

**ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 05¹**

01 июня 2015 – 01 июля 2015 года

1. Новости международного налогообложения 5

Россия: ФНС России разработала методичку, направленную на популяризацию деофшоризации и отвечающую на наиболее часто задаваемые вопросы граждан.....5

Россия: принят закон о добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках.....5

ОЭСР: представлен Пакет методов реализации Действия 13 Плана BEPS о межгосударственном обмене информацией.....5

Индонезия, Канада, Австралия, Новая Зеландия, Коста Рика, Чили, Индия: подписание многостороннего соглашения об автоматическом обмене налоговой информацией.....5

ЕС: Еврокомиссия разработала План действий, направленный на ужесточение мер борьбы с уклонением от уплаты налога на прибыль в странах ЕС и последующее реформирование системы корпоративного налогообложения.6

ОЭСР: в развивающихся странах запущен проект Налоговые Инспектора без Границ (TIWB – Tax Inspectors Without Borders).....6

2. Письма Минфина России и ФНС России..... 6

Контролируемые иностранные компании6

Прибыль КИК, не распределенная до 01.01.2015, не учитывается у контролирующего лица....6

Получение благотворительного пожертвования от независимых иностранных благотворительных фондов само по себе не является основанием участия в таком фонде или основанием контроля над таким фондом.7

Порядок применения правил контролируемой задолженности.....7

Если на конец отчетного (налогового) периода величина собственного капитала российской организации - заемщика отрицательна, проценты по контролируемой задолженности не учитываются в составе расходов, а приравниваются в полном объеме к дивидендам (поскольку предельные проценты равны нулю).....7

При выплате сверхпредельных процентов по контролируемой задолженности в пользу российской организации удержание налога с дивидендов организацией-заемщиком не производится.7

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

Налоговое резидентство юридических лиц7

Исчисление и удержание налога на прибыль с дивидендов, выплачиваемых иностранным организациям, самостоятельно признавшим себя налоговым резидентом РФ, производится налоговым агентом во всех случаях выплаты доходов, за исключением случаев, предусмотренных п. 2 ст. 310 НК РФ.....7

До издания нормативного правового акта ФНС России об утверждении формы уведомления иностранной организации о признании себя налоговым резидентом РФ проект данной формы (письмо ФНС России от 20.04.2015 № ОА-4-17/6657) может быть использован для временного применения..... 8

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов 8

При получении физическим лицом - налоговым резидентом РФ купонного дохода по облигациям российской организации от иностранной организации, не являющейся налоговым агентом (брокера), физическое лицо самостоятельно исчисляет с применением налоговой ставки 13% суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, и представляет в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию. 8

При выплате российской организацией иностранному лицу дохода, фактическим получателем которого является российский налоговый резидент, российская организация, выплачивающая доход, не удерживает налог с иностранного лица, однако такая организация должна выступать налоговым агентом в отношении дохода, получаемого российским резидентом - фактическим получателем, в случаях, предусмотренных НК РФ. 8

В случае выполнения условий, предусмотренных пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ и п. 1.1 ст. 312 НК РФ, российская организация при выплате дивидендов лицу - налоговому резиденту РФ, косвенно участвующему в такой российской организации и имеющему фактическое право на получение дивидендов, вправе применить к выплачиваемому доходу в виде дивидендов налоговую ставку 0%. 8

Даже при наличии в цепочке компаний, через которые осуществляется выплата дохода фактическому получателю – российскому резиденту (физическому лицу), организации, постоянным местонахождением которой является государство, с которым у РФ отсутствует международный договор по вопросам налогообложения, налог с доходов иностранных организаций, не имеющих фактическое право на доход, не удерживается..... 8

Предусмотренные международными налоговыми соглашениями льготы предоставляются только фактическим получателям дохода, даже если данное условие не закреплено прямо в тексте соглашения.....9

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ9

Деятельность японской компании по проведению шефмонтажных работ, надзору за пусконаладочными работами и участию японских специалистов в испытаниях на смонтированном оборудовании приводит к образованию постоянного представительства японской компании на территории РФ.....9

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика..... 10

Подтверждение статуса налогового резидентства РФ для обособленных подразделений иностранных организаций, в том числе для филиалов иностранных компаний, не осуществляется.....10

Порядок применения правил о скрытой продаже недвижимости 10

Российская организация, осуществляющая в пользу иностранной организации выплату дохода от реализации акций (долей) и производных от них финансовых инструментов российских организаций, более 50% активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, должна исчислять и удерживать у источника выплаты налог при каждой выплате таких доходов.....10

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности 10

<i>Доходы от работы по найму, осуществляемой в РФ, полученные гражданами Беларуси, Казахстана и Армении, с 01.01.2015 подлежат обложению НДФЛ по ставке 13%.</i>	<i>11</i>
<i>Для применения работодателем ставки 13% по налогу с доходов по трудовым договорам резидентов государств Евразийского Экономического Союза не требуется получение специального удостоверения (подтверждения) от российского налогового органа.</i>	<i>11</i>
<i>Российская компания не удерживает НДФЛ с доходов сотрудников - резидентов Вьетнама от трудовой деятельности во Вьетнаме.</i>	<i>11</i>
<i>Вознаграждение, полученное резидентом РФ в связи с работой по найму во Вьетнаме, облагается налогом только в РФ при соблюдении определенных условий.</i>	<i>11</i>
Иные вопросы международного налогообложения	11
<i>Понятие «международный договор РФ по вопросам налогообложения» не распространяется на Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам.</i>	<i>11</i>
<i>Доходы иностранной организации, не зарегистрированной и не имеющей представительств (филиалов) в РФ, от оказания российскому принципалу агентских услуг по реализации товаров на основании заказов через интернет-сайт, налогом на прибыль организаций в РФ не облагаются.....</i>	<i>12</i>
<i>Зачет удержанного в Киргизии налога по ставке 10% с дохода российской организации в виде роялти производится при фактической уплате налога на прибыль в РФ.....</i>	<i>12</i>
<i>Доходы физического лица – налогового резидента РФ от продажи резиденту РФ доли в товариществе с ограниченной ответственностью, расположенном в Республике Казахстан, признается доходом, полученным от источников за пределами РФ, и подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц по ставке 13%.</i>	<i>12</i>
<i>При продаже земельного участка иностранная компания вправе уменьшить доходы, полученные по сделке, на расходы по его приобретению.</i>	<i>12</i>
<i>Выплата вознаграждения российской организацией резиденту иностранного государства за предоставление поручительства по кредитным обязательствам не относится к иным аналогичным доходам от источников в РФ, предусмотренным пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ. ...</i>	<i>12</i>
<i>Следовательно у российской организации не возникает обязанности по удержанию налога с такого рода доходов этого иностранного юридического лица.</i>	<i>13</i>
3. Судебная практика.....	13
Порядок применения правил контролируемой задолженности.....	13
<i>Косвенная зависимость сторон заемных отношений может выражаться в виде вхождения компаний в один холдинг, в том числе и при отсутствии между самими организациями непосредственных отношений подчиненности и подконтрольности. Положения двусторонних соглашений наделяют заемщика правом вычета процентов, при этом размер вычета процентов устанавливается национальным законодательством.....</i>	<i>13</i>
<i>Налогообложение у источника при выплате доходов в виде процентов, выплачиваемых российским организациям - займодавцам по контролируемой задолженности, 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.....</i>	<i>13</i>
<i>Правила недостаточной капитализации, реализованные в НК РФ в виде фиксированных «коэффициентов покрытия», могут применяться при формальном соответствии займа критериям контролируемой задолженности без доказывания влияния аффилированности на сумму процентов.</i>	<i>14</i>
<i>Наличие международного договора РФ, предусматривающего льготный порядок учета процентов по долговым обязательствам, не препятствует применению российских правил о недостаточной капитализации.</i>	<i>14</i>

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика.....	14
<i>Начальники налоговых управлений являются органами, уполномоченными выдавать сертификаты резидентства компаний в Республике Корея.....</i>	<i>15</i>
<i>Подтверждение резидентства компании в Великобритании может быть выдано Королевской налогово-таможенной службой.....</i>	<i>15</i>
<i>Сертификат резидентства в виде апостилированной распечатки интернет-сайта является надлежащим подтверждением местонахождения компании.....</i>	<i>15</i>
<i>Резидентство иностранного налогоплательщика подтверждается соответствующими документами, предоставляемыми налоговому агенту до даты выплаты дохода, и не может устанавливаться с помощью иных доказательств.....</i>	<i>15</i>
<i>Налог с доходов иностранного лица не может быть взыскан с налогового агента.....</i>	<i>16</i>
<i>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.....</i>	<i>16</i>
<i>Представленный в ходе проверки сертификат регистрации кипрской компании не подтверждает налоговое резидентство компании в целях применения международного соглашения.....</i>	<i>17</i>
Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.....	17
<i>То обстоятельство, что шведская компания не несла расходов по приобретению акций российской организации, а получила их в качестве взноса от своего акционера без встречного предоставления, не влияет на возможность использования льготной ставки по дивидендам.....</i>	<i>17</i>
<i>Для применения льготной ставки по дивидендам по соглашению между Россией и Швецией достаточно однократного достижения порогового значения размера вложенного капитала, которое не подлежит последующему пересчету по курсу ЦБ РФ.....</i>	<i>18</i>

1. Новости международного налогообложения

Россия: ФНС России разработала методичку, направленную на популяризацию деофшоризации и отвечающую на наиболее часто задаваемые вопросы граждан.

На сайте ФНС России появилось [руководство](#), составленное по принципу ответов на наиболее часто задаваемые вопросы, связанные с темой деофшоризации. Так, в методичке поясняется, что такое офшорная юрисдикция, контролируемая иностранная компания, зачем гражданину подавать декларацию о зарубежном имуществе, является ли нарушением наличие счетов в иностранных банках.

Россия: принят закон о добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках.

Федеральный закон от 08.06.2015 [«О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов \(вкладов\) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»](#) № 140-ФЗ направлен на создание правового механизма добровольного декларирования активов и счетов, снижение рисков, связанных с возможными ограничениями использования российских капиталов, которые находятся в иностранных государствах, а также с переходом Российской Федерации к автоматическому обмену налоговой информацией с иностранными государствами. В приложении к закону содержится специальная декларация, на основании которой граждане смогут добровольно представить в налоговые органы сведения о своем имуществе, счетах (вкладах) в банках (в том числе зарубежных) и контролируемых иностранных компаниях.

Для участников программы добровольного декларирования предусматривается ряд гарантий, в том числе, освобождение от уголовной и административной ответственности по ряду составов в отношении деяний, совершенных до 1 января 2015 г., если эти деяния были связаны с формированием (приобретением) задекларированного имущества.

ОЭСР: представлен Пакет методов реализации Действия 13 Плана BEPS о межгосударственном обмене информацией.

[Пакет мер](#) по реализации Плана BEPS будет способствовать последовательной и быстрой реализации новых стандартов по обмену информацией по трансфертному ценообразованию, закрепленных в Действии 13 Плана BEPS. Новый пакет реализации состоит из законодательных моделей, предусматривающих подачу материнской компанией международной корпорации (группы компаний) сведений с разделением по странам о всех компаниях группы. Также устанавливается требование о создании резервных копий отчетности, на случай если в одной из применимых юрисдикций не требуется предоставление соответствующей информации. Пакет также содержит три типовых соглашения между компетентными органами государств для содействия в обмене налоговой информацией.

Индонезия, Канада, Австралия, Новая Зеландия, Коста Рика, Чили, Индия: подписание многостороннего соглашения об автоматическом обмене налоговой информацией.

Подписантами [Многостороннего соглашения об обмене финансовой информацией между компетентными органами](#) сегодня является 61 государство. Соглашение предусматривает автоматический обмен информацией между государствами-участниками, в соответствии со Стандартом, разработанным ОЭСР и странами G20.

ЕС: Еврокомиссия разработала План действий, направленный на ужесточение мер борьбы с уклонением от уплаты налога на прибыль в странах ЕС и последующее реформирование системы корпоративного налогообложения.

[План действий](#) предусматривает ряд мер, направленных на реформирование существующей системы корпоративного налогообложения в странах ЕС. Предполагается, что сам проект реформ будет представлен на обсуждение в рамках G20 в октябре 2015 и отразит принципы борьбы с уклонением от налогообложения в части налога на прибыль организаций, разработанные в рамках Плана BEPS.

ОЭСР: в развивающихся странах запущен проект Налоговые Инспектора без Границ (TIWB – Tax Inspectors Without Borders).

ОЭСР и Программа развития ООН разработали проект под названием Налоговые Инспектора без Границ. В рамках проекта эксперты ОЭСР взаимодействуют с компетентными органами развивающихся стран посредством консультаций, в том числе, в области международного налогообложения. Проект направлен на повышение качества работы национальных налоговых органов, его пилотные версии уже были запущены в ряде государств – Албании, Гане, Сенегале. Результатом работы экспертов ОЭСР, например, в Колумбии стало увеличение размера налоговых поступлений в бюджет более чем на 30 млн. USD за последние 3 года.

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 25.05.15 № 03-08-05/29888

Прибыль КИК, не распределенная до 01.01.2015, не учитывается у контролирующего лица.

В соответствии с п. 2 ст. 4 Федерального закона от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли КИК и доходов иностранных организаций)» (далее – «Закон о КИК») нормы о КИК применяются контролирующими лицами при определении налоговой базы в отношении прибыли иностранных компаний, определяемой с периодов, начинающихся в 2015 году.

Учитывая вышеизложенное, при определении прибыли КИК по правилам, установленным гл. 25 НК РФ, прибыль такой КИК, не распределенная до 01.01.2015, не учитывается для целей определения налоговой базы у налогоплательщика - контролирующего лица этой КИК за 2015 год.

Письмо Минфина России от 13.05.15 № 03-08-05/27276

Получение благотворительного пожертвования от независимых иностранных благотворительных фондов само по себе не является основанием участия в таком фонде или основанием контроля над таким фондом.

Закон о КИК не распространяется на российскую организацию, планирующую получить от иностранного благотворительного фонда пожертвование.

Порядок применения правил контролируемой задолженности

Письма Минфина России от 02.06.15 № 03-08-05/31748; от 14.05.15 № 03-08-05/27557

Если на конец отчетного (налогового) периода величина собственного капитала российской организации - заемщика отрицательна, проценты по контролируемой задолженности не учитываются в составе расходов, а приравниваются в полном объеме к дивидендам (поскольку предельные проценты равны нулю).

Письмо Минфина России от 14.05.15 № 03-08-05/27557

При выплате сверхпредельных процентов по контролируемой задолженности в пользу российской организации удержание налога с дивидендов организацией-заемщиком не производится.

Налогообложение у источника при выплате доходов в виде процентов, выплачиваемых российскими организациями по долговым обязательствам с российскими организациями, НК РФ не предусмотрено.

Учитывая принцип толкования неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ), при выплате российской организацией сверхпредельных процентов удержание налога с дивидендов организацией-заемщиком не производится.

Налоговое резидентство юридических лиц

Письмо Минфина России от 03.06.15 № 03-03-06/31990

Исчисление и удержание налога на прибыль с дивидендов, выплачиваемых иностранным организациям, самостоятельно признавшим себя налоговым резидентом РФ, производится налоговым агентом во всех случаях выплаты доходов, за исключением случаев, предусмотренных п. 2 ст. 310 НК РФ.

Иностранные организации, самостоятельно признавшие себя налоговыми резидентами РФ, в целях гл. 25 НК РФ приравниваются к российским организациям.

В то же время следует учитывать, что исчисление и удержание суммы налога на прибыль с доходов в виде дивидендов, выплачиваемых иностранным организациям, производится

налоговым агентом во всех случаях выплаты таких доходов, за исключением случаев, предусмотренных п. 2 ст. 310 НК РФ.

При этом налог с дивидендов по общему правилу рассчитывается по ставке 15%, если иная налоговая ставка не предусмотрена международным договором РФ.

Письмо Минфина России от 05.06.15 № 03-03-06/2/32650

До издания нормативного правового акта ФНС России об утверждении формы уведомления иностранной организации о признании себя налоговым резидентом РФ проект данной формы (письмо ФНС России от 20.04.2015 № ОА-4-17/6657) может быть использован для временного применения.

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов

Письмо Минфина России от 09.06.15 № 03-04-05/33281

При получении физическим лицом - налоговым резидентом РФ купонного дохода по облигациям российской организации от иностранной организации, не являющейся налоговым агентом (брокера), физическое лицо самостоятельно исчисляет с применением налоговой ставки 13% суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет, и представляет в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию.

Письмо Минфина России от 26.05.15 № 03-08-13/30229

При выплате российской организацией иностранному лицу дохода, фактическим получателем которого является российский налоговый резидент, российская организация, выплачивающая доход, не удерживает налог с иностранного лица, однако такая организация должна выступать налоговым агентом в отношении дохода, получаемого российским резидентом - фактическим получателем, в случаях, предусмотренных НК РФ.

Письмо Минфина России от 19.05.15 № 03-08-05/28824

В случае выполнения условий, предусмотренных пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ и п. 1.1 ст. 312 НК РФ, российская организация при выплате дивидендов лицу - налоговому резиденту РФ, косвенно участвующему в такой российской организации и имеющему фактическое право на получение дивидендов, вправе применить к выплачиваемому доходу в виде дивидендов налоговую ставку 0%.

Письмо Минфина России от 19.05.15 № 03-08-05/28839

Даже при наличии в цепочке компаний, через которые осуществляется выплата дохода фактическому получателю – российскому резиденту (физическому лицу), организации, постоянным местонахождением которой является государство, с которым у РФ

отсутствует международный договор по вопросам налогообложения, налог с доходов иностранных организаций, не имеющих фактическое право на доход, не удерживается.

Ведомство обратило внимание, что в указанном случае российской организацией, выплачивающей доход, не удерживается налог с иностранного лица, не имеющего фактического права на выплачиваемые доходы (их часть), однако она будет выступать налоговым агентом в отношении дохода, получаемого российским налоговым резидентом - фактическим получателем.

Письмо Минфина России от 19.05.15 № 03-08-05/28841

Предусмотренные международными налоговыми соглашениями льготы предоставляются только фактическим получателям дохода, даже если данное условие не закреплено прямо в тексте соглашения.

Международные соглашения об избежании двойного налогообложения основываются на Модельной конвенции ОЭСР и на официальных комментариях к ней.

В соответствии с Комментариями льготы (пониженные ставки и освобождения) при выплате дохода от источников в договариваемом государстве применяются исключительно в случае, если резидент другого договариваемого государства является фактическим получателем такого дохода.

Статьи 7 и 312 НК РФ содержат аналогичную позицию по вопросу применения льгот, предусматриваемых международными договорами РФ, и не являются иными по отношению к правилам, установленным данными договорами.

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ

Письмо Минфина России от 04.06.15 № 03-08-05/32358

Деятельность японской компании по проведению шефмонтажных работ, надзору за пусконаладочными работами и участием японских специалистов в испытаниях на смонтированном оборудовании приводит к образованию постоянного представительства японской компании на территории РФ.

Согласно ст. 306 НК РФ деятельность иностранной организации на территории РФ приводит к образованию постоянного представительства, если она имеет любое место деятельности (филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение), через которое она регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ, связанную с проведением работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования.

В соответствии с п. 1 ст. 4 Конвенции между Японией и СССР термин «постоянное представительство» означает любое постоянное место деятельности, через которое полностью или частично осуществляется коммерческая деятельность лица с постоянным местопребыванием в договариваемом государстве.

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика

Письмо ФНС России от 31.03.15 № ОА-4-17/5230

Подтверждение статуса налогового резидентства РФ для обособленных подразделений иностранных организаций, в том числе для филиалов иностранных компаний, не осуществляется.

Выдача справок, подтверждающих статус налогоплательщика в качестве налогового резидента РФ, осуществляется ФНС России для целей применения международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения.

Поскольку филиалы или иные обособленные подразделения организаций к лицам не относятся, Конвенция между РФ и Казахстаном на них не распространяется.²

Порядок применения правил о скрытой продаже недвижимости

Письмо Минфина России от 08.06.15 № 03-08-13/33142 (направлено письмом ФНС России от 22.06.15 № ГД-4-3/10791, поручено довести до нижестоящих налоговых органов Управлениям ФНС по субъектам РФ)

Российская организация, осуществляющая в пользу иностранной организации выплату дохода от реализации акций (долей) и производных от них финансовых инструментов российских организаций, более 50% активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, должна исчислять и удерживать у источника выплаты налог при каждой выплате таких доходов.

В соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ данные доходы относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат обложению налогом.

Минфин России обратил внимание на коллизию, возникшую в связи с изменениями в ст. 309 НК РФ, внесенными Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ РФ. В соответствии с п. 1.1. ст. 309 НК РФ налог с перечисленных в пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ доходов не удерживается у источника выплаты, а исчисляется и перечисляется в бюджет самостоятельно иностранной организацией.

Из содержания п. 2 этой же статьи, а также ст. 310 НК РФ следует, что налог должен удерживаться у источника при каждой выплате таких доходов. Именно последней позицией рекомендует руководствоваться Минфин России.

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

² Данные положения Конвенции дословно воспроизводят соответствующие нормы Модельной конвенции ОЭСР, что позволяет распространить позицию Минфина на соглашения РФ с другими государствами.

Письмо Минфина России от 03.06.15 № 03-04-07/32205

Доходы от работы по найму, осуществляемой в РФ, полученные гражданами Беларуси, Казахстана и Армении, с 01.01.2015 подлежат обложению НДФЛ по ставке 13%.

Данное положение установлено ст. 73 Договора о Евразийском экономическом союзе от 29.05.2014.

При обращении в ведомство налогоплательщик указал на дискриминационный характер данной нормы договора по отношению к гражданам РФ, работающим по найму в государствах - членах Евразийского экономического союза и возвращающимся в РФ, не имея статуса налогового резидента РФ. Минфин России сообщил о том, что данный вопрос изучается.

Письмо ФНС России от 30.04.15 № ОА-3-17/1811

Для применения работодателем ставки 13% по налогу с доходов по трудовым договорам резидентов государств Евразийского Экономического Союза не требуется получение специального удостоверения (подтверждения) от российского налогового органа.

Письмо Минфина России от 03.06.15 № 03-08-13/32232

Российская компания не удерживает НДФЛ с доходов сотрудников - резидентов Вьетнама от трудовой деятельности во Вьетнаме.

В соответствии с п. 1 ст. 15 Соглашения между РФ и Вьетнамом заработная плата и другие подобные вознаграждения, получаемые резидентом Вьетнама в связи с работой по найму, облагаются налогом только во Вьетнаме.

Вознаграждение, полученное резидентом РФ в связи с работой по найму во Вьетнаме, облагается налогом только в РФ при соблюдении определенных условий.

Требуется соблюдение всех условий, установленных п. 2 ст. 15 Соглашения между РФ и Вьетнамом:

- получатель находится во Вьетнаме в течение периода или периодов, не превышающих в совокупности 183 дней в соответствующем календарном году;
- вознаграждение выплачивается нанимателем или от имени нанимателя, который не является резидентом Вьетнама;
- расходы по выплате вознаграждения не несет постоянное представительство, которое наниматель имеет во Вьетнаме.

Иные вопросы международного налогообложения

Письмо Минфина России от 27.05.15 № 03-08-05/30531

Понятие «международный договор РФ по вопросам налогообложения» не распространяется на Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам.

Такой вывод сделан Минфином России при толковании положений ст. 7 НК РФ, регулирующих порядок уплаты налога в случае выплаты доходов от источников в РФ иностранному лицу, постоянным местонахождением которого является государство (территория), с которым имеется международный договор по вопросам налогообложения, и не имеющему фактического права на такие доходы, если источнику выплаты известно лицо, имеющее фактическое право на такие доходы (их часть).

Письмо Минфина России от 25.05.15 № 03-07-14/29943

Доходы иностранной организации, не зарегистрированной и не имеющей представительств (филиалов) в РФ, от оказания российскому принципалу агентских услуг по реализации товаров на основании заказов через интернет-сайт, налогом на прибыль организаций в РФ не облагаются.

Письмо Минфина России от 19.05.15 № 03-08-05/28615

Зачет удержанного в Киргизии налога по ставке 10% с дохода российской организации в виде роялти производится при фактической уплате налога на прибыль в РФ.

Письмо Минфина России от 20.05.15 № 03-08-05/29048

Доходы физического лица – налогового резидента РФ от продажи резиденту РФ доли в товариществе с ограниченной ответственностью, расположенном в Республике Казахстан, признается доходом, полученным от источников за пределами РФ, и подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц по ставке 13%.

Если указанный доход подлежит налогообложению на территории Республики Казахстан, то налог, уплаченный в Казахстане, может быть зачтен при уплате НДФЛ в России.

Письмо Минфина России от 19.05.15 № 03-08-05/28614

При продаже земельного участка иностранная компания вправе уменьшить доходы, полученные по сделке, на расходы по его приобретению.

Под документально подтвержденными расходами для целей гл. 25 НК РФ понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Соответственно, при выплате дохода иностранной организации от реализации недвижимого имущества на территории РФ российская организация, являющаяся налоговым агентом, должна определить сумму налога, удержать эту сумму и перечислить налог в бюджет РФ.

Письмо Минфина России от 14.05.15 № 03-08-05/27574

Выплата вознаграждения российской организацией резиденту иностранного государства за предоставление поручительства по кредитным обязательствам не относится к иным аналогичным доходам от источников в РФ, предусмотренным пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Следовательно у российской организации не возникает обязанности по удержанию налога с такого рода доходов этого иностранного юридического лица.

3. Судебная практика

Порядок применения правил контролируемой задолженности

Определение Верховного Суда РФ от 17.07.2015 № [305-КГ15-8766](#) по делу № [А40-41135/14](#) ЗАО «Ачимгаз» (судья Завьялова Т.В.) об отказе в передаче кассационных жалоб ЗАО «Ачимгаз», компании «Винтерсхалл Фермегенсфервальтунгсгезельшафт мбХ» и компании «Винтерсхалл Холдинг ГмбХ» для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ

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

Судья Верховного суда РФ согласилась с выводами нижестоящих инстанций, указавших на неверное толкование Обществом Соглашения между РФ с Германией, так как п. 3 Протокола к Соглашению не исключает 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 договаривающегося государства.

Решение Арбитражного суда Самарской области от 10.07.15 по делу № [А55-10796/2014](#) ЗАО «Самараагропромпереработка» (судья Мешкова О.В.)

Налогообложение у источника при выплате доходов в виде процентов, выплачиваемых российским организациям - займодавцам по контролируемой задолженности, 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.

Налоговый орган сделал вывод, что общество не выполнило обязанность налогового агента при выплате российской организации процентов по договорам займа, признаваемых дивидендами, уплачиваемых иностранной организации по ставке 15%, в момент перечисления процентного дохода в пользу российского займодавца - аффилированного лица иностранной организации.

Суд указал, что позиция налогового органа приводит к тому, что с одной и той же суммы -

положительной разницы между суммами начисленных и предельных процентов, которая в целях налогообложения приравнивается к дивидендам, налог будет исчислен дважды: во-первых, заемщик как налоговый агент исчислит налог с дивидендов, во-вторых, российская организация - заимодавец включит всю сумму полученных ею процентов в налогооблагаемый доход.

Постановление АС Московского округа от 22.07.15 по делу № [А40-87775/14](#) ООО «Новая Табачная Компания» (председательствующий Егорова Т.А., судьи Буянова Н.В., Тетёркина С.И.)

Правила недостаточной капитализации, реализованные в НК РФ в виде фиксированных «коэффициентов покрытия», могут применяться при формальном соответствии займа критериям контролируемой задолженности без доказывания влияния аффилированности на сумму процентов.

Кассационная инстанция оставила в силе решение апелляционного суда, который выразил позицию, 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.

Постановление АС Северо-Западного округа от 19.06.15 по делу № [А56-41307/2014](#) ООО «Воздушные Ворота Северной Столицы» (председательствующий Журавлева О.Р., судьи Пастухова М.В., Соколова С.В.)

Наличие международного договора РФ, предусматривающего льготный порядок учета процентов по долговым обязательствам, не препятствует применению российских правил о недостаточной капитализации.

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика

Постановление Пятого ААС от 25.05.15 по делу № [А51-31300/2014](#) ООО «Технохолдинг Сумотори» (председательствующий Рубанова В.В., судьи Бессчасная Л.А., Солохина Т.А.)

Начальники налоговых управлений являются органами, уполномоченными выдавать сертификаты резидентства компаний в Республике Корея.

Инспекция не приняла подтверждение резидентства контрагента в Корею, поскольку оно выдано Начальником налогового управления Северного Инчхона, а согласно пп. «g» п. 1 ст. 3 Конвенции между РФ и Республикой Корея термин «компетентный орган» означает применительно к Республике Корея - министра финансов или уполномоченного им представителя.

Суд не согласился с данной позицией, поскольку то обстоятельство, что в рассматриваемых свидетельствах не указано, что начальник налогового управления Северного Инчхона не является представителем министра финансов, не исключает действительное наличие у него таких полномочий.

Подтверждение резидентства компании в Великобритании может быть выдано Королевской налогово-таможенной службой.

Суд отметил, что это не противоречит ст. 3 Конвенции между РФ и Великобританией, согласно которой термин «компетентный орган» означает применительно к Соединенному Королевству - Службу внутренних доходов или уполномоченного ею представителя.

Сертификат резидентства в виде апостилированной распечатки интернет-сайта является надлежащим подтверждением местонахождения компании.

Постановление Пятого ААС от 25.05.15 по делу № [A51-31300/2014](#) ООО «Технохолдинг Сумотори» (председательствующий Рубанова В.В., судьи Бессчасная Л.А., Солохина Т.А.)

Постановление Десятого ААС от 23.06.15 по делу № [A41-28383/14](#) ООО «СМСи-Рус» (председательствующий Огурцов Н.А., судьи Каткина Н.Н., Коновалова С.А.)

Инспекцией не представлено нормативно-правовое обоснование требования о необходимости представлять апостилированные сертификаты налогового резидентства.

Из системного анализа международных правовых норм с учетом национального их толкования, в частности финансовым ведомством России, следует, что проставление апостиля в сертификатах резидентства не является обязательным для России при рассмотрении вопроса о возможности их принятия в качестве документов, подтверждающих местонахождение контрагента в иностранном государстве.

Постановление АС Центрального округа от 09.07.15 по делу № [A62-5052/2014](#) ООО «Синергия» (председательствующий Радюгина Е.А., судьи Ермаков М.Н., Чаусова Е.Н.)

Резидентство иностранного налогоплательщика подтверждается соответствующими документами, предоставляемыми налоговому агенту до даты выплаты дохода, и не может устанавливаться с помощью иных доказательств.

В качестве подтверждения резидентства иностранный контрагент предоставил российской

компании справку Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, действительную на 2013 год. Доход белорусскому контрагенту обществом выплачивался в 2010-2012 годах. Отменяя судебные акты нижестоящих судов, кассационный суд пришел к выводу, что п. 1 ст. 312 НК РФ содержит прямое требование о подтверждении резидентства до даты выплаты дохода.

Налог с доходов иностранного лица не может быть взыскан с налогового агента.

Суд посчитал, что предложение налогового органа обществу уплатить налог с дохода, выплаченного иностранной организацией, является неправомерным, так как в силу пп. 1 п. 3 ст. 24, п. 1 ст. 310 НК РФ данный налог подлежит перечислению в бюджет за счет средств, выплачиваемых иностранной организацией, а не налогового агента. При этом суд сослался на Постановления Президиума ВАС РФ от 06.02.2007 № 13225/06, от 29.05.2007 № 1646/07, от 06.04.2010 № 14977/09.

Постановление АС Северо-Кавказского округа от 21.07.15 по делу № [А53-20698/2014](#) ОАО «Угольная компания «Донской уголь» (председательствующий Черных Л.А., судьи Дорогина Т.Н., Посаженикова М.В.)

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, что в представленных сертификатах апостилом удостоверена подпись нотариуса, заверившего копии документов, но не удостоверена подпись представителя налогового органа, выдавшего указанные сертификаты, Инспекция посчитала соглашение об избежании двойного налогообложения с Люксембургом не подлежащим применению.

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 периоде³. 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

³ Со ссылкой на письмо Минфина РФ от 11.03.2014 № 03-08-05/10344 и определение Верховного Суда РФ от 23.09.2014 № 305-ЭС14-1210.

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.

Постановление АС Западно-Сибирского округа от 26.06.15 по делу № [A75-7491/2014](#) ЗАО «Турсунт» (председательствующий Перминова И.В., судьи Бурова А.А., Чапаева Г.В.)

Представленный в ходе проверки сертификат регистрации кипрской компании не подтверждает налоговое резидентство компании в целях применения международного соглашения.

Суд указал, что представление налогоплательщиком сертификата, подтверждающего налоговое резидентство компании, в суде первой инстанции не может быть положено в основу вывода о незаконности решения налогового органа, поскольку на момент выплаты дохода компания – резидент Кипра не представила надлежащее подтверждение того, что она имеет постоянное местонахождение в Республике Кипр, что является обязательным условием для применения специальных положений о действии международных договоров, установленным п. 1 ст. 312 НК РФ .

На сертификате о регистрации иностранной компании стоит апостиль Министерства Юстиции и Общественного Порядка Республики Кипр. Кроме того, ранее налоговый орган принимал такие документы в качестве надлежащих при проведении проверок.

Тем не менее, суды, отказывая в признании решения инспекции незаконным, указали, что в ст. 3 Соглашения между РФ и Кипром установлены компетентные органы, выдающие подтверждающие резидентство документы. На Кипре таковым является Министр финансов или его уполномоченный представитель.

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.

Постановление Девятнадцатого ААС от 05.06.15 по делу № [A14-13723/2013](#) ЗАО «Вотек Мобайл» (ЗАО «Теле2-Воронеж») (председательствующий Ольшанская Н.А., судьи Скрынников В.А., Михайлова Т.Л.)

То обстоятельство, что шведская компания не несла расходов по приобретению акций российской организации, а получила их в качестве взноса от своего акционера без встречного предоставления, не влияет на возможность использования льготной ставки по дивидендам.

То обстоятельство, что шведский получатель дивидендов не нес расходов по приобретению акций российской компании, а получил их в качестве взноса от своего акционера без встречного предоставления, инспекция расценила как невыполнение условия Конвенции о вложении иностранного капитала для применения льготной ставки согласно Конвенции между РФ и Швецией.

Суд с данной позицией не согласился, указав, что соответствующая норма Конвенции не содержит требования о прямом вложении в капитал. Понятие «вложенного капитала»

используется в тексте Конвенции в том смысле, что способ приобретения капитала российской компании на вторичном рынке при совершении сделки между двумя нерезидентами не может повлиять на оценку наличия вложения в капитал российской организации. Если бы стороны Конвенции желали связать пониженную ставку со способом вложения капитала самим получателем дивидендов, то однозначно указали бы на это в тексте документа (что, например, реализовано в соглашении между РФ и Кипром).

Для применения льготной ставки по дивидендам по соглашению между Россией и Швецией достаточно однократного достижения порогового значения размера вложенного капитала, которое не подлежит последующему пересчету по курсу ЦБ РФ.

Конвенцией между РФ и Швецией в пп. «а» п. 2 ст. 10 установлено, что для применения ставки по дивидендам 5% необходимо вложение в компанию, выплачивающую дивиденды, иностранного капитала в размере не менее 100 тыс. долларов США или эквивалентной суммы в национальных валютах Договаривающихся Государств на момент фактического распределения дивидендов. Настаивая на отсутствии выполнения условия о величине уставного капитала, налоговые органы исчисляют его эквивалентный размер в долларах США, исходя из значения суммы уставного капитала в рублях на дату фактического распределения дивидендов.

Суд установил, что номинальная стоимость акций общества на момент формирования уставного капитала в 1995 году превысила пороговое значение в 100 тыс. долларов США, а при каждом последующем отчуждении оценка уставного капитала производилась в размере, значительно превышающем указанное пороговое значение, что свидетельствует в пользу вывода о соблюдении при выплате в 2012 году дивидендов шведской компании соответствующего условия для применения льготной ставки налога.

Постановление Семнадцатого ААС от 03.07.15 по делу № [А50-26869/2014](#) ЗАО «ПермТОТИнефть» (председательствующий Савельева Н.М., судьи Васильева Е.В., Голубцов В.Г.)

Суд первой инстанции правомерно указал на недоказанность осуществления вложения испанской компанией в капитал Общества, поскольку отсутствует волеизъявление иностранного акционера на вложение нераспределённой прибыли в капитал заявителя.

Согласно п. 2 ст. 10 Конвенции между РФ и Испанией льготная ставка по дивидендам применяется в случае, если получающая дивиденды компания «вложила в капитал компании, выплачивающей дивиденды, не менее 100 тыс. евро или эквивалентную сумму в любой другой валюте».

Суд, сославшись на п. 15 официальных Комментариев к ст. 10 Модельной конвенции ОЭСР, указал, что термин «капитал» должен толковаться как «уставный капитал» в акционерном праве и должен указываться в перерасчёте на номинальную стоимость всех выпущенных акций.

Судом был отклонен довод о необходимости руководствоваться понятием «капитал компании», содержащимся в п. 2 ст. 269 НК РФ, согласно которому под собственным капиталом организации понимается разница между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика – российской организации, отклоняется по следующим основаниям, поскольку данный термин употребляется только в целях применения п. 2 ст. 269 НК РФ.

Кроме того, нераспределенная чистая прибыль, являясь конечным результатом финансово-хозяйственной деятельности Общества, правом распоряжения которой Общество без принятия общим собранием акционеров соответствующего решения не располагает, учитывается в бухгалтерском учете в качестве пассива, а не актива, и может быть учтена в общей величине обязательств Общества только после принятия общим собранием акционеров общества решения о её распределении в пользу акционеров, в том числе решения о внесении её в уставный капитал, т.е. однозначно выраженного акционерами волеизъявления на распоряжение данной прибылью.

Между тем, Обществом не были представлены протоколы общего собрания акционеров, подтверждающие факт принятия решения о распределении чистой прибыли, то есть наличие волеизъявления акционеров на вложение нераспределенной прибыли в капитал заявителя обществом не доказано.

**Подписаться на бесплатную рассылку дайджеста можно
отправив заявку на info@schekinlaw.ru**