



ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 07¹

01 августа 2015 – 01 сентября 2015 года

**Издается совместно с Российским отделением Международной налоговой
ассоциации (Рос-ИФА)**

1. Новости международного налогообложения 5

ОЭСР: выпущен доклад о налаживании информационного взаимодействия между государственными органами в целях борьбы с финансовыми преступлениями.5

ОЭСР: вышел обновленный сборник информации о налоговом администрировании в развитых и развивающихся странах.....6

Европейский суд правосудия: французские правила налогообложения внутригрупповых дивидендов признаны противоречащими законодательству ЕС.....6

Еврокомиссия: получение налоговых льгот Fiat Chrysler и Starbucks в соответствии с рулингami признано незаконным6

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

Контролируемые иностранные компании6

Иностранная организация, единственным акционером которой является российская организация, признается КИК вне зависимости от того, что конечным (бенефициарным) владельцем контролирующего лица является физическое лицо, не признаваемое налоговым резидентом РФ.....6

НК РФ не позволяет определять прибыль КИК по данным ее финансовой отчетности, если отчетность подтверждается аудитом только в связи с тем, что положение об этом закреплено учредительными (корпоративными) документами компании.....7

Норма НК РФ, в соответствии с которой при ликвидации КИК доходы в виде полученного контролирующим лицом имущества (имущественных прав) не включаются в его налоговую базу, не имеет добровольного характера для налогоплательщика.7

Признание налогового резидента РФ контролирующим лицом возможно только в отношении иностранной организации, которая не может являться контролирующим лицом в силу того, что не признается налоговым резидентом РФ.....7

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

Обязанность физического лица по уведомлению налогового органа об участии в иностранной компании возникает по итогам любого налогового периода (календарного года), за который это лицо может быть признано налоговым резидентом РФ.	8
Порядок применения правил контролируемой задолженности.....	8
Если ставка по долговому обязательству, возникшему в результате сделки между российским и немецким взаимозависимыми лицами, находится в пределах интервала, установленного п. 1.2 ст. 269 НК РФ, проценты по нему могут облагаться налогом только в государстве получателя процентов, если он фактически обладает правом на проценты.	8
Правила о контролируемой задолженности могут применяться не только при прямой, но и косвенной зависимости между российским заемщиком и иностранным заимодавцем (между «сестринскими компаниями»).	9
Налоговое резидентство юридических лиц	9
Наличие обособленного подразделения, через которое иностранная организация осуществляет деятельность в РФ, является обязательным требованием для самостоятельного признания себя налоговым резидентом РФ.	9
Организация не может быть признана налоговым резидентом РФ, если в Казахстане находятся ее головной офис, активы и квалифицированный персонал, ведется бухгалтерский и налоговый учет, осуществляется производственная деятельность, заключаются трудовые договоры и осуществляют деятельность ее главные должностные лица.	9
Налоговое резидентство физических лиц.....	9
Документами, подтверждающими фактическое нахождение физического лица на территории РФ, являются копии страниц паспорта с отметками органов пограничного контроля о пересечении границы, сведения из табеля учета рабочего времени, данные миграционных карт, документы о регистрации по месту жительства (пребывания) в РФ.	10
Амнистия капиталов	10
На ФНС России Законом об амнистии капиталов не возложены полномочия по утверждению или опубликованию перечня стран, с которыми у РФ установлен режим обмена налоговой информацией для целей применения Закона об амнистии.	10
Порядок применения правил о фактическом получателе доходов	10
Если российской организацией выплачиваются дивиденды кипрской компании и при этом фактическим получателем дохода является российское физическое лицо, источником выплаты не удерживается налог с дохода кипрской компании, но российская организация при этом выступает налоговым агентом в отношении дохода, получаемого российским физическим лицом.	11
При выплате процентов по договору синдицированного кредита иностранному лицу, если фактическим получателем дохода является банк-кредитор - налоговый резидент РФ, организация - источник выплаты доходов не удерживает налог с данного дохода и информирует об этом налоговый орган.....	11
Для неудержания у источника выплаты налога с дохода иностранной организации документальное обоснование фактического права на доход должно содержать раскрытие последовательностей прямого и (или) косвенного участия лица, признающего себя фактическим получателем дохода, в российской организации, распределившей дивиденды, и в иностранной организации, в пользу которой осуществлена выплата дивидендов, а сами такие последовательности должны быть подтверждены документально.	11
Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика.....	12

<i>Положения ст. 312 НК РФ не содержат норм, ограничивающих период действия сертификатов налогового резидентства в связи с тем, что доходы иностранной организации не привязаны к налоговому периоду (что подтверждает практика арбитражных судов); НК РФ предусмотрено только то, что подтверждение должно быть представлено иностранной организацией «до даты выплаты дохода», а не в каждом налоговом периоде.....</i>	<i>12</i>
<i>Законодательством РФ о налогах и сборах не установлены содержательные критерии и формальные требования к сертификатам резидентства. В то же время такие документы подлежат применению российскими налоговыми агентами и налоговыми органами в случае, если содержат:</i>	<i>12</i>
<i>НК РФ не содержит норм, ограничивающих период действия сертификатов резидентства.</i>	<i>12</i>
<i>За период после фактической выплаты дохода до представления сертификата резидентства пени налоговому агенту не начисляются.</i>	<i>12</i>
<i>Доходы иностранной организации, указанные в п. 2 ст. 309 НК РФ, в РФ не облагаются, но при этом признаются доходами от источников в России.....</i>	<i>13</i>
<i>Согласно сложившейся практике российские налоговые органы не требуют проставление апостиля при подтверждении налогового резидентства США, и резиденты РФ представляют документы в налоговые органы США без проставления апостиля.</i>	<i>13</i>
Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности	13
<i>Не облагаются НДФЛ доходы гражданина Белоруссии, не признаваемого налоговым резидентом РФ, выполняющего дистанционную работу для российской организации за пределами РФ, в том числе в виде среднего заработка, сохраняемого на период отпуска, и компенсации за неиспользованный отпуск.....</i>	<i>13</i>
Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.....	14
<i>К дивидендам, выплачиваемым российской организацией российскому постоянному представительству кипрской организации, применяется ставка 15%.</i>	<i>14</i>
<i>Если британской компанией-акционером принято решение, что дивиденды, выплачиваемые российской организацией, направляются в адрес российского постоянного представительства британской организации, то к таким дивидендам может применяться льготная ставка 10%, установленная Конвенцией между РФ и Великобританией.....</i>	<i>14</i>
<i>Размер инвестиций голландской компании в уставный капитал российской организации в целях применения пониженной ставки по налогу в отношении дивидендов, полученных голландской компанией, определяется на момент их фактического осуществления и равен фактически уплаченной сумме, не подлежащей последующему пересчету в связи с колебаниями валютного курса.....</i>	<i>15</i>
Иные вопросы международного налогообложения	15
<i>Если предпринимательская деятельность российской организации не привела к образованию постоянного представительства на территории Казахстана, то прибыль от такой деятельности не подлежит налогообложению на территории Казахстана, а облагается налогом на прибыль в РФ.</i>	<i>16</i>
<i>Новация вексельного обязательства в новое вексельное обязательство, сумма которого включает в себя начисленные по первоначальному обязательству проценты, свидетельствует о получении иностранной организацией - векселедержателем дохода в неденежной форме в сумме процентов по первоначальному векселю, с которого налоговый агент обязан удержать налог.</i>	<i>16</i>
<i>Доходы физлица - нерезидента РФ от продажи недвижимого имущества, находящегося в РФ, принадлежавшего физическому лицу более 3 лет, подлежат обложению НДФЛ по ставке 30%.</i>	<i>16</i>

<i>Физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, не являются плательщиками налога в отношении дивидендов, полученных от иностранной организации.</i>	<i>16</i>
<i>Российской организацией не производится исчисление и удержание налога с процентного (купонного) дохода, выплачиваемого иностранной организации в составе цены покупки еврооблигаций, выпущенных российскими организациями через SPV-компании, при их приобретении на вторичном рынке.....</i>	<i>16</i>
<i>При выплате банковской гарантии в заранее установленной (фиксированной) сумме в адрес иностранного банка-нерезидента при отсутствии соглашения со страной, в которой банк находится, у российской организации возникает обязанность удержать и перечислить налог с дохода иностранной организации.....</i>	<i>17</i>
<i>Выплачиваемые иностранным организациям, не осуществляющим деятельность через постоянное представительство в РФ, процентные доходы по государственным ценным бумагам РФ, субъектов РФ и муниципальным ценным бумагам в РФ налогом на прибыль не облагаются.....</i>	<i>17</i>
<i>Международные соглашения об избежании двойного налогообложения основываются на Модельной конвенции ОЭСР, таким образом, при возникновении противоречий в толковании положений международных соглашений следует обращаться к официальным комментариям к ней, содержащим толкование ее положений.....</i>	<i>17</i>

3. Судебная практика.....17

Порядок применения правил контролируемой задолженности..... 17

<i>Наличие международного договора РФ, предусматривающего льготный порядок учета процентов по контролируемой задолженности, не препятствует применению правил НК РФ о недостаточной капитализации.</i>	<i>17</i>
<i>Применение правил тонкой капитализации допустимо не только при прямой, но и при косвенной аффилированности между российским налогоплательщиком - получателем займа и иностранной компанией, которая или через которую ему предоставляются денежные средства.</i>	<i>18</i>
<i>Заключение договора поручительства посредством направления гарантийного письма от гаранта (материнской компании) кредитору может быть подтверждено фактом уступки права требования по основному договору при указании в договоре цессии на данное гарантийное письмо.</i>	<i>18</i>
<i>Уступка права требования по основному обязательству не прекращает поручительство (как материнской, так и любой другой компании) в фиксированном размере, в т. ч. в целях применения правил тонкой капитализации.</i>	<i>18</i>
<i>Наличие международного договора РФ, предусматривающего льготный порядок учета процентов по контролируемой задолженности, не препятствует применению правил НК РФ о недостаточной капитализации. Налог с доходов иностранной организации был правомерно взыскан с налогового агента.....</i>	<i>19</i>
<i>К процентам по займам перед сестринскими компаниями должны применяться правила «тонкой капитализации», так как фактическим займодавецем и получателем процентов являлась материнская компания группы, о чем свидетельствует анализ структуры владения и взаимоотношений между участниками группы.</i>	<i>19</i>
<i>Факт участия немецкой компании в заемщике не влияет на порядок учета процентов, так как применению подлежат нормы национального законодательства о порядке учета процентов, а не положения Соглашения.</i>	<i>19</i>
<i>Суд признал правомерным применение правил тонкой капитализации к займам перед сестринской компанией, так как заемные средства поступали в кондитерские компании от общего учредителя, в сами компании входили в холдинг и преследовали одни и те же деловые цели.....</i>	<i>20</i>

Применение правил тонкой капитализации не противоречит положениям Соглашений с Кипром и Венгрией, а также Комментариям к Модельной Конвенции ОЭСР..... 20

Ранее вступившие в силу решения суда в отношении этих же займов не имеют преюдициальной силы, так как в них не исследовался источник финансирования займодавца. 21

Проценты по контролируемой задолженности в полном объеме перекалфицированы в дивиденды, так как величина чистых активов Общества была отрицательной. Инспекцией применена ставка 10 % в отношении дивидендов, так как условие о вложении в капитал Общества по Соглашению с Кипром не было выполнено. 21

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ22

Так как представительство иностранной компании осуществляло на территории РФ деятельность подготовительного или вспомогательного характера в пользу третьего лица, у представительства возникла обязанность определения налоговой базы в порядке п. 3 ст. 307 НК РФ.....22

Иные вопросы международного налогообложения22

В случае если проценты заемщиком не выплачиваются иностранному займодавцу, а происходит их ежемесячное начисление и капитализация (увеличение основной суммы займа), датой получения дохода иностранного займодавца будет являться дата причисления процентов к сумме основного долга. Таким образом, заемщик несет обязанность налогового агента, которая должна быть исполнена им из собственных средств.22

Налоговый орган неправомерно перекалфицировал совокупность сделок по передаче акций от российской компании кипрским компаниям в качестве сделок по передаче акций акционерам кипрских компаний –резидентам Британских Виргинских островов.23

4. Мероприятия Рос-ИФА..... 24

01 декабря в Финансовом университете при Правительстве РФ состоится обсуждение судебной и административной практики в области международного налогообложения. . 24

1. Новости международного налогообложения

ОЭСР: выпущен доклад о налаживании информационного взаимодействия между государственными органами в целях борьбы с финансовыми преступлениями.

Доклад указывает на необходимость развития информационного обмена и расширения сотрудничества в первую очередь между специализированными органами по борьбе с финансовыми преступлениями и налоговыми администраторами.

В докладе анализируются уровни и формы взаимодействия различных ведомств в целях противодействия таким преступлениям в финансовой сфере как коррупция, взяточничество, отмывание денег и финансирование терроризма. В частности, в Докладе рассматриваются способы взаимодействия налоговых органов и органов внутренних дел при выявлении «подозрительных финансовых операций», подчеркивается необходимость предоставления в обязательном порядке налоговому органу информации о подобных операциях, выявленных в ходе следствия. Сам Доклад был разработан налоговыми специалистами из более чем 70 стран и представлен в рамках [Четвертого форума по вопросам налогообложения и борьбы с финансовыми преступлениями](#).

ОЭСР: вышел обновленный сборник информации о налоговом администрировании в развитых и развивающихся странах.

[Налоговое администрирование 2015](#) – доклад, посвященный проблемам повышения эффективности работы налоговых администраторов в 56 юрисдикциях. В докладе рассмотрена позитивная практика и анализируются тенденции внедрения электронного документооборота при получении информации от налогоплательщиков.

Европейский суд правосудия: французские правила налогообложения внутригрупповых дивидендов признаны противоречащими законодательству ЕС.

В [деле компании Group Steria SCA](#) Суд указал на противоречие национальных правил законодательству ЕС, так как они предоставляли льготный режим налогообложения внутригрупповых дивидендов только в случае, когда материнская компания-резидент Франции имела дочерние структуры, зарегистрированные на территории Франции. Такой подход был признан Судом нарушающим принцип свободы учреждения компаний на территории ЕС, так как французское законодательство ставит в невыгодное положение материнские компании, которые владеют дочерними структурами, зарегистрированными в других государствах-членах ЕС.

Еврокомиссия: получение налоговых льгот Fiat Chrysler и Starbucks в соответствии с рулингами признано незаконным .

Еврокомиссией рассмотрен вопрос о правомерности [применения компаниями Fiat Chrysler и Starbucks налоговых льгот](#) в соответствии с полученными в Люксембурге и Нидерландах разъяснениями компетентных органов (tax rulings). Расследование в отношении незаконного использования транснациональными компаниями налоговых льгот на основании полученных рулингов было инициировано в 2014 году Международным консорциумом журналистских расследований (International Consortium of Investigative Journalists – ICIJ).

Предоставленные компаниям льготы были признаны злоупотреблением имеющимися в законодательстве лакунами, а также несоответствующими принципу «вытянутой руки», так как компаниям предоставлялся более выгодный режим налогообложения без достаточного экономического обоснования.

Еврокомиссия обязала компании Fiat Chrysler и Starbucks вернуть в бюджеты соответствующих государств суммы налоговых льгот, составляющие порядка 20-30 млн. евро.

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 05.08.15 № 03-03-06/45211

Иностранная организация, единственным акционером которой является российская организация, признается КИК вне зависимости от того, что конечным

(бенефициарным) владельцем контролирующего лица является физическое лицо, не признаваемое налоговым резидентом РФ.

Также Минфин России отметил, что при соблюдении требований, установленных НК РФ, российская организация – контролирующее лицо, конечным (бенефициарным) владельцем которого является физическое лицо, не признаваемое налоговым резидентом РФ, может применять положения НК РФ в связи с ликвидацией КИК.

Письмо Минфина России от 27.07.15 № 03-03-06/43075

НК РФ не позволяет определять прибыль КИК по данным ее финансовой отчетности, если отчетность подтверждается аудитом только в связи с тем, что положение об этом закреплено учредительными (корпоративными) документами компании.

В соответствии с п. 1 ст. 309.1 НК РФ прибылью (убытком) КИК признается величина прибыли (убытка) этой компании до налогообложения по данным ее финансовой отчетности, если в соответствии с ее личным законом эта финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту, при условии, что постоянным местонахождением этой КИК является иностранное государство, с которым имеется международный договор РФ по вопросам налогообложения.

Также Минфин России сообщил о наличии законопроекта, которым предлагается изменить редакцию п. 1 ст. 309.1 НК РФ, предусмотрев возможность определять прибыль КИК по данным ее финансовой отчетности, если аудит осуществляется добровольно².

Письмо Минфина России от 27.07.15 № 03-03-06/43081

Норма НК РФ, в соответствии с которой при ликвидации КИК доходы в виде полученного контролирующим лицом имущества (имущественных прав) не включаются в его налоговую базу, не имеет добровольного характера для налогоплательщика.

В соответствии с п. 2.2 ст. 277 НК РФ при ликвидации иностранной организации доходы в виде стоимости полученного имущества (имущественных прав) не включаются в налоговую базу у ее акционера (участника, пайщика), признаваемого контролирующим лицом этой иностранной организации.

Письмо Минфина России от 14.07.15 № 03-01-13/01/40310

Признание налогового резидента РФ контролирующим лицом возможно только в отношении иностранной организации, которая не может являться контролирующим лицом в силу того, что не признается налоговым резидентом РФ.

² Данный законопроект приводит в соответствие п. 1 ст. 309.1 НК РФ с п. 5 ст. 25.15 НК РФ (в редакции Федерального закона от 08.06.2015 № 150-ФЗ), согласно которому контролирующее лицо представляет налоговую декларацию по налогу, при определении налоговой базы по которому учитывается прибыль КИК, с приложением аудиторского заключения по финансовой отчетности КИК, если в соответствии с личным законом или учредительными (корпоративными) документами этой КИК установлено обязательное проведение аудита такой финансовой отчетности или аудит осуществляется иностранной организацией добровольно (на данный момент не внесен в Госдуму).

Согласно п. 1 ст. 25.13 НК РФ КИК признается иностранная организация, не являющаяся налоговым резидентом РФ, контролирующим лицом контролирующим лицом которой являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 25.13 НК РФ КИК признается иностранная структура без образования юридического лица, контролирующим лицом которой являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами РФ. Указанный контроль со стороны налогового резидента РФ может осуществляться в том числе посредством иностранной организации, контролирующим лицом которой он является.

Письмо ФНС России от 30.07.15 № ЗН-3-17/2536

Обязанность физического лица по уведомлению налогового органа об участии в иностранной компании возникает по итогам любого налогового периода (календарного года), за который это лицо может быть признано налоговым резидентом РФ.

Специальный порядок определения налогового статуса (резидентства) физического лица для целей применения правил о КИК не предусмотрен. В данном случае налог уплачивается таким лицом самостоятельно, поскольку прибыль КИК относится к доходам от источников за пределами РФ. В такой ситуации налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней за период с 1 января по 31 декабря соответствующего календарного года.

Из положений международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения следует, что физическое лицо может также рассматриваться в качестве налогового резидента РФ, если оно располагает в ней постоянным жилищем либо имеет в РФ центр жизненных интересов.

При этом наличие постоянного жилища подтверждается фактом нахождения жилого объекта в собственности либо действующей постоянной регистрацией по месту жительства в таком объекте. Центр жизненных интересов определяется по месту нахождения семьи, основного бизнеса или работы.

Порядок применения правил контролируемой задолженности

Письмо Минфина России от 15.07.15 № 03-08-05/40630

Если ставка по долговому обязательству, возникшему в результате сделки между российским и немецким взаимозависимыми лицами, находится в пределах интервала, установленного п. 1.2 ст. 269 НК РФ, проценты по нему могут облагаться налогом только в государстве получателя процентов, если он фактически обладает правом на проценты.

Согласно п. 1 ст. 11 Соглашения между РФ и Германией проценты, возникающие в одном договариваемом государстве и выплачиваемые резиденту другого договариваемого государства, могут облагаться налогом только в этом другом государстве, если этот резидент фактически обладает правом собственности на проценты.

Если вследствие особых отношений сумма процентов превышает сумму, которая была бы согласована при отсутствии таких отношений, то вышеуказанное правило применяется только к последней упомянутой сумме. Избыточная сумма может облагаться налогом в соответствии с законодательством каждого из договаривающихся государств и с учетом других положений Соглашения (п. 5 ст. 11 Соглашения). При этом соответствие цены данной сделки рыночному уровню может быть определено с учетом ст. 269 НК РФ.

Письмо ФНС России от 22.06.15 № ГД-4-3/10807

Правила о контролируемой задолженности могут применяться не только при прямой, но и косвенной зависимости между российским заемщиком и иностранным заимодавцем (между «сестринскими компаниями»).

В Комментариях ОЭСР к Модельной конвенции по налогам на доход и капитал указано, что применение правил «тонкой (недостаточной) капитализации» направлено на борьбу с налоговыми злоупотреблениями при скрытом распределении дивидендов под видом выплаты процентов между аффилированными лицами. При этом не обязательно, чтобы заемщик был дочерней компанией кредитора. Они оба, например, могут быть дочерними компаниями третьего лица, вместе входить в одну группу компаний или холдинг, контролируемый таким третьим лицом, и т.п. Именно в этом смысле следует трактовать положение о наличии особых отношений между плательщиком и фактическим получателем процентов или между ними обоими и какими-либо третьими лицами - заемщик и кредитор должны быть аффилированы непосредственно друг с другом или оба - с третьими лицами.

Налоговое резидентство юридических лиц

Письмо Минфина России от 28.07.15 № 03-03-06/43507

Наличие обособленного подразделения, через которое иностранная организация осуществляет деятельность в РФ, является обязательным требованием для самостоятельного признания себя налоговым резидентом РФ.

Кроме того, на основании абз. 2 п. 8 ст. 246.2 НК РФ такая иностранная организация обязана обеспечить в обособленном подразделении на территории РФ наличие документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов.

Письмо Минфина России от 16.07.15 № 03-08-17/40834

Организация не может быть признана налоговым резидентом РФ, если в Казахстане находятся ее головной офис, активы и квалифицированный персонал, ведется бухгалтерский и налоговый учет, осуществляется производственная деятельность, заключаются трудовые договоры и осуществляют деятельность ее главные должностные лица.

Налоговое резидентство физических лиц

Письмо ФНС России от 10.06.15 № ОА-3-17/2276

Документами, подтверждающими фактическое нахождение физического лица на территории РФ, являются копии страниц паспорта с отметками органов пограничного контроля о пересечении границы, сведения из табеля учета рабочего времени, данные миграционных карт, документы о регистрации по месту жительства (пребывания) в РФ.

Согласно п. 2 ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами РФ признаются физические лица, фактически находящиеся в РФ в совокупности не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Требований о непрерывности течения указанных 183 дней НК РФ не содержит, а дни въезда на территорию России и выезда из нее рассматриваются в качестве дней нахождения в РФ.

Документами, подтверждающими фактическое нахождение физического лица на территории РФ, 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.

Амнистия капиталов

Письмо ФНС России от 21.07.15 № ОА-3-17/2793

На ФНС России Законом об амнистии капиталов не возложены полномочия по утверждению или опубликованию перечня стран, с которыми у РФ установлен режим обмена налоговой информацией для целей применения Закона об амнистии.

В соответствии с ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ» на ФНС России возложены исключительно функции по приему и хранению специальных деклараций.

Статьей 6 Закона предусмотрено, что предоставление гарантий не зависит от факта возврата имущества, сведения о котором содержатся в декларации, на территорию РФ, за исключением случаев, если соответствующее движимое имущество на дату представления декларации находится в государстве или на территории, которые упомянутый обмен налоговой информацией не обеспечивают. Утверждение или опубликование такого перечня на ФНС России данным Законом не возложено.

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов

Письмо Минфина России от 10.08.15 № 03-08-05/46030

Если российской организацией выплачиваются дивиденды кипрской компании и при этом фактическим получателем дохода является российское физическое лицо, источником выплаты не удерживается налог с дохода кипрской компании, но российская организация при этом выступает налоговым агентом в отношении дохода, получаемого российским физическим лицом.

Письмо Минфина России от 27.07.15 № 03-03-06/43130

При выплате процентов по договору синдицированного кредита иностранному лицу, если фактическим получателем дохода является банк-кредитор - налоговый резидент РФ, организация - источник выплаты доходов не удерживает налог с данного дохода и информирует об этом налоговый орган.

До утверждения формы сообщения о налогообложении доходов, выплаченных в адрес иностранного лица, не имеющего фактического права на их получение, организации - источники выплаты доходов вправе воспользоваться рекомендуемой формой, содержащейся в письме ФНС России от 20.04.2015 № ГД-4-3/6713.

Письмо Минфина России от 13.07.15 № 03-00-08/2/40211

Для неудержания у источника выплаты налога с дохода иностранной организации документальное обоснование фактического права на доход должно содержать раскрытие последовательностей прямого и (или) косвенного участия лица, признающего себя фактическим получателем дохода, в российской организации, распределившей дивиденды, и в иностранной организации, в пользу которой осуществлена выплата дивидендов, а сами такие последовательности должны быть подтверждены документально.

По мнению Минфина, порядок применения налоговых ставок по налогам на прибыль (доход) иностранных лиц, а также лиц, имеющих фактическое право на доход, выплачиваемый иностранному лицу, можно разделить на две составные части.

Во-первых, при наличии письменного отказа иностранного лица, которому выплачивается доход в виде дивидендов, от фактического права на этот доход, налоговый агент теряет право на применение льготной ставки налога на доходы иностранных лиц в виде дивидендов и обязан удержать налог по ставке 15%. Удержание налога по данной ставке, которая является максимальной, не обязательно должно основываться на документах, подтверждающих фактическое право на доход какого-либо лица.

Во-вторых, НК РФ предусмотрена возможность удержания налоговым агентом налога с выплачиваемого дохода по ставке 13% в случае, если фактическим получателем дохода является налоговый резидент РФ. Применение указанной ставки в этом случае должно быть обосновано документами, подтверждающими наличие такого права у налогового резидента РФ.

Налоговым законодательством не установлен фиксированный перечень документов, свидетельствующих о наличии у лица фактического права на доход. При запросе подтверждения фактического права на получение дохода налоговым агентом должен учитываться факт возникновения (отсутствия) риска получения необоснованной налоговой выгоды в случае недостоверного указания фактического получателя дохода.

Документальное обоснование фактического права на доход должно содержать раскрытие последовательностей прямого и (или) косвенного участия лица, признающего себя фактическим получателем выплачиваемого дохода, в российской организации, распределившей дивиденды, и в иностранной организации, в пользу которой осуществлена выплата дивидендов, а сами такие последовательности должны быть подтверждены документально.

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика

Письмо Минфина России от 15.07.15 № 03-08-13/40642

Положения ст. 312 НК РФ не содержат норм, ограничивающих период действия сертификатов налогового резидентства в связи с тем, что доходы иностранной организации не привязаны к налоговому периоду (что подтверждает практика арбитражных судов); НК РФ предусмотрено только то, что подтверждение должно быть представлено иностранной организацией «до даты выплаты дохода», а не в каждом налоговом периоде.

Законодательством РФ о налогах и сборах не установлены содержательные критерии и формальные требования к сертификатам резидентства. В то же время такие документы подлежат применению российскими налоговыми агентами и налоговыми органами в случае, если содержат:

- наименование налогоплательщика;
- период, за который подтверждается налоговый статус;
- наименование международного договора, сторонами которого являются РФ/СССР и соответствующее иностранное государство, в целях исполнения которого выдается сертификат;
- подпись уполномоченного должностного лица.

Если сертификат, подтверждающий налоговый статус налогоплательщика в иностранном государстве, не содержит информацию о периоде, за который подтверждается статус, таковым считается год, в котором сертификат был выдан.

НК РФ не содержит норм, ограничивающих период действия сертификатов резидентства.

Кроме того, суды делают выводы, что если контракты российской компании с иностранными контрагентами являются длящимися, то наличие сертификатов резидентства за более ранний и последующий периоды по сравнению с моментом выплаты дохода не влияет на право избежания двойного налогообложения (определение ВС РФ от 23.09.2014 № 305-ЭС14-1210).

За период после фактической выплаты дохода до представления сертификата резидентства пени налоговому агенту не начисляются.

Как указано в определениях ВС РФ от 12.01.2015 № 8231-ПЭЖ14 и от 23.09.2014 № 305-ЭС14-1210 (а также ранее отражено в постановлениях ВАС РФ от 29.05.2007 № 1646/07 и от 06.02.2007 № 13225/06), согласно ст. 75 НК РФ пеними обеспечивается исполнение обязанности по уплате налога, а инспекция по результатам выездной налоговой проверки

установила отсутствие у общества такой обязанности, учитывая, что ответственность за представление сертификатов резидентства после фактической выплаты дохода НК РФ не установлена, то в данном случае у инспекции при вынесении решения отсутствовали основания для начисления пеней.

Доходы иностранной организации, указанные в п. 2 ст. 309 НК РФ, в РФ не облагаются, но при этом признаются доходами от источников в России.

Доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ в соответствии с п. 2 ст. 309 НК РФ, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

Таким образом, такие доходы, не подлежащие налогообложению в РФ с учетом норм п. 2 ст. 309 НК РФ, тем не менее отражаются налоговым агентом в Налоговом расчете (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов.

Письмо Минфина России от 13.07.15 № 03-08-05/40172

Согласно сложившейся практике российские налоговые органы не требуют проставление апостиля при подтверждении налогового резидентства США, и резиденты РФ представляют документы в налоговые органы США без проставления апостиля.

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Письмо Минфина России от 04.08.15 № 03-04-06/44857; от 04.08.15 № 03-04-06/44849; от 04.08.15 № 03-04-06/44852; от 04.08.15 № 03-04-06/44855; от 15.07.15 № 03-04-06/40525.

Не облагаются НДФЛ доходы гражданина Белоруссии, не признаваемого налоговым резидентом РФ, выполняющего дистанционную работу для российской организации за пределами РФ, в том числе в виде среднего заработка, сохраняемого на период отпуска, и компенсации за неиспользованный отпуск.

В соответствии с п. 2 ст. 209 НК РФ объектом обложения НДФЛ признается доход, полученный нерезидентами РФ только от источников в РФ.

Согласно пп. 6 п. 3 ст. 208 НК РФ вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами РФ относится к доходам от источников за пределами РФ. К доходам от источников за пределами РФ относятся также такие непосредственно связанные с выполнением трудовых обязанностей, но не являющиеся вознаграждением за выполнение этих обязанностей доходы, как средний заработок, сохраняемый за работником на период очередного отпуска, а также компенсация за неиспользованный отпуск, выплачиваемая при увольнении.

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.

Письмо Минфина России от 04.06.15 № 03-09-13/32514

К дивидендам, выплачиваемым российской организацией российскому постоянному представительству кипрской организации, применяется ставка 15%.³

Возможность налогообложения дивидендов, выплачиваемых постоянному представительству иностранной компании по ставке 0% (в силу участия в компании, выплачивающей дивиденды, в доле не менее 50% и не менее года (пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ)), НК РФ не предусмотрена.

Предусмотренные ст. 10 Соглашения между РФ и Кипром льготные ставки (5% и 10%) не применяются, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, будучи резидентом одного Договаривающегося Государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, через расположенное там постоянное представительство, или оказывает в том другом Государстве независимые личные услуги с находящейся там постоянной базы и дивиденды относятся к такому постоянному представительству или постоянной базе.

Согласно п. 2 ст. 24 «Недискриминация» Соглашения налогообложение постоянного представительства, которое предприятие одного Договаривающегося Государства имеет в другом Договаривающемся Государстве, не должно быть менее благоприятным в этом другом Государстве, чем налогообложение предприятия этого другого Государства, осуществляющего аналогичную деятельность.

В соответствии с Комментариями к ст. 24 «Недискриминация» Модельной конвенции ОЭСР цель положения о налогообложении постоянного представительства по не менее благоприятным условиям, чем налогообложение предприятий, осуществляющих аналогичную деятельность, состоит в том, чтобы исключить дискриминацию в рассмотрении постоянного представительства в сравнении с предприятиями-резидентами, относящимися к одним и тем же отраслям деятельности, в отношении налогов, имеющих отношение к производственной (коммерческой) деятельности, а именно в отношении налогов на прибыль, полученную от предпринимательской деятельности.

При этом согласно пп. 1 п. 1 ст. 309 НК РФ дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) являются доходами, не связанными с ее предпринимательской деятельностью в РФ.

Письмо Минфина России от 16.07.15 № 03-08-05/40891

Если британской компанией-акционером принято решение, что дивиденды, выплачиваемые российской организацией, направляются в адрес российского

³ По нашему мнению, данный вывод справедлив только в случае осуществления полномочий акционера через российское постоянное представительство, что образует «относимость» дивидендов непосредственно к деятельности российского постоянного представительства, а не его головной компании. Обратная ситуация была рассмотрена в деле компании «ЭкоАрктика» ([A29-472/2008](#)) и суды пришли к выводу, что выплата дивидендов в адрес российского постоянного представительства не препятствует льготному налогообложению у источника в силу того, что относились они к деятельности головной компании, а не российского представительства.

постоянного представительства британской организации, то к таким дивидендам может применяться льготная ставка 10%, установленная Конвенцией между РФ и Великобританией.⁴

Согласно п. 6 ст. 307 НК РФ иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, уплачивают налог по ставкам, установленным п. 1 ст. 284 НК РФ, за исключением доходов в виде дивидендов, относящиеся к постоянному представительству, которые облагаются налогом отдельно от других доходов по ставке 15%.

Согласно п. 4 ст. 10 Конвенции между РФ и Великобританией льготные ставки по дивидендам не применяются, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, будучи резидентом одного Договаривающегося Государства, осуществляет предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся Государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, через расположенное там постоянное представительство, или оказывает в том другом Государстве независимые личные услуги с находящейся там постоянной базы и дивиденды относятся к такому постоянному представительству или постоянной базе.

Однако в данной ситуации резидент Великобритании – собственник российской организации принимает решение о том, что причитающиеся ей дивиденды от участия в российской организации будут выплачиваться в адрес московского постоянного представительства.

Поэтому иностранная компания передала своему московскому представительству только право на получение денежных средств в виде дивидендов, а не права на акции (доли) в российской организации.

Таким образом, в данном случае дивиденды подлежат налогообложению согласно ст. 10 Конвенции по ставке 10%, если компания - резидент Великобритании является фактическим получателем дохода.

Письмо Минфина России от 16.07.15 № 03-08-05/40896

Размер инвестиций голландской компании в уставный капитал российской организации в целях применения пониженной ставки по налогу в отношении дивидендов, полученных голландской компанией, определяется на момент их фактического осуществления и равен фактически уплаченной сумме, не подлежащей последующему пересчету в связи с колебаниями валютного курса.

Под инвестированием в капитал компании подразумевается как приобретение акций при первичной или последующих эмиссиях, так и при покупке акций на рынке ценных бумаг или непосредственно у их предыдущего владельца.

Иные вопросы международного налогообложения

Письмо Минфина России от 06.08.15 № 03-08-05/45365

⁴ В данном письме рассмотрена ситуация, при которой дивиденды относятся к деятельности головной компании, а не ее российского постоянного представительства, что следует из текста запроса в Минфин России.

Если предпринимательская деятельность российской организации не привела к образованию постоянного представительства на территории Казахстана, то прибыль от такой деятельности не подлежит налогообложению на территории Казахстана, а облагается налогом на прибыль в РФ.

Согласно ст. 7 Конвенции между РФ и Казахстаном прибыль предприятия Договаривающегося государства облагается налогом только в этом государстве, если только такое предприятие не осуществляет или не осуществляло предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через расположенное там постоянное учреждение.

Письмо Минфина России от 04.08.15 № 03-03-06/44908

Новация вексельного обязательства в новое вексельное обязательство, сумма которого включает в себя начисленные по первоначальному обязательству проценты, свидетельствует о получении иностранной организацией - векселедержателем дохода в неденежной форме в сумме процентов по первоначальному векселю, с которого налоговый агент обязан удержать налог.

Письмо Минфина России от 04.08.15 № 03-04-05/44867

Доходы физлица - нерезидента РФ от продажи недвижимого имущества, находящегося в РФ, принадлежавшего физическому лицу более 3 лет, подлежат обложению НДФЛ по ставке 30%.

Согласно п. 17.1 ст. 217 НК РФ не подлежат обложению НДФЛ доходы, получаемые физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами РФ, за соответствующий налоговый период от продажи, в частности, жилых домов, квартир, комнат, включая приватизированные жилые помещения, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика 3 года и более.

Письмо Минфина России от 04.08.15 № 03-04-05/44906

Физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, не являются плательщиками налога в отношении дивидендов, полученных от иностранной организации.

Письмо Минфина России от 04.08.15 № 03-08-05/44947

Российской организацией не производится исчисление и удержание налога с процентного (купонного) дохода, выплачиваемого иностранной организации в составе цены покупки еврооблигаций, выпущенных российскими организациями через SPV-компании, при их приобретении на вторичном рынке.

Письмо Минфина России от 17.07.15 № 03-08-05/41253

При выплате банковской гарантии в заранее установленной (фиксированной) сумме в адрес иностранного банка-нерезидента при отсутствии соглашения со страной, в которой банк находится, у российской организации возникает обязанность удерживать и перечислить налог с дохода иностранной организации.

Пунктом 1 ст. 309 НК РФ предусмотрен перечень доходов, полученных иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в РФ, относятся к доходам от источников в РФ и подлежат обложению у источника выплаты доходов, содержащий п. 10 «иные аналогичные доходы», т.е. по существу их перечень является открытым.

При толковании термина «иные аналогичные доходы» следует учитывать, что в п. 1 ст. 309 НК РФ приведен общий признак видов доходов иностранной организации, подлежащих обложению налогом на прибыль организаций, - доход не должен быть связан с предпринимательской деятельностью иностранной организации на территории РФ. Поскольку все возможные случаи предусмотрены быть не могут, в пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ указано на аналогичные, то есть также не связанные с предпринимательской деятельностью доходы иностранной организации («пассивные» виды доходов).

Письмо Минфина России от 13.07.15 № 03-08-05/40215

Выплачиваемые иностранным организациям, не осуществляющим деятельность через постоянное представительство в РФ, процентные доходы по государственным ценным бумагам РФ, субъектов РФ и муниципальным ценным бумагам в РФ налогом на прибыль не облагаются.

Письмо Минфина России от 04.06.15 № 03-09-13/32514

Международные соглашения об избежании двойного налогообложения основываются на Модельной конвенции ОЭСР, таким образом, при возникновении противоречий в толковании положений международных соглашений следует обращаться к официальным комментариям к ней, содержащим толкование ее положений.

3. Судебная практика

Порядок применения правил контролируемой задолженности

Определение Верховного Суда РФ от 22.07.2015 № [310-КГ15-7822](#) по делу № [А54-979/2014](#) ООО «Гиперцентр-Рязань» (судья Першутов А.Г.) об отказе в передаче кассационной жалобы ООО «Гиперцентр-Рязань» для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ.

Наличие международного договора РФ, предусматривающего льготный порядок учета процентов по контролируемой задолженности, не препятствует применению правил НК РФ о недостаточной капитализации.

Суд, отказывая налогоплательщику в удовлетворении требований, установил наличие контролируемой задолженности между российской и немецкой компаниями и применил позицию Президиума ВАС РФ по делу «Северного Кузбасса» ([Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11](#)), в соответствии с которой наличие международного договора РФ, предусматривающего льготный порядок учета процентов по контролируемой задолженности, не препятствует применению правил НК РФ о недостаточной капитализации.

Постановление АС Московского округа от 19.08.15 по делу № [А40-72507/14](#) ОАО «Каширский двор-Северянин» (председательствующий Буянова Н.В., судьи Егорова Т.А., Черпухина В.А.).

Применение правил тонкой капитализации допустимо не только при прямой, но и при косвенной аффилированности между российским налогоплательщиком - получателем займа и иностранной компанией, которая или через которую ему предоставляются денежные средства.

Такой подход отражен в Определении Верховного суда РФ от 17.07.2015 № 305-КГ15-8766 по делу ЗАО «Ачимгаз».

Косвенная зависимость российского налогоплательщика от иностранной компании, выдавшей заем, может выражаться в подконтрольности обеих компаний единому центру - материнской компании, даже если между заимодавцем и заемщиком отсутствует непосредственно отношение подчиненности или подконтрольности (например, между «сестринскими» компаниями).

Постановление Первого ААС от 08.07.15 по делу № [А11-11223/2014](#) ООО «Акрилан» (председательствующий Москвичева Т.В., судьи Бельшкова М.Б., Урлеков В.Н.).

Заключение договора поручительства посредством направления гарантийного письма от гаранта (материнской компании) кредитору может быть подтверждено фактом уступки права требования по основному договору при указании в договоре цессии на данное гарантийное письмо.

Налоговый орган признал задолженность налогоплательщика контролируемой в силу обеспечения ее поручительством иностранной материнской компании, которая направила в адрес кредитора гарантийное письмо, согласно которому она гарантировала исполнение обязательства в сумме не более 5 млн. долларов США.

Общество возражало против факта заключения договора поручительства, поскольку не доказан факт получения кредитором данного письма.

Суд принял позицию Инспекции, указав, что кредитор уступил право требования по основному договору займа, указав в договоре цессии на наличие поручительства по данному обязательству, оформленного вышеуказанным гарантийным письмом.

Уступка права требования по основному обязательству не прекращает поручительство (как материнской, так и любой другой компании) в фиксированном размере, в т. ч. в целях применения правил тонкой капитализации.

Швейцарский Кодекс Обязательств не предполагает, как и нормы ГК РФ, прекращение поручительства в связи с переходом прав требования к иному кредитору, а учитывая, что материнская компания поручалась не за всю задолженность по кредитному договору, а только в пределах 5 млн. долларов США, последующее увеличение суммы кредита также не влияет на действительность поручительства.

Постановление Девятого ААС от 13.08.15 по делу № [А40-123542/14](#) ООО «Континентал Тайрс РУС» (председательствующий Солопова Е.А., судьи Нагаев Р.Г., Голобородько В.Я.).

Наличие международного договора РФ, предусматривающего льготный порядок учета процентов по контролируемой задолженности, не препятствует применению правил НК РФ о недостаточной капитализации. Налог с доходов иностранной организации был правомерно взыскан с налогового агента.

Суд установил, что общество предоставляло отсрочку платежей своим покупателям сроком до 6 месяцев, в то время как аффилированные поставщики налогоплательщика такие условия оплаты не предоставляли. Таким образом общество искусственно создавало дефицит оборотных средств, который восполнялся путем получения кредитов под процент от иностранной организации косвенно владеющей уставным капиталом налогоплательщика. Проценты по данным кредитам налогоплательщик учитывал в составе расходов в полном объеме.

Не согласившись с налогоплательщиком, суд применил позицию Президиума ВАС РФ по делу «Северного Кузбасса» ([постановление от 15.11.2011 № 8654/11](#)), в соответствии с которой наличие международного договора РФ, предусматривающего льготный порядок учета процентов по контролируемой задолженности, не препятствует применению правил НК РФ о недостаточной капитализации.

Кроме того, суд, руководствуясь п. 2 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, признал правомерным взыскание налога и пени с налогового агента.

Постановление Девятого ААС от 26.06.15 по делу № [А40-16883/15](#) ООО «Нестле Россия» (председательствующий Нагаев Р.Г., судьи Солопова Е.А., Окулова Н.О.)

К процентам по займам перед сестринскими компаниями должны применяться правила «тонкой капитализации», так как фактическим займодавцем и получателем процентов являлась материнская компания группы, о чем свидетельствует анализ структуры владения и взаимоотношений между участниками группы.

Факт участия немецкой компании в заемщике не влияет на порядок учета процентов, так как применению подлежат нормы национального законодательства о порядке учета процентов, а не положения Соглашения.

Общество в 2010-2011 гг. включало в состав расходов проценты по займам перед двумя «сестринскими компаниями» – резидентами Герцогства Люксембург.

По мнению Инспекции, Общество неправомерно не применило правило «тонкой капитализации» в отношении процентов, так как сестринские компании-займодавцы являются кондуитными компаниями.

Суды согласились с доводами Инспекции о том, что займодавцы были подконтрольны материнской компании, выступающей фактическим получателем дохода, на основании следующего:

- материнская компания участвует в капитале займодавцев и заемщика (100% и 99,5%), в руководство компаний-заемщиков и родительской компании входят одни и те же лица;
- материнская компания хотя формально не обеспечивала финансирование группы, выступала гарантом в отношении долговых ценных бумаг «дочек»;
- из анализа структуры группы компаний «Нестле» следует, что займодавцы выполняют функции компаний, объединяющих денежные средства с целью дальнейшего внутригруппового финансирования;
- в публичной финансовой отчетности одного из займодавцев указано, что материнская компания постоянно оценивает подверженность группы «Нестле» риску изменения процентной ставки, что доказывает факт контроля и управления процентными ставками внутри группы;
- в публичной отчетности одного из займодавцев за 2009 г. отражены внутригрупповые займы, которые истекают в ближайшие 12 месяцев. Факт отражения неисполненных обязательств также свидетельствует о подконтрольности дочерних компаний родительской.

Суды согласились с доводами Инспекции, что материнской компанией была организована структура предоставления займов внутри группы компаний, в отношении которой формально отсутствуют признаки контролируемой задолженности, но при которой конечным бенефициаром является родительская компания группы.

При анализе структуры группы и взаимоотношений ее участников Инспекцией были использованы источники информации: ответы на запросы иностранных налоговых органов и ФНС РФ, информация международного ресурса «BUREAU VAN DIJK», информация с сайтов www.nestle.com, Bloomberg, www.editus.lu, www.rnrs-pdf.londonstockexchange.com.

Участником Общества являлась немецкая организация, в связи с чем у Общества имелось право на неограниченный вычет процентов по Соглашению с Германией. Однако суд признал положения Соглашения неприменимыми, указав на позицию Минфина по вопросу применения национальных правил нормирования процентов по контролируемой задолженности.

Решение АС г. Москвы от 05.06.15 по делу № [А40-135737/14](#) ОАО «Машиностроение и гидравлика» (судья Шудахова Я.Е.)

Суд признал правомерным применение правил тонкой капитализации к займам перед сестринской компанией, так как заемные средства поступали в кондуитные компании от общего учредителя, в сами компании входили в холдинг и преследовали одни и те же деловые цели.

Применение правил тонкой капитализации не противоречит положениям Соглашений с Кипром и Венгрией, а также Комментариям к Модельной Конвенции ОЭСР.

Суд подтвердил возможность применения правил тонкой капитализации к займам перед сестринскими компаниями, указав на вхождение компаний в один холдинг, согласно

информации, размещенной на официальном сайте учредителя заемщика и займодавцев компании группы реализуют одну цель – ведение инвестиционных проектов в сфере недвижимости.

Информация об отчетности, структуре собственности, управленческому составу, истории смены владельцев входящих в холдинг компаний, зарегистрированных разных юрисдикциях (Венгрия, Кипр, Люксембург) была получена Межрегиональной инспекцией ФНС по ценообразованию с помощью базы данных «Bureau van Dijk».

На основании ответов, полученных от налоговых органов Кипра и Венгрии, было установлено, что с 2006 года займодавцы регулярно получали денежные средства от материнской компании, которые впоследствии направлялись на выдачу займов компаниям группы. Суд признал, что заемщики являлись кондуитными компаниями, использовавшимися исключительно в целях увеличения затрат материнской компании и формального несоответствия займов правилам тонкой капитализации.

При этом Суд подтвердил правомерность применения Обществом ставки 5% по Соглашению с Кипром при применении п. 4 ст. 269 НК РФ с учетом вклада кипрской компании в капитал Общества.

Ранее вступившие в силу решения суда в отношении этих же займов не имеют преюдициальной силы, так как в них не исследовался источник финансирования займодавца.

Доводы налогоплательщика о том, что Постановление Президиума ВАС РФ по делу компании «Северный Кузбасс» не может служить основанием для иного применения положений п. 2 ст. 269 НК РФ в отношении тех же займов при наличии вступивших в силу судебных решений, были отклонены судом. Суд указал, что Инспекция правомерно ссылаясь на указанное Постановление, так как им сформирована единообразная практика применения судами положений п. 2 ст. 269 НК РФ.

Кроме того, неприменение судом в ранее вынесенных решениях правил тонкой капитализации в отношении этих займов не может влиять на принятие решения по налоговой проверке, проведенной за другие периоды, в рамках которой были установлены источники финансирования заемщиков.

Постановление Шестнадцатого ААС от 29.07.15 по делу № [A22-4933/2014](#) ООО «РК-трейдинг» (председательствующий Цигельников И.А., судьи Афанасьева Л.В., Параскевова С.А.)

Проценты по контролируемой задолженности в полном объеме переквалифицированы в дивиденды, так как величина чистых активов Общества была отрицательной. Инспекцией применена ставка 10 % в отношении дивидендов, так как условие о вложении в капитал Общества по Соглашению с Кипром не было выполнено.

Заем Общества перед займодавцем – резидентом Кипра правомерно признан контролируемой задолженностью в соответствии с п. 2 ст. 269 НК РФ. Так как величина чистых активов Общества в проверяемый период была отрицательной, Обществу было отказано в отнесении процентов по займу на расходы. Вся сумма процентов была переквалифицирована в дивиденды, с которых, по мнению Инспекции, необходимо было удержать налог по ставке 10%.

Суд полностью поддержал доводы Инспекции в этой части, признав применение ставки 10% правомерным, так как займодавцем не было выполнено условие о вложении в капитал Общества, предоставляющее льготный режим обложения дивидендов по Соглашению с Кипром.

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ

Определение Верховного Суда РФ от 28.05.2015 № [305-КГ15-4783](#) по делу № [А40-155695/2012](#) Иностранная компания «Астеллас Фарма Юроп Б.В.» (судья Першуттов А.Г.) об отказе в передаче кассационной жалобы компании «Астеллас Фарма Юроп Б.В.» для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ.

Так как представительство иностранной компании осуществляло на территории РФ деятельность подготовительного или вспомогательного характера в пользу третьего лица, у представительства возникла обязанность определения налоговой базы в порядке п. 3 ст. 307 НК РФ.

По мнению налогового органа, иностранная компания (российское представительство) осуществляла рекламную и маркетинговую деятельность в РФ не только в собственных интересах, но и в интересах третьего лица – российской организации, являющейся единственным дистрибьютором фармацевтической продукции иностранной компании в России.

О том, что экономическую выгоду от реализации товаров получил именно российский дистрибьютор, по мнению судов, свидетельствуют следующие обстоятельства: представительство осуществляло проведение медицинских исследований на территории РФ, регистрацию препаратов, исследование рынка фармацевтической продукции, рекламирование продукции, при этом непосредственно реализация осуществлялась российским дистрибьютором. Деятельность вспомогательного характера осуществлялась в пользу третьего лица – дистрибьютора продукции, так как именно данная организация реализует спорный товар на российском рынке, не неся затрат на ее рекламу и государственную регистрацию.

Таким образом, Суды пришли к вводу о необходимости применения п. 3 ст. 307 НК РФ, в соответствии с которым налоговая база должна определяться в размере 20% от суммы расходов Представительства, связанных с осуществлением деятельности в пользу третьего лица.

Иные вопросы международного налогообложения

Постановление АС Северо-Западного округа от 28.07.15 по делу № [А56-61078/2014](#) ООО «Статойл Фьюэл энд Ритэйл Раша» (председательствующий Морозова Н.А., судьи Родин Ю.А., Журавлева О.Р.).

В случае если проценты заемщиком не выплачиваются иностранному займодавцу, а происходит их ежемесячное начисление и капитализация (увеличение основной суммы

займа), датой получения дохода иностранного займодавца будет являться дата причисления процентов к сумме основного долга. Таким образом, заемщик несет обязанность налогового агента, которая должна быть исполнена им из собственных средств.

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

Решение АС Вологодской области от 29.04.15 по делу № [А13-5850/2014](#) ООО «Капитал» (судья Лудкова Н.В.).

Налоговый орган неправоммерно переквалифицировал совокупность сделок по передаче акций от российской компании кипрским компаниям в качестве сделок по передаче акций акционерам кипрских компаний –резидентам Британских Виргинских островов.

В ходе налоговой проверки инспекция установила следующее (в том числе с использованием информации, полученной от налоговых органов Кипра):

- были учреждены четыре кипрские компании (КипКо): две основных и две дочерних по отношению к основным;
- акции двух основных КипКо были переданы российской компании (налогоплательщику, РуКо);
- пакеты акций дочерних КипКо, состоящие из акций класса А (дающих исключительное право принятия решений) (или 50% уставного капитала) переданы двум компаниям – резидентам Британских Виргинских остров (БВОКо);
- РуКо и две БВОКо контролируются одним российским физическим лицом.

На основе данной информации налоговый орган сделал вывод, что достигнута структура владения, позволяющая налогоплательщику формально передавать дочерним КипКо имущество или имущественные права, контроль над которыми смогут осуществлять две БВОКо.

Всеми КипКо были проведены дополнительные эмиссии своих акций, оплаченные со стороны их акционеров (сначала РуКо, а затем материнскими КипКо) акциями ОАО «Северсталь». По результатам данных операций акции ОАО «Северсталь» поступили в собственность дочерних КипКо.

Кроме того, материнскими КипКо были приняты решения о передаче в капитал дочерних КипКо дополнительных пакетов акций ОАО «Северсталь» с оговоркой, что данная операция не является вкладом в уставные капитал или финансированием.

Налоговый орган решил, что целью данных операций была безвозмездная передача дополнительных пакетов акций ОАО «Северсталь» двум БВОКо. В связи с этим налогоплательщик обязан был удержать налог с доходов иностранных организаций в виде безвозмездно полученных акций. Кроме того, инспекция отметила, что ОАО «Северсталь» неправоммерно применило при выплате дивидендов по данным акциям льготную ставку налога, установленную Соглашением между РФ и Кипром, поскольку ни одна из КипКо фактическим получателем дохода не является.

Налогоплательщик указывал, что целью сделок являлось повышение юридической

защищенности акций от взыскания со стороны недобросовестных лиц. В результате совершенных сделок необходимая юридическая защита была достигнута посредством создания такой структуры владения акциями, при которой любое обращение взыскания на акции стало невозможным без согласия третьих лиц – дочерних КипКо.

Суд признал решение Инспекции незаконным, указав следующее:

- налоговый орган не доказал притворный характер сделок (несоответствие воли волеизъявлениям компаний);
- НК РФ не установлен порядок исчисления, удержания и перечисления налоговым агентом – российской организацией налога на прибыль при передаче дохода иностранной организации в виде стоимости акций российской компании. Следовательно, с учетом ст. 17 НК РФ такая обязанность законодательно не установлена;
- налог на доходы иностранного лица не может уплачиваться за счет налогового агента, поскольку это противоречит ст. 24 НК РФ, регулирующей статус налогового агента;
- доход в виде акций не подлежит налогообложению в государстве источника дохода по Соглашению с Кипром. В соответствии со ст. 22 Соглашения между РФ и Кипром доходы в виде акций, поскольку они не поименованы прямо в других статьях Соглашения, не подлежат обложению в РФ;
- не доказана выгода налогоплательщика от применения пониженной ставки по дивидендам, получаемым кипрскими компаниями.

4. Мероприятия Рос-ИФА

01 декабря в Финансовом университете при Правительстве РФ состоится обсуждение судебной и административной практики в области международного налогообложения.

Мероприятие будет проводиться в форме обсуждения материалов, представленных в Дайджесте новостей в области международного налогообложения № 07 компании «Щекин и партнеры».

Обсуждение состоится 01 декабря 2015 г. (вторник), с 17:00 в Финансовом университете при Правительстве РФ при поддержке кафедры «Налоги и налогообложение».

Требуется предварительная регистрация участников по адресу: <https://rosifa.timepad.ru/event/261971/>.

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