швейцарией суд признал неприменимыми к взаимоотношениям сторон. В данном случае суд указал на то, что займодавцем выступает именно головная компания, располагающаяся в Люксембурге.

Обществом в соответствии с п. 1 ст. 312 НК РФ были представлены сертификаты резидентства люксембургской компании за периоды 2010-2011 гг. Указав на то, что в

стр. 21 из 23

представленных сертификатах апостилем удостоверена подпись нотариуса, заверившего копии документов, но не удостоверена подпись представителя налогового органа, выдавшего указанные сертификаты, Инспекция указала на неприменимость положений соглашения об избежании двойного налогообложения с Люксембургом.

Суд признал позицию инспекции неправомерной в связи со следующим:

- положения [п. 1 ст. 312](#) НК РФ предусматривают необходимость подтверждения резидентства иностранной организацией до даты выплаты дохода, а не в каждом налоговом периоде<sup>6</sup>. Отсутствие обязанности налогового агента подтверждается представленным Обществом сертификатом резидентства контрагента за 2007 г.
- Общество представило в 2013 г. сертификаты, оформленные в соответствии с указанными Инспекцией требованиями и удостоверяющие резидентство контрагента на территории Люксембурга с 2002 г.
- Сертификаты, представленные Обществом в 2010-2011 гг. и имевшиеся у него на момент выплаты дохода, необоснованно не были приняты Инспекцией в качестве подтверждения резидентства контрагента.

### ***Иные вопросы международного налогообложения***

**Постановление АС Московского округа от 19.05.15 по делу № [А40-100177/2013](#) ОАО КБ «Москоммерцбанк» (Председательствующий М.С. Сафронова, судьи Г.Н. Попова, П.А. Порывкин).**

*Если комиссия за организацию кредита (Arrangement Fee) не создает какое-либо отдельное благо или иной полезный эффект, не связанный с заключенным кредитным договором, то ее следует приравнивать к процентам по кредиту.*

Признавая перечисленную налогоплательщиком иностранному банку комиссию за организацию кредита (Arrangement Fee) оплатой услуг, суды двух инстанций не приняли во внимание позицию Президиума ВАС РФ, изложенную в Информационном письме от 13.09.2011 № 147, и не указали обстоятельства, определяющие действия иностранного банка по организации кредита как оказание самостоятельной услуги, создающей для заявителя какое-либо отдельное благо или иной полезный эффект, не связанный с заключенным кредитным договором.

Учитывая, что комиссия за организацию кредита предусмотрена непосредственно кредитным договором и установлена в процентной доле от суммы займа, а действия иностранного банка направлены исключительно на выдачу кредита и единственным встречным исполнением со стороны иностранной организации явилось предоставление кредита, суд сделал вывод, что комиссия за организацию кредита является дополнительной платой за кредит в рамках единой банковской операции по выдаче займа, которая по своему характеру приравнивается к процентам по кредиту и свидетельствует о получении иностранной организацией дохода от источника в РФ.

---

<sup>6</sup> Со ссылкой на письмо Минфина РФ от 11.03.2014 № 03-08-05/10344 и Определение Верховного Суда РФ от 23.09.2014 по делу № 305-ЭС14-1210.

**Решение Арбитражного суда г. Москвы от 22.04.15 по делу № [А40-6591/15](#) ООО «Пежо Ситроен Рус» (Судья Г.А. Карпова).**

*Расходы организации на аренду жилых помещений для иностранных сотрудников не являются частью их заработной платы в неденежной форме, не подлежат нормированию и должны полностью учитываться в составе расходов на оплату труда при их документальной подтвержденности и экономической оправданности.*

Инспекция посчитала, что расходы общества на аренду жилых помещений для иностранных сотрудников являются частью заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, которая согласно ст. 131 ТК РФ не может превышать 20% от начисленной заработной платы. В этой связи Инспекцией был произведен перерасчет затрат на аренду жилья, подлежащих включению в состав расходов Общества.

Суд не согласился с Инспекцией, указав что указанные затраты согласно ТК РФ не являются вознаграждением за труд работников, а относятся к расходам на содержание сотрудников, нормирование которых в рамках ТК РФ не предусмотрено. Довод Инспекции о том, что при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы на социальные нужды работников, непосредственно не связанные с выполняемыми ими обязанностями, а также не связанные с извлечением организацией доходов, следовательно, расходы, связанные с бесплатным предоставлением жилья иностранным работникам (либо компенсацией аренды квартиры), не учитываются в целях налогообложения прибыли», не может являться основанием для отказа обществу в учете документально подтвержденных и экономически обоснованных расходов.

Позиция Общества о правомерности включения в состав расходов на оплату труда затрат в виде арендной платы за предоставленное работникам жилье также подтверждается положениями Конвенции между Правительством РФ и Правительством Французской Республики «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и налогов на имущество».

**Постановление Тринадцатого ААС от 31.03.15 по делу № [А56-61078/14](#) ООО «Статойл Фьюэл энд Ритеэл Раша» (Председательствующий И.А. Дмитриева, судьи М.Л. Згурская, Н.О. Третьякова).**

*В случае, когда проценты заемщиком не выплачиваются иностранному заимодавцу, а происходит их ежемесячное начисление и капитализация (увеличение основной суммы займа), датой получения дохода будет являться дата причисления процентов к сумме основного долга. Таким образом, заемщик несет обязанность налогового агента, которая должна быть исполнена им из собственных средств.*

Суд поддержал доводы Инспекции о том, что при капитализации процентов по договору займа, выданному иностранными займодавцами, у Общества возникает обязанность налогового агента. При этом суд признал правомерным возложение на налогового агента обязанности по уплате налога за счет собственных средств.

**Подписаться на бесплатную рассылку дайджеста можно  
отправив заявку на [info@schekinlaw.ru](mailto:info@schekinlaw.ru)**