



ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 15¹

01 июня 2016 – 30 июня 2016 года

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

1. Новости международного налогообложения 5

ОЭСР: разработан электронный формат и Руководство по обмену информацией о налоговых рулингах между компетентными органами странами-участницами.5

ОЭСР: Генеральным секретарем ОЭСР разработан и направлен Отчет в адрес министров финансов стран G-20.5

ЕС: ЭКОФИН принял Директиву о противодействии уклонению от уплаты налогов на территории ЕС.5

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

Контролируемые иностранные компании6

При продаже имущественных прав, полученных при ликвидации иностранной организации и освобождаемых от налогообложения в порядке п. 60 ст. 217 НК РФ, налогоплательщик вправе уменьшить сумму налогооблагаемых доходов от продажи на сумму, равную стоимости имущественных прав по данным учета ликвидированной КИК, но не выше рыночной стоимости, определяемой в порядке ст. 105.3 НК РФ.6

К доходам в виде учитываемых на металлическом счете драгоценных металлов, полученным при ликвидации КИК, применяются общие правила определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога с доходов от продажи имущества, в том числе и положения п. 60 ст. 217 НК РФ.6

Налоговое резидентство физических лиц.....6

Физическое лицо, не признаваемое налоговым резидентом РФ в соответствии с положениями ст. 207 НК РФ (на основании теста физического присутствия), также не может рассматриваться в качестве резидента в целях применения Соглашений.....6

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов6

Российская организация, выплачивающая доход в виде дивидендов иностранной организации, исполняет обязанности налогового агента по отношению к физическому лицу, имеющему

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, а также судебные акты по вопросам международного налогообложения за период с 01 июня 2016 г. по 30 июня 2016 г.

<i>фактическое право на такой доход, и вносит соответствующие сведения о физическом лице в Приложение 2 к декларации по налогу на прибыль.</i>	6
Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика	7
<i>Наличие оригинала сертификата, подтверждающего статус японского налогоплательщика, и перевода этого сертификата, заверенного российским консульским учреждением, является достаточным для применения Конвенции.</i>	7
Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов	7
<i>В случае выплаты российской компанией дивидендов учредителю - резиденту Швейцарии следует руководствоваться положениями пп. б) п. 2 ст. 10 Соглашения (ставка налога 15 %), если фактическим владельцем дивидендов является физическое лицо. Если фактическим владельцем дивидендов является швейцарская компания, следует руководствоваться положениями пп. а) п. 2 ст. 10 Соглашения (ставка налога 5 %).</i>	7
<i>При выплате нидерландской компании дивидендов в случае, когда акции российской компании были ею получены в качестве вклада в уставный капитал, российская компания, осуществляющая функцию налогового агента, применяет к такому доходу нидерландской компании ставку 15 %.</i>	8
Иные вопросы международного налогообложения	8
<i>При определении предельной величины процентов по договору займа, обязательство по которому выражено в рублях, даже в случае получения такого займа от заимодавца в иностранной валюте, в целях налогообложения прибыли следует исходить из фактической ставки по такому договору с учетом интервалов предельных значений, установленных пп. 1 п. 1.2 ст. 269 НК РФ для долговых обязательств, оформленных в рублях</i>	8
<i>Доход российского общества в виде процентов может облагаться налогом у источника выплаты в Республике Армения с применением налоговой ставки не выше 10 %</i>	8
<i>В случае удержания налога у источника выплаты в Республике Казахстан не в соответствии с положениями Конвенции, данный налог при уплате налога на прибыль организаций в РФ не зачитывается и, следовательно, юридическому лицу необходимо обратиться в налоговый орган Республики Казахстан за возвратом налога, удержанного в данном государстве не в соответствии с положениями Конвенции</i>	9
<i>Минфин России указал, что положениями Соглашения с Саудовской Аравией сфера его применения ограничивается перечнем конкретных налогов. Устранение двойного налогообложения не может осуществляться в отношении налогов, подлежащих уплате в рамках применения УСН.</i>	9
<i>Наличие Соглашения не является основанием для освобождения от исполнения обязанности по представлению физическими лицами - резидентами налоговым органам по месту своего учета отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории РФ</i>	9
<i>Минфин России указал, что оговорка, касающаяся обложения или освобождения от налогообложения прибыли организаций доходов, указанных в пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ в зависимости от постоянного местонахождения иностранной организации, передающей имущество, вступила в силу с 01.01.2015.</i>	9
3. Судебная практика	10
Порядок применения правил контролируемой задолженности	10
<i>Судья Верховного суда РФ согласился с возможностью повторного анализа налоговым органом правомерности учета в расходах процентов по контролируемой задолженности в налоговом периоде 2008 г. (ранее уже проверенном в 2010 г.) в рамках проведения налоговой проверки за 2012-2013 гг., поскольку эти расходы сформировали убыток, перенесенный налогоплательщиком на 2012-2013 гг.</i>	10

<i>Сверхнормативные проценты, выплачиваемые нидерландской сестринской компании, должны облагаться по ставке 15%, поскольку для применения ставки 5% требуется прямое участие в компании, выплачивающей дивиденды (к которым приравнены сверхнормативные проценты).....</i>	<i>10</i>
<i>Льготная ставка по дивидендам по Соглашению между РФ и Нидерландами может быть применена только в случае, если на момент выплаты дивидендов в распоряжении налогового агента имеются документы, подтверждающие наличие у получателя дохода фактического права на получаемые дивиденды.</i>	<i>11</i>
<i>К процентам по займу перед сестринской компанией правомерно применены правила тонкой капитализации, поскольку фактическим займодавцем и получателем процентов материнская компания налогоплательщика.</i>	<i>11</i>
<i>Возложение на российскую организацию обязанностей налогового агента в случае признания задолженности перед российским займодавцем контролируемой противоречит закону.....</i>	<i>11</i>
Порядок применения правил о фактическом получателе доходов	11
<i>Люксембургская компания не вправе применять освобождение от налогообложения процентов по займу у источника в России, поскольку она не является фактическим получателем дохода. Применению подлежит порядок налогообложения, установленный соглашением между РФ и государством фактического получателя дохода (Италией).</i>	<i>12</i>
<i>Вывод налогового органа, что банк, в котором у иностранного контрагента открыт счет, является кондуитной компанией, через которую контрагент получает доход, является направленным.</i>	<i>12</i>
Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ	13
<i>Ликвидация и снятие с налогового учета представительства иностранной компании в РФ влечет прекращение ее прав и обязанностей, поэтому иностранная компания не может обратиться (в т.ч. через другое представительство на территории РФ) за возвратом излишне уплаченного этим представительством налога.....</i>	<i>13</i>
<i>Постоянному представительству иностранной организации отказано в учете переданных головным офисом расходов в связи с ненадлежащим оформлением документов о передаче расходов, а также невозможностью определить долю расходов, относимую к российскому постоянному представительству.</i>	<i>13</i>
Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика.....	14
<i>Свидетельства о регистрации иностранных компаний не могут рассматриваться как подтверждения налогового резидентства.</i>	<i>14</i>
<i>Поскольку представление документов, подтверждающих налоговое резидентство контрагента в рамках проверки было невозможно в силу объективных причин, суд посчитал правомерным представление данных документов в вышестоящий налоговый орган с апелляционной жалобой.....</i>	<i>15</i>
<i>Предоставление документов, подтверждающих резидентство контрагента, после даты фактической выплаты дохода не препятствует освобождению дохода от налогообложения в РФ.....</i>	<i>16</i>
Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.....	16
<i>Оплата векселями при покупке акций российской компании не исключает возможность применения кипрским акционером льготной ставки по дивидендам.</i>	<i>16</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>16</i>
Иные вопросы международного налогообложения	17

Суд признал накопленный купонный доход, выплаченный российским покупателем иностранному продавцу по договору купли-продажи еврооблигаций иностранных SPV-компаний на вторичном рынке, «иным аналогичным доходом» от источников в РФ. 17

Освобождение от налогообложения у источника выплаты процентов в соответствии в международными договорами не может применяться к спорному НКД, поскольку продавцы еврооблигаций являются посредниками, не выступающими в данных сделках в своих интересах..... 18

Налоговой базой по выплачиваемому иностранным компаниям НКД является весь НКД за текущий купонный период, независимо от срока владения еврооблигациями ее продавцами. 18

Налоговый агент не обязан был представлять расчет об удержанных с иностранных компаний сумм налогов, поскольку он выплачивал роялти резиденту Германии, освобожденные от налогообложения у источника выплаты. 18

4. Мероприятия Рос-ИФА.....19

Мероприятие Рос-ИФА: 22 сентября 2016 г. в рамках молодежной секции Рос-ИФА состоится обсуждение судебной и административной практики в области международного налогообложения..... 19

1. Новости международного налогообложения

ОЭСР: разработан электронный формат и Руководство по обмену информацией о налоговых рулингах между компетентными органами странами-участницами.

Обмен информацией о налоговых рулингах предусмотрен в рамках реализации Шага 5 БЭПС и предполагает обмен информацией о выпущенных компетентными органами разъяснениях в части применения льготных налоговых режимов, образования постоянного представительства компании в той или иной юрисдикции, а также заключенных с компетентным налоговым органом соглашений о ценообразовании.

ОЭСР: Генеральным секретарем ОЭСР разработан и направлен Отчет в адрес министров финансов стран G-20.

Отчет Генерального секретаря ОЭСР, адресованный министрам финансов стран G-20, посвящен вопросам борьбы с уклонением от уплаты налога на глобальном уровне и состоит из двух частей:

- 1) Первая часть отчета посвящена имплементации правил, разработанных в рамках Плана БЭПС в странах G-20, в частности вопросам налоговой прозрачности и улучшения налогового администрирования.
- 2) Вторая часть отчета касается реализации стандартов обмена информации странами-участницами Глобального форума по налоговой прозрачности и обмену информацией для налоговых целей.

ЕС: ЭКОФИН принял Директиву о противодействии уклонению от уплаты налогов на территории ЕС.

Совет по экономическим и финансовым вопросам ЕС (ЭКОФИН) 17 июня 2016 г. принял Директиву о противодействии уклонению от уплаты налогов на территории ЕС ([Anti-Tax Avoidance Directive](#)), в соответствии с которой страны-члены ЕС должны будут до 31 декабря 2018 г. внести корректировки в свои национальные налоговые системы в части:

- обязательное применение национальными налоговыми администраторами Стандарта ЕС GAAR (General Anti-Avoidance Rules);
- особое регулирование в части порядка учета процентов при внутригрупповом финансировании между компаниями-резидентами ЕС;
- установление «налога на выход» при передаче актива за пределы ЕС или смене резидентства компании;
- гармонизация норм в части налогообложения КИК.

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письма Минфина России от 27.05.16 № 03-04-05/30767; от 27.05.2016 № 03-04-05/30760.

При продаже имущественных прав, полученных при ликвидации иностранной организации и освобождаемых от налогообложения в порядке п. 60 ст. 217 НК РФ, налогоплательщик вправе уменьшить сумму налогооблагаемых доходов от продажи на сумму, равную стоимости имущественных прав по данным учета ликвидированной КИК, но не выше рыночной стоимости, определяемой в порядке ст. 105.3 НК РФ.

Письмо Минфина России от 25.05.16 № 03-04-05/30049.

К доходам в виде учитываемых на металлическом счете драгоценных металлов, полученным при ликвидации КИК, применяются общие правила определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога с доходов от продажи имущества, в том числе и положения п. 60 ст. 217 НК РФ.

Минфин России также отметил, что по вопросу о конкретных документах, требующихся для представления в налоговые органы в целях освобождения от налогообложения доходов по п. 60 ст. 217 НК РФ, следует обращаться в налоговый орган по месту жительства.

Налоговое резидентство физических лиц

Письмо Минфина России от 31.05.16 № 03-08-05/31222.

Физическое лицо, не признаваемое налоговым резидентом РФ в соответствии с положениями ст. 207 НК РФ (на основании теста физического присутствия), также не может рассматриваться в качестве резидента в целях применения Соглашений.

Минфин России отметил, что критерии резидентства, установленные Соглашений (в т.ч. критерий «центр жизненных интересов»), применяются лишь в случаях, если физическое лицо, исходя из налогового законодательства каждого из договаривающихся государств, одновременно может быть признано как резидентом РФ, так и резидентом другого договаривающегося государства.

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов

Письмо ФНС России от 08.06.16 № СД-4-3/10205.

Российская организация, выплачивающая доход в виде дивидендов иностранной организации, исполняет обязанности налогового агента по отношению к физическому

лицу, имеющему фактическое право на такой доход, и вносит соответствующие сведения о физическом лице в Приложение 2 к декларации по налогу на прибыль.

ФНС России указала, что выплачивающая иностранному юридическому лицу организация – резидент РФ будет признаваться налоговым агентом в отношении российского резидента – фактического получателя и несет обязанность по удержанию НДФЛ. Удержание налоговым агентом с суммы выплачиваемых дивидендов НДФЛ и перечисление суммы налога на КБК 18210102010011000110 (НДФЛ) правомерно.

Российская организация, выплачивающая доход, должна отразить сведения о получателе дохода – российском физическом лице в Приложении 2 к налоговой декларации по налогу на прибыль «Сведения о доходах физического лица, выплаченных ему налоговым агентом от операций с ценными бумагами, операций с ФИСС, а также при осуществлении выплат по ценным бумагам российских эмитентов».

Поскольку в данном случае при выплате дохода (в том числе в виде дивидендов) иностранному получателю, фактическим правом на который обладает физическое лицо – налоговый резидент РФ, исчисляется и уплачивается НДФЛ в Налоговом расчете о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов КБК не указывается, в подразделе 1.2 «Расчет суммы налога» Налогового расчета (информации) заполняются графы 1 - 7 (графы 8 - 12 не заполняются), в подразделе 2.2 «Расчет суммы налога» заполняются графы 1 - 8 (графы 9 - 13 не заполняются). ФНС России также отметила, что целесообразно представить одновременно с Налоговым расчетом (информацией) документы, подтверждающие (поясняющие) основание неудержания налога с иностранного лица.

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика

Письмо ФНС России от 11.12.15 № ОА-4-17/21730@.

Наличие оригинала сертификата, подтверждающего статус японского налогоплательщика, и перевода этого сертификата, заверенного российским консульским учреждением, является достаточным для применения Конвенции.

Сертификат резидентства, выданный японскому налогоплательщику, должен быть переведен на русский язык. Верность такого перевода заверяется консульским учреждением Российской Федерации в соответствующей стране.

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.

Письмо Минфина России от 31.05.16 № 03-08-05/31279.

В случае выплаты российской компанией дивидендов учредителю - резиденту Швейцарии следует руководствоваться положениями пп. б) п. 2 ст. 10 Соглашения (ставка налога 15 %), если фактическим владельцем дивидендов является физическое лицо. Если фактическим владельцем дивидендов является швейцарская компания,

следует руководствоваться положениями пп. а) п. 2 ст. 10 Соглашения (ставка налога 5 %).

Письмо Минфина России от 26.05.16 № 03-08-13/30458.

При выплате нидерландской компании дивидендов в случае, когда акции российской компании были ею получены в качестве вклада в уставный капитал, российская компания, осуществляющая функцию налогового агента, применяет к такому доходу нидерландской компании ставку 15 %.

Согласно пп. а п. 2 ст. 10 Соглашения с Нидерландами при выплате нидерландской компании дивидендов взимаемый в России у источника выплаты налог не должен превышать 5% общей суммы дивидендов, если фактическим владельцем дивидендов является компания (иная, чем партнерство), прямое участие которой в капитале компании, выплачивающей дивиденды, составляет не менее 25% и которая инвестировала в нее не менее 75 тысяч ЭКЮ или эквивалентную сумму в национальной валюте.

Термин «прямое участие» означает, что доля участия в капитале в размере 25% должна принадлежать непосредственно самой компании, в пользу которой выплачиваются дивиденды, без учета долей ее дочерних и иных зависимых компаний.

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. При этом понятие «инвестировала в нее» предполагает осуществление инвестиции непосредственно самим фактическим получателем дивидендов.

Таким образом, в случае, когда акции российской организации внесены третьим лицом в качестве вклада в уставный капитал нидерландской компании, следует учитывать, что инвестирование нидерландской компанией в российскую компанию, выплачивающую дивиденды, не осуществлялось.

Иные вопросы международного налогообложения

Письмо Минфина России от 06.06.16 № 03-03-06/1/32742.

При определении предельной величины процентов по договору займа, обязательство по которому выражено в рублях, даже в случае получения такого займа от заимодавца в иностранной валюте, в целях налогообложения прибыли следует исходить из фактической ставки по такому договору с учетом интервалов предельных значений, установленных пп. 1 п. 1.2 ст. 269 НК РФ для долговых обязательств, оформленных в рублях.

Письмо Минфина России от 23.05.16 № 03-08-05/29357.

Доход российского общества в виде процентов может облагаться налогом у источника выплаты в Республике Армения с применением налоговой ставки не выше 10 %.

При этом налог, уплаченный у источника в Республике Армения, может быть зачтен при уплате налога на прибыль организаций в РФ согласно ст. 311 НК РФ и положениям ст. 22 Соглашения.

Письмо Минфина России от 26.05.16 № 03-08-05/30328.

В случае удержания налога у источника выплаты в Республике Казахстан не в соответствии с положениями Конвенции, данный налог при уплате налога на прибыль организаций в РФ не зачитывается и, следовательно, юридическому лицу необходимо обратиться в налоговый орган Республики Казахстан за возвратом налога, удержанного в данном государстве не в соответствии с положениями Конвенции.

Письмо ФНС России от 18.05.16 № ОА-3-17/2212.

Минфин России указал, что положениями Соглашения с Саудовской Аравией сфера его применения ограничивается перечнем конкретных налогов. Устранение двойного налогообложения не может осуществляться в отношении налогов, подлежащих уплате в рамках применения УСН.

Письмо ФНС России от 10.05.16 № ЗН-3-17/2074.

Наличие Соглашения не является основанием для освобождения от исполнения обязанности по представлению физическими лицами - резидентами налоговым органам по месту своего учета отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории РФ.

Письмо Минфина России от 14.05.16 № 03-03-06/1/13924.

Минфин России указал, что оговорка, касающаяся обложения или освобождения от налогообложения прибыли организаций доходов, указанных в пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ в зависимости от постоянного местонахождения иностранной организации, передающей имущество, вступила в силу с 01.01.2015.

3. Судебная практика

Порядок применения правил контролируемой задолженности

Определение Верховного Суда РФ от 24.06.16 № [304-КГ16-7850](#) по делу № [A27-18073/2015](#) ОАО «Беловопогрузтранс» (судья Тютин Д.В.) об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ.

Судья Верховного суда РФ согласился с возможностью повторного анализа налоговым органом правомерности учета в расходах процентов по контролируемой задолженности в налоговом периоде 2008 г. (ранее уже проверенном в 2010 г.) в рамках проведения налоговой проверки за 2012-2013 гг., поскольку эти расходы сформировали убыток, перенесенный налогоплательщиком на 2012-2013 гг.

По мнению Общества, Налоговый орган вышел за рамки периода проводимой проверки (2012-2013 гг.), поскольку Инспекцией в ходе проверки были применены правила тонкой капитализации в отношении процентов, начисленных по контролируемой задолженности в 2008 г. При этом налоговый период 2008 г. был предметом предыдущей выездной налоговой проверки, проведенной в 2010 г.

Суды указали, что действия Налогового органа являются правомерными, поскольку правильность исчисления и своевременность уплаты налога на прибыль организаций за 2008 г. в рамках данной выездной налоговой проверки не проверялась. Предметом проверки являлась правомерность уменьшения прибыли за 2012-2013 гг. на сумму убытков прошлых лет, сформированных в т. ч. за счет расходов по данной контролируемой задолженности.

Постановление Двенадцатого ААС от 23.06.16 по делу № [A12-47731/2015](#) ООО «Манхеттен Девелопмент» (председательствующий Цуцкова М.Г., судьи Кузьмичев С.А., Смирников А.В.).

Сверхнормативные проценты, выплачиваемые нидерландской сестринской компании, должны облагаться по ставке 15%, поскольку для применения ставки 5% требуется прямое участие в компании, выплачивающей дивиденды (к которым приравнены сверхнормативные проценты).

Суды установили, что российская организация имеет контролируемую задолженность перед иностранной сестринской компанией, поскольку материнская компания группы имеет возможность влиять на условия и результаты данной сделки.

Налогоплательщик заявил о возможности применения к сверхнормативным процентам по данной задолженности льготной ставки 5%, предусмотренной Соглашением между РФ и Нидерландами, поскольку налоговый орган должен руководствоваться единым подходом (зависимостью заемщика перед заимодавцем через общую материнскую компанию) как при определении задолженности как контролируемой, так и при выборе применимой налоговой ставки.

Суд, не согласившись с указанным доводом, отметил, что для применения ставки 5% по дивидендам требуется прямое участие получателя дивидендов в компании,

выплачивающей дивиденды. В настоящем деле сверхнормативные проценты (приравненные к дивидендам) выплачиваются компании, не участвующей прямо в капитале налогоплательщика.

Льготная ставка по дивидендам по Соглашению между РФ и Нидерландами может быть применена только в случае, если на момент выплаты дивидендов в распоряжении налогового агента имеются документы, подтверждающие наличие у получателя дохода фактического права на получаемые дивиденды.

Также суд, отклоняя довод налогоплательщика о возможности применения ставки 5% по сверхнормативным процентам, отметил, что ст. 10 Соглашения требует наличия у получателя дивидендов фактического права на доход.

Это требование может быть соблюдено только в случае, если на момент выплаты дивидендов в распоряжении налогового агента имеются документы, подтверждающие наличие у получателя дохода права усмотрения в отношении распоряжения и использования полученными дивидендами. Таким документом в том числе может являться письмо акционера, подтверждающее отсутствие у него договорных или иных юридических обязательств перед третьими лицами и ограничений его прав при использовании полученных дивидендов, а также наличие у акционера права самостоятельно пользоваться и распоряжаться данными дивидендами.

Постановление Девятого ААС от 31.05.16 по делу № [А40-149755/2015](#) ООО «Скания Лизинг» (председательствующий Мухин С.М., судьи Яковлева Л.Г., Кочешкова М.В.).

Решение АС Архангельской области от 22.06.16 по делу № [А05-4077/2016](#) АО «ННК-Печоранефть» (судья Ипаев С.Г.).

К процентам по займу перед сестринской компанией правомерно применены правила тонкой капитализации, поскольку фактическим займодавцем и получателем процентов материнская компания налогоплательщика.

Решение АС Рязанской области от 04.07.16 по делу № [А54-1600/2014](#) ООО «АВС-Логистик» (судья Котлова Л.И.).

Возложение на российскую организацию обязанностей налогового агента в случае признания задолженности перед российской организацией контролируемой противоречит закону.

Суд применил правовую позицию Судебной коллегии Верховного суда РФ по экономическим спорам, выраженную в Определении от 18.03.15 № 305-КГ15-14263 по делу № А40-87775/14 ООО «Новая Табачная Компания», отметив, что в случаях возникновения контролируемой задолженности перед российской организацией наступают только последствия, предусмотренные п. 3 ст. 269 НК РФ в виде ограничения вычета процентов при исчислении налога на прибыль.

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов

Постановление Девятого ААС от 14.06.16 по делу № [А40-241361/15](#) АО «Банк Интеза» (председательствующий Лепихин Д.Е., судьи Кольцова Н.Н., Попов В.И.).

Люксембургская компания не вправе применять освобождение от налогообложения процентов по займу у источника в России, поскольку она не является фактическим получателем дохода. Применению подлежит порядок налогообложения, установленный соглашением между РФ и государством фактического получателя дохода (Италией).

Инспекция установила, что российский Банк выплачивает взаимозависимой люксембургской компании проценты по займу, не удерживая налог с процентов в России, ссылаясь на ст. 11 Соглашения между РФ и Люксембургом.

Направив запросы в иностранные юрисдикции, Налоговый орган получил информацию, что люксембургская компания привлекла заемные средства у итальянской материнской компании группы, которые были направлены на выдачу спорного займа Банку. Условия (сумма и валюта займа, дата выдачи и погашения) двух займов полностью совпадают. Люксембургская компания не уплачивала налог с полученных процентов в Люксембурге.

Инспекция сделала вывод, что люксембургская компания осуществляет транзитную функцию и не является фактическим получателем дохода. Такая модель финансирования вызвана исключительно намерением использовать освобождение от налогообложения у источника, установленное ст. 11 Соглашения между РФ и Люксембургом, что привело к двойному неналогообложению процентов по займу.

При этом Конвенцией между РФ и Италией предусмотрена ставка 10% у источника выплаты процентов. Это свидетельствует о получении налогоплательщиком налоговой выгоды, которая не может быть признана обоснованной.

Суд согласился с Налоговым органом, что применению в данной ситуации подлежит налоговая ставка 10% по Соглашению между РФ и Италией, поскольку фактическим получателем процентов является итальянская материнская компания группы.

Решение АС Челябинской области от 08.06.16 по делу № [А76-26046/2015](#) компании Старглоуб Лимитед (Кипр) (судья Каюров С.Б.).

Вывод налогового органа, что банк, в котором у иностранного контрагента открыт счет, является кондуктиной компанией, через которую контрагент получает доход, является направомерным.

Кипрская компания обратилась в Налоговый орган за возвратом излишне уплаченного налога с дивидендов, выплаченных в 2013 году.

Налоговый орган отказал в возврате налога, в частности, по причине того, что дивиденды были выплачены не кипрской компании, а другому лицу – банку UBS AG.

Суд, проанализировав платежные поручения, установил, что UBS AG - это наименование банка получателя средств, при этом получателем средств и владельцем счета в этом банке является сам налогоплательщик. Следовательно, спорные дивиденды были выплачены напрямую иностранной компании, и она имеет право на льготный режим налогообложения.

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ

Решение АС Ростовской области от 28.06.16 по делу № [A53-2879/16](#) компании Теле2 Россия Интернешнл Селлулар Б.В. (Нидерланды) (судья Парамонова А.В.).

Ликвидация и снятие с налогового учета представительства иностранной компании в РФ влечет прекращение ее прав и обязанностей, поэтому иностранная компания не может обратиться (в т.ч. через другое представительство на территории РФ) за возвратом излишне уплаченного этим представительством налога.

Суд установил, что московское представительство нидерландской компании обратилось в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченного налога ростовским представительством компании, которое ранее было ликвидировано и снято с учета в налоговом органе. Налоговым органом было отказано в возврате налога по причине ликвидации и снятия с учета представительства.

Суд признал отказ Инспекции законным, отметив, что ликвидация представительства иностранной компании влечет те же правовые последствия, что и ликвидация российской компании, а именно прекращение ее прав и обязанностей без правопреемства.

Довод заявителя о том, что согласно НК РФ, Методическим рекомендациям МНС РФ и Соглашению между РФ и Нидерландами налоговые последствия деятельности иностранной компании через постоянное представительство зависят не от факта регистрации, а от фактического осуществления предпринимательской деятельности, суд не принял во внимание, поскольку налогоплательщик не подтвердил фактическое ведение деятельности через представительство после его ликвидации.

Решение АС г. Москвы от 29.06.16 по делу № [A40-51925/16](#) иностранной организации «Штрабаг АГ» (Австрия) (судья Паршукова О.Ю.).

Постоянному представительству иностранной организации отказано в учете переданных головным офисом расходов в связи с ненадлежащим оформлением документов о передаче расходов, а также невозможностью определить долю расходов, относимую к российскому постоянному представительству.

В подтверждение передаваемых головной организацией административно-управленческих расходов налогоплательщик представил следующие документы:

- положение об учетной политике иностранной компании, в котором содержится порядок распределения расходов по подразделениям компании (косвенные расходы компании распределяются пропорционально доле выручки отделения в объеме всех доходов компании);
- акт передачи расходов головного офиса подразделениям компании;
- справка-расчет аудиторской компании, подтверждающая соответствие доли накладных расходов, передаваемых представителям;

- копия отчета по расходам головного офиса (не заверенная подписью уполномоченных лиц и печатью организации).

Суд отметил, что представленные документы не подтверждают расходы, а также не обладают признаками первичных документов, поскольку:

- документы не подписаны руководителем головного офиса;
- в актах передачи расходов отсутствуют наименование должности лица, подписавшего документы, акты не содержат сведения о хозяйственных операциях;
- копии расчетов о расходах головного офиса и описание способа расчета расходов не завизированы подписью руководителя организации, на указанных документах отсутствует печать организации;
- из акта передачи расходов и отчетов о расходах головной организации не представляется возможным определить, из каких статей затрат сложились передаваемые управленческие и общехозяйственные расходы головного офиса;
- документы не позволяют идентифицировать проекты, работников, затраченное время, сумму расходов по заработной плате и их относимость к деятельности российского представительства;
- из представленных документов невозможно определить, относятся ли передаваемые расходы непосредственно к деятельности представительства.

Суд также отметил, что представительством не представлено других документов, подтверждающих правомерность включения расходов, переданных головным офисом, в состав затрат, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, в том числе соглашения об оказании услуг, заключенные компанией с иностранными юридическими лицами, инвойсы (поручения на оплату), выписки из казначейской компании о списании средств со счетов компании, приказы о командировке, проездные документы, отчеты о выполненной работе и т.д.

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика

Постановление Седьмого ААС от 10.06.16 по делу № [А27-22000/2015](#) ООО «Копекс-Сибирь» (председательствующий Ходырева Л.Е., Кривошеина С.В., Хайкина С.Н.).

Свидетельства о регистрации иностранных компаний не могут рассматриваться как подтверждения налогового резидентства.

Налоговым агентом в обоснование правомерности применения ставки 10% по процентам по Соглашению между Россией и Польшей были представлены следующие документы:

- свидетельство об идентификационном номере в Польше;
- официальная копия из реестра предприятий Польши;
- постановление районного суда о регистрации компании;

- устав компании;
- свидетельство об отсутствии налоговой задолженности, заверенное Министерством иностранных дел Польши.

Суд согласился с Налоговым органом, что данные документы не подтверждают налоговое резидентство иностранного контрагента в Польше. В силу абз. 11 п. 5.3 Методических рекомендаций МНС России такие документы, как свидетельства о регистрации на территории иностранных государств (сертификаты об инкорпорации), выписки из торговых реестров и т.п., не могут рассматриваться в качестве документов, подтверждающих в налоговых целях постоянное местонахождение организации в иностранном государстве.

Кроме того, суд отметил, что свидетельство об отсутствии налоговой задолженности заверено неуполномоченным органом. Министр финансов Польши в соответствии п. 1 ст. 3 Соглашения не предоставлял МИД Польши полномочий по заверению документов, используемых в налоговых целях.

Постановление Пятнадцатого ААС от 29.05.16 по делу [A53-24079/2015](#) ООО «Топливные Карты Сервис Юг» (председательствующий Емельянов Д.В., судьи Герасименко А.Н., Николаев Д.В.).

Поскольку представление документов, подтверждающих налоговое резидентство контрагента в рамках проверки было невозможно в силу объективных причин, суд посчитал правомерным представление данных документов в вышестоящий налоговый орган с апелляционной жалобой.

В ходе налоговой проверки налогоплательщик не смог представить Инспекции документы, подтверждающие кипрское налоговое резидентство займодавца, поскольку они были утеряны Управляющей компанией. Налоговый орган отказал налогоплательщику в применении льготного порядка налогообложения.

В рамках досудебного обжалования решения Инспекции Управляющей компанией были найдены подтверждающие документы, а также получены новые сертификаты резидентства от кипрской компании. Общество представило данные документы в вышестоящий налоговый орган, который не принял их во внимание.

Суд, соглашаясь с налогоплательщиком, отметил, что непредставление Обществом документов в рамках налоговой проверки вызвано объективными причинами, о которых налогоплательщик уведомил вышестоящий налоговый орган. Необходимые документы были представлены до истечения срока на рассмотрение апелляционной жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом. Претензий к форме и содержанию представленных документов у Налогового органа отсутствуют.

Согласно п. 78 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 право налогового органа и налогоплательщика на сбор и представление доказательств предоставлено им на всех стадиях осуществления налогового контроля, вплоть до вынесения вышестоящим налоговым органом решения по жалобе налогоплательщика

Решение АС Кемеровской области от 02.06.16 по делу № [А27-24958/2015](#) ОАО Угольная компания «Кузбассразрезуголь» (судья Камышова Ю.С.).

Предоставление документов, подтверждающих резидентство контрагента, после даты фактической выплаты дохода не препятствует освобождению дохода от налогообложения в РФ.

Суд применил позицию Верховного суда РФ, выраженную в Определениях ВС РФ от 12.01.2015 № 8231-ПЭЖ14 и от 23.09.2014 № 305-ЭС14-1210 по делу № А40-14698/13 (по ОАО «Авиакомпания «Сибирь») и отметил, что иностранная компания вправе претендовать на льготный режим налогообложения, даже несмотря на представление подтверждающих резидентство документов после даты фактической выплаты дохода. У налогового органа отсутствовали претензии к форме и содержанию представленных документов.

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.

Решение АС Ростовской области от 21.06.16 по делу № [А53-25996/15](#) ПАО «ТНС энерго Ростов-на-Дону» (судья Тихоновский Ф.И.).

Оплата векселями при покупке акций российской компании не исключает возможность применения кипрским акционером льготной ставки по дивидендам.

Кипрская компания приобрела у другой кипрской компании акции российской организации, оплатив ее векселем другой кипрской компании.

По мнению Инспекции, Налогоплательщик не имел права на применение ставки 5% по Соглашению с Кипром при выплате дивидендов, поскольку в оплату акций были переданы не денежные средства, а векселя этих же компаний, в то время как Соглашение предполагает в качестве условия для применения ставки 5% внесение в капитал компании, выплачивающей дивиденды, суммы, эквивалентной не менее 100000 евро, т.е. именно денежных средств, а не обязательств, какими являются векселя.

Суд не согласился с данной позицией, отметив, что п. 1 ст. 862 ГК РФ допускает использование векселей в расчетах по возмездным сделкам. Спорные векселя являются действующими, а Инспекцией не подтвержден факт «выведения денежных средств с территории РФ», о котором она утверждает в своем решении.

Решение АС Воронежской области от 30.06.16 по делу № [А14-4162/2014](#) ООО «Т2 Мобайл» (ЗАО «Вотек Мобайл», ЗАО «Теле2-Воронеж») (судья Соболева Е.П.).

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.

Суд применил по преюдиции результат рассмотрения дела № А14-13723/2013,² в котором суд удовлетворил требования налогоплательщика о применении льготной ставки 5% по

² Определение Верховного Суда РФ от 21.12.2015 № 310-КГ15-17102 об отказе в передаче данного дела на рассмотрение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ было подробно проанализировано в [Дайджесте новостей международного налогообложения № 10.](#)

Конвенции между Россией и Швецией, отметив, что для этого достаточно однократного достижения порогового значения размера вложенного капитала, которое не подлежит последующему пересчету по курсу ЦБ РФ.

Иные вопросы международного налогообложения

Решение АС г. Москвы от 20.06.16 по делу № [А40-51434/16](#) ПАО «Ханты-Мансийский банк Открытие» (судья Шевелева Л.А.).

Решение АС г. Москвы от 29.06.16 по делу № [А40-178650/15](#) АО «Газпромбанк» (судья Нагорная А.Н.).

Суд признал накопленный купонный доход, выплаченный российским покупателем иностранному продавцу по договору купли-продажи еврооблигаций иностранных SPV-компаний на вторичном рынке, «иным аналогичным доходом» от источников в РФ.

Судом установлено, что российские компании приобретали у иностранных контрагентов на вторичном рынке еврооблигации иностранных SPV-компаний, в связи с эмиссией которых возникли долговые обязательства российских организаций³ перед этими SPV-компаниями.

В составе цены еврооблигаций российские покупатели выплатили иностранным продавцам накопленный купонный доход (НКД) за купонный период, который отдельно выделялся в договорах для расчета цены купли-продажи.

Налоговый орган в рамках проверки пришел к выводу, что данный НКД подлежит налогообложению у источника выплаты в России, поскольку:

- НКД является доходом иностранных компаний в виде процентов;
- источник данного НКД находится на территории РФ, поскольку в связи с эмиссией спорных еврооблигаций возникли долговые обязательства российских организацией перед их эмитентами (SPV-компаниями).

Суд согласился с такой квалификацией, отвергнув доводы налоговых агентов и отметив следующее:

- НКД не является частью цены еврооблигаций. При покупке еврооблигаций на вторичном рынке возникают два вида дохода иностранных компаний: доход от реализации ценной бумаги («активный» доход, не облагаемый у источника выплаты по п. 2 ст. 309 НК РФ) и доход в виде процентов - НКД («пассивный» доход, который облагается у источника выплаты в соответствии с п. 1 ст. 309 НК РФ). Суд отметил, что доход в виде процентов может быть выплачен не только должником по долговому обязательству, но и покупателем по договору купли-продажи;
- несмотря на то что формально эмитентами являются иностранные компании (SPV), при определении источника дохода по этим ценным бумагам следует руководствоваться приоритетом существа над формой – данные еврооблигации являются специальной формой заимствования российских организаций на

³ Независимых по отношению к сторонам сделок купли-продажи.

международных рынках, что следует из информации, размещенной на сайтах Cbonds и Rusbonds. Инвесторы рассматривают такие ценные бумаги как российские.

Также суд не согласился с налоговыми агентами, что к НКД следует применить специальные льготы, установленные для SPV-структур – пп. 7 - 8 п. 2 ст. 310 НК РФ, поскольку, по мнению Суда:

- пункт 7 ст. 310 НК РФ освобождает только проценты по еврооблигациям, размещенным самими российскими компаниями за рубежом. В анализируемых делах имело место размещение через SPV;
- пункт 8 ст. 310 НК РФ льготирует исключительно проценты, которые российские «фактические эмитенты» выплачивают своим SPV-компаниям.

Освобождение от налогообложения у источника выплаты процентов в соответствии с международными договорами не может применяться к спорному НКД, поскольку продавцы еврооблигаций являются посредниками, не выступающими в данных сделках в своих интересах.

Судом установлено, что продавцами спорных еврооблигаций являются иностранные брокеры и иные посредники. Проанализировав публичные реестры брокеров, условия договоров купли-продажи, а также финансовую отчетность контрагентов, Налоговый орган заключил, что продавцы еврооблигаций не выступали в сделках в своих интересах, а, следовательно, у них отсутствует фактическое право на получаемый НКД.

Налоговой базой по выплачиваемому иностранным компаниям НКД является весь НКД за текущий купонный период, независимо от срока владения еврооблигациями ее продавцами.

Суд согласился с предложенным Налоговым органом порядком определения налоговой базы: НКД за весь текущий купонный период вне зависимости от срока владения еврооблигаций продавцами, несмотря на то что такой подход допускает многократное налогообложение.

Постановление Двадцатого ААС от 16.06.16 по делу № [A62-6152/2015](#) ОАО «ОСРАМ» (председательствующий Еремичева Н.В., судьи Заикина Н.В., Мордасов Е.В.).

Налоговый агент не обязан был представлять расчет об удержанных с иностранных компаний сумм налогов, поскольку он выплачивал роялти резиденту Германии, освобожденные от налогообложения у источника выплаты.

Российская компания выплачивала роялти резиденту Германии за использование товарного знака. Налоговый орган привлек к ответственности Общество за непредставление расчета об удержанных с иностранных компаний сумм налогов

Суд, не соглашаясь с Инспекцией, отметил, что согласно ст. 12 Соглашения между РФ и Германией роялти не облагаются налогом у источника выплаты. Документы о налоговом резидентстве Германии были получены налоговым агентом до даты выплаты дохода. Следовательно, налоговый агент не обязан был удерживать налог и представлять расчет.

4. Мероприятия Рос-ИФА

Мероприятие Рос-ИФА: 22 сентября 2016 г. в рамках молодежной секции Рос-ИФА состоится обсуждение судебной и административной практики в области международного налогообложения.

В ходе встречи планируется обсуждение судебной и административной практики в области международного налогообложения на основании материалов, собранных в Дайджестах новостей в области международного налогообложения, подготовленных компанией «Щекин и партнеры». Обсуждение состоится 22 сентября 2016 г. (четверг), в 16:00. Одновременно планируется подключение к обсуждению коллег в Санкт-Петербурге и Минске (за дополнительной информацией необходимо обращаться на science@rosifa.org). Требуется предварительная регистрация участников по адресу: <https://rosifa.timepad.ru/event/359716/>

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