



ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 18¹

1 октября 2016 – 31 октября 2016 года

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

1. Новости международного налогообложения 6

ОЭСР: разработана многосторонняя Конвенция об имплементации БЕПС в международные налоговые соглашения по Модели Конвенции ОЭСР.....6

Россия: утверждена форма уведомления о КИК и порядок ее заполнения.....6

ЕС: Еврокомиссия одобрила пакет законодательных инициатив в сфере налогообложения, в отношении: разработки единой базы корпоративного налога, применения «гибридных схем» налоговой оптимизации, развития механизмов разрешения споров по вопросам двойного налогообложения.....6

Россия и Кипр: перенесен срок вступления в силу положений СоИДН о налогообложении доходов от отчуждения акций и аналогичных прав, более 50 % стоимости которых состоит из недвижимого имущества.....7

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

Контролируемые иностранные компании7

Уведомление об участии в иностранной организации в порядке ст. 25.14 НК РФ в случае неоднократного изменения доли участия в иностранной организации необходимо подавать о каждом случае изменения, в том числе, если такие изменения происходят неоднократно в течение одного года.....7

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов7

В случаях, если при выплате дохода от источников в РФ в адрес иностранной организации, находящейся в стране, с которой у Российской Федерации есть СоИДН, такая организация не является фактическим получателем такого дохода, то применение льгот, предусмотренных таким международным договором, невозможно.....7

При этом к налогообложению такого дохода в РФ могут быть применены положения иных международных договоров по вопросам налогообложения.7

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, а также судебные акты по вопросам международного налогообложения за период с 01 октября 2016 г. по 31 октября 2016 г.

<i>Если иностранная компания (ФРГ) получает доход за предоставление российской организации по лицензионному договору неисключительного права пользования программным обеспечением на территории РФ и фактически обладает правом собственности на этот доход, то такой доход, согласно ст. 12 СоИДН, облагается налогом в ФРГ при условии выполнения положений ст. 312 НК РФ.....</i>	<i>8</i>
Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ	8
<i>ФНС России разъяснила вопросы, связанные с постановкой на учет и особенностями налогообложения иностранной организации, являющейся производителем медиаинформации FIFA.....</i>	<i>8</i>
Порядок применения правил о скрытой продаже недвижимости	9
<i>В соответствии с СоИДН (Россия/Нидерланды) доходы голландской компании от продажи акций дочерней компании, более 50 % активов которой прямо состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, не облагаются налогом на территории России.....</i>	<i>9</i>
Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности	9
Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.....	9
<i>Для целей выполнения условий пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН со Швейцарией и применения пониженной ставки при выплате дивидендов к «капиталу, инвестированному в российскую компанию» относятся расходы иностранного инвестора на приобретение акций при первичной и последующих эмиссиях.</i>	<i>9</i>
<i>Размер инвестиций определяется на момент их фактического осуществления и не подлежит последующему пересчету в связи с колебаниями валютного курса.....</i>	<i>9</i>
Иные вопросы, связанные с международными операциями.....	9
<i>При получении физическим лицом – резидентом РФ дохода в виде дивидендов, получаемых от российской организации, владеющей казахской компанией, правом на зачет налога, уплачиваемого в Казахстане, в соответствии с СоИДН обладает только российская организация, являющаяся фактическим владельцем такого дохода.</i>	<i>9</i>
<i>При последующей выплате такой российской организацией дивидендов учредителю-физическому лицу, являющемуся резидентом РФ, исчисление и уплата налога производятся в соответствии с положениями гл. 23 НК РФ.</i>	<i>10</i>
<i>На брокерские счета, открытые в иностранных банках, распространяются требования об уведомлении налоговых органов об открытии (закрытии) таких счетов.....</i>	<i>10</i>
<i>Вопрос о признании иностранной организации банком следует рассматривать исходя из законодательства того государства, в котором открыты соответствующие счета.</i>	<i>10</i>
<i>Выплачиваемые иностранной организации доходы, признаваемые доходами от источников в РФ в соответствии со ст. 309 НК РФ, в том числе не подлежащие налогообложению в РФ согласно НК РФ или на основании СоИДН, подлежат отражению в представляемом налоговым агентом Налоговом расчете в порядке п. 4 ст. 310 НК РФ.</i>	<i>10</i>
<i>При выплате российской организацией доходов белорусской компании по договору об отчуждении исключительного права на программу для ЭВМ положения ст. 11 СоИДН «доходы от авторских прав и лицензий» неприменимы. При отчуждении исключительного права в отношении дохода белорусской организации применяются положения ст. 7 СоИДН «прибыль от предпринимательской деятельности».</i>	<i>10</i>
<i>Налоговая база в отношении дохода, полученного российским гражданином в рамках договора доверительного управления недвижимым имуществом на территории иностранного государства, определяется без учета расходов на содержание такого имущества и вознаграждения доверительного управляющего, так как указанные вычеты не предусмотрены ст. ст. 218-221 НК РФ.....</i>	<i>11</i>

Суммы НДФЛ в отношении доходов, полученных от сдачи в аренду имущества, находящегося за пределами РФ, самостоятельно исчисляются налогоплательщиками в соответствии со ст. 225 НК РФ..... 11

Доходы от реализации (в том числе погашения) инвестиционных паев ЗПИФ, относящихся к категориям рентных фондов или фондов недвижимости, относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов..... 11

В случае нахождения налогоплательщика на территории иностранного государства, денежные средства в соответствующий бюджет могут быть перечислены через корреспондентский счет уполномоченного банка, имеющего корреспондентские отношения с банком на территории иностранного государства в соответствии с договорными отношениями и при наличии реквизитов получателя средств и банка получателя. 11

3. Судебная практика.....12

Порядок применения правил контролируемой задолженности..... 12

При определении величины собственного капитала из него не исключается (не учитывается в составе обязательств) начисленная по итогам налогового (отчетного) периода текущая задолженность по налогам и сборам, срок уплаты которой еще не наступил..... 12

Налоговый орган правомерно сделал вывод о наличии у Общества контролируемой задолженности перед российским банком, поскольку поручителями (залогодателями) по данным долговым обязательствам выступали российские организации, аффилированные с иностранными косвенными участниками Общества. 12

Налоговым органом правомерно применен п. 4 ст. 269 НК РФ по займу между российскими компаниями, поскольку доказан факт скрытой выплаты дивидендов в пользу иностранной компании. 12

Судья Верховного суда РФ согласилась, что Общество искусственно завысило величину собственного капитала за счет неотражения в бухгалтерском учете снижения стоимости предмета лизинга в результате его досрочного выкупа, что привело к неправомерному избеганию правил тонкой капитализации..... 13

Сверхнормативные проценты, выплачиваемые кипрскому косвенному участнику российской компании-должника, должны облагаться по ставке 10%, поскольку для применения ставки 5% требуется прямое участие в компании, выплачивающей дивиденды (к которым приравнены сверхнормативные проценты). Выдача займа при недостаточной капитализации не охватывается понятием «прямое вложение в капитал» по СоИДН между РФ и Кипром..... 14

Налоговый орган не доказал скрытого распределения дивидендов в адрес иностранной организации под видом процентов по контролируемой задолженности перед российским займодавцем, в связи с чем возложение на заемщика обязанностей налогового агента в данном случае не основано на законе. 14

Возложение на российскую организацию обязанностей налогового агента в случае признания задолженности перед российским займодавцем контролируемой противоречит закону..... 15

Сверхнормативные проценты, выплачиваемые кипрскому косвенному участнику российской компании-должника, должны облагаться по ставке 10%, поскольку для применения ставки 5% требуется прямое участие в компании, выплачивающей дивиденды (к которым приравнены сверхнормативные проценты). 15

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов 16

Налоговый агент неправомерно применил налоговую ставку 5% по дивидендам, выплаченным кипрским акционерам, поскольку получатели дивидендов являются транзитными компаниями и не обладают фактическим правом на доход..... 16

<i>Россия признала за собой право руководствоваться положениями Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР.....</i>	<i>17</i>
<i>Налоговый агент неправоммерно применил налоговую ставку 5% в отношении дивидендов, выплаченных кипрскому акционеру, поскольку акционер не имел фактического права на дивиденды.....</i>	<i>17</i>
<i>Суд отклонил довод Налогоплательщика о том, что на документах, направленных Министерством финансов Республики Кипр, должен быть проставлен апостиль установленной формы или такие документы подлежат консульской легализации, а также довод о получении документов за рамками проверки.</i>	<i>18</i>
<i>Налоговый агент незаконно привлечен к ответственности, поскольку Инспекция не установила фактов, свидетельствующих об известности для Общества обстоятельств транзитного перечисления дивидендов компаниям – налоговым резидентам БВО.....</i>	<i>18</i>
<i>Швейцарский банк не вправе пользоваться льготным режимом налогообложения в отношении процентов, получаемых по размещенным в аффилированном российском банке фидуциарным депозитам, поскольку швейцарский банк не является фактическим получателем процентов.</i>	<i>18</i>
<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 СоИДН между РФ и государством фактического получателя дохода (Италией).....</i>	<i>19</i>
Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ	20
<i>При выплате дивидендов в адрес постоянного представительства кипрской компании на территории РФ могут использоваться льготные ставки, установленные СоИДН.</i>	<i>20</i>
<i>Общество не обязано было удерживать налог с доходов иностранной компании у источника выплаты, поскольку последняя осуществляет предпринимательскую деятельность в РФ через зависимого агента, через которого и перечислялись спорные доходы.....</i>	<i>21</i>
Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика.....	22
<i>Документы о налоговом резидентстве подтверждают налоговый статус за весь календарный год, даже если ИНН присвоен иностранному налогоплательщику в середине года.</i>	<i>22</i>
<i>Сертификат налогового резидентства иностранного контрагента, выданный в 2012 г., не подтверждает правомерность использования льготного налогового режима в отношении процентов по кредитным договорам, выплаченных иностранным банкам в 2011 г.</i>	<i>22</i>
<i>Налоговое резидентство Италии может быть подтверждено свидетельством, выданным Министерством экономики и финансов. Документы Торгово-промышленной сельскохозяйственной и ремесленной палаты не являются надлежащим подтверждением налогового резидентства Италии.</i>	<i>22</i>
<i>Свидетельство о регистрации компании в качестве налогоплательщика, выданное товариществом налоговых консультантов, не может служить подтверждением налогового резидентства Германии.</i>	<i>22</i>
<i>Подтверждение налогового резидентства иностранного контрагента, представленное после даты выплаты дохода, должно однозначно свидетельствовать о том, что в момент выплаты дохода иностранная компания имела соответствующий налоговый статус.</i>	<i>23</i>
Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.....	23
<i>Суд кассационной инстанции подтвердил неправомренность позиции налогоплательщика о том, что белорусская компания вправе уплачивать налоги с дивидендов, полученных от российских организаций, только по месту своей регистрации.....</i>	<i>23</i>
Иные вопросы, связанные с международными операциями.....	23

Налогоплательщик не вправе учитывать в расходах курсовые разницы по долгосрочным валютным займам перед иностранной материнской компанией, поскольку данные займы фактически являются вкладом в уставный капитал Налогоплательщика.23

Зачитывая в России уплаченный за рубежом налог, Налогоплательщик не вправе разбивать зачитываемую сумму налога на несколько налоговых периодов..... 24

Налогоплательщик не вправе проводить зачет налога, удержанного в нарушение международного договора по более высокой ставке..... 24

Налогоплательщик, самостоятельно оказывающий услуги по морской перевозке, скрыл выручку от реализации данных услуг путем передачи судов по договору бербоут-чартера взаимозависимым кипрским компаниям, от имени которых заключались договоры перевозки.25

Создание дочерней кипрской компании и перевод на нее российских активов с целью их последующей продажи российскому контрагенту с прямым зачислением средств на счет российской материнской компании имеет деловую цель по защите сделки от срыва со стороны рейдеров, а также вызвано требованиями головной компании покупателя и банка – залогодержателя продаваемых активов.25

Производство по делам прекращено в связи с заключением мировых соглашений, в которых стороны согласились с позицией Минфина России, что накопленный купонный доход, выплаченный российским покупателем иностранному продавцу по договору купли-продажи еврооблигаций иностранных SPV-компаний на вторичном рынке, не является доходом от источников в РФ.27

Являясь возвратом переплаты фрахта фрахтователю, диспач не является доходом, полученным иностранной организацией от эксплуатации судов в международных перевозках. Данные выплаты не подлежат налогообложению у источника выплаты доходов.27

4. Мероприятия Рос-ИФА..... 27

2 марта 2017 года Рос-ИФА совместно с Институтом законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации проводит обсуждение практики применения правил о фактическом праве на доход.27

ежегодную Международную конференция «Международное налогообложение: Мероприятие – бесплатное, регистрация:27

<https://rosifa.timerad.ru/event/435185/>.....27

22-23 марта 2017 года Рос-ИФА проводит ежегодную Международную конференция «Международное налогообложение: современные вопросы теории и практики». International Tax Conference "International Taxation: Current Theory and Practice". Мероприятие – бесплатное, регистрация:27

1. Новости международного налогообложения

ОЭСР: разработана многосторонняя Конвенция об имплементации БЕПС в международные налоговые соглашения по Модели Конвенции ОЭСР.

Более 100 юрисдикций, включая страны G20, приняли участие в разработке [многосторонней Конвенции](#), целью которой является имплементация стандартов БЕПС по борьбе со злоупотреблениями при применении льгот, предусмотренных соглашениями об избежании двойного налогообложения (СоИДН), в тексты таких соглашений.

Положения Конвенции направлены на ограничение применения льгот в рамках СоИДН, в частности:

- применение пониженной ставки по дивидендам по СоИДН не предусмотрено при владении акциями или долями менее чем в течение 365 дней к моменту выплаты дохода;
- признание фактического права на доход за получателями, обладающими признаками активной компании;
- оценка правомерности применения льгот исходя из правила «основной цели», недопущение злоупотреблений преференциями СоИДН.

Депозитарием Конвенции выступит ОЭСР, подписание Конвенции запланировано на июнь 2017 года.

Россия: утверждена форма уведомления о КИК и порядок ее заполнения.

На Официальном интернет-портале правовой информации опубликован [Приказ ФНС России](#), в соответствии с которым утверждена форма уведомления о контролируемых иностранных компаниях (КИК) и порядок ее заполнения.

В целях применения положений НК РФ о налогообложении прибыли КИК изменения также были внесены в декларацию по налогу на прибыль организаций и форму 3-НДФЛ.

Срок подачи уведомления о КИК в 2017 году установлен 20 марта. Кроме того, сведения о прибыли КИК должны быть отражены контролирующими лицами в декларациях по налогу на прибыль – до 28 марта, в декларациях по НДФЛ – до 2 мая.

ЕС: Еврокомиссия одобрила пакет законодательных инициатив в сфере налогообложения, в отношении: разработки единой базы корпоративного налога, применения «гибридных схем» налоговой оптимизации, развития механизмов разрешения споров по вопросам двойного налогообложения.

Еврокомиссией были приняты Директивы, направленные на:

- [создание единых правил корпоративного налогообложения в ЕС и консолидированной базы корпоративного налога;](#)
- [борьбу с уклонением от налогообложения с использованием различий в законодательстве со странами, не входящими в ЕС \(«гибридные схемы»\);](#)
- [развитие механизмов разрешения споров в области двойного налогообложения и применения положений налоговых соглашений.](#)

Россия и Кипр: перенесен срок вступления в силу положений СоИДН о налогообложении доходов от отчуждения акций и аналогичных прав, более 50 % стоимости которых состоит из недвижимого имущества.

Минфин Кипра [на официальном Интернет-сайте](#) разместил информацию о достижении с Россией договоренности об отложении срока вступления в силу положений ст. 13 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998, согласно которым с 01.01.2017 доходы от отчуждения акций и аналогичных прав, более 50% стоимости которых представлено недвижимым имуществом, должны облагаться налогом в государстве, где расположено такое имущество.

Согласно размещенной информации вступление в силу ст. 13 Соглашения будет отложено до тех пор, пока аналогичные положения не будут включены в иные СоИДН, заключаемые Россией с другими европейскими странами.

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 13.09.2016 № 03-01-23/53376.

Уведомление об участии в иностранной организации в порядке ст. 25.14 НК РФ в случае неоднократного изменения доли участия в иностранной организации необходимо подавать о каждом случае изменения, в том числе, если такие изменения происходят неоднократно в течение одного года.

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов

Письмо Минфина России от 07.10.2016 № 03-08-05/58502.

В случаях, если при выплате дохода от источников в РФ в адрес иностранной организации, находящейся в стране, с которой у Российской Федерации есть СоИДН, такая организация не является фактическим получателем такого дохода, то применение льгот, предусмотренных таким международным договором, невозможно.

При этом к налогообложению такого дохода в РФ могут быть применены положения иных международных договоров по вопросам налогообложения.

Минфин России отметил, что ст. 7 НК РФ, определяющая общие принципы применения международных договоров РФ по вопросам налогообложения, устанавливает ограничение на применение льгот, установленных международными договорами.

Одновременно п. 4 ст. 7 НК РФ определяет, что к налогообложению такого дохода в РФ могут быть применены положения иных международных договоров по вопросам налогообложения или части второй НК РФ.

Что касается учета рисков, принимаемых лицом, получающим доход от источников в России, для целей определения наличия у такого лица фактического права на доход,

стр. 7 из 28

указанный критерий должен рассматриваться в совокупности с анализом функций, выполняемых таким лицом, а также иных критериев в зависимости от вида выплачиваемого дохода.

Письмо Минфина России от 06.10.2016 № 03-07-11/58299.

Если иностранная компания (ФРГ) получает доход за предоставление российской организации по лицензионному договору неисключительного права пользования программным обеспечением на территории РФ и фактически обладает правом собственности на этот доход, то такой доход, согласно ст. 12 СоИДН, облагается налогом в ФРГ при условии выполнения положений ст. 312 НК РФ.

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ

Письмо ФНС России от 25.07.2016 № ЕД-4-3/13320.

ФНС России разъяснила вопросы, связанные с постановкой на учет и особенностями налогообложения иностранной организации, являющейся производителем медиаинформации FIFA.

Если иностранная организация, являющаяся производителем медиаинформации FIFA, имеет в России филиал и состоит на учете в налоговом органе, дополнительная постановка на учет на основании п. 4.2. ст. 83 НК РФ, не требуется.

В соответствии с п. 3 ст. НК РФ не признаются налогоплательщиками НДС конфедерации, национальные футбольные ассоциации, производители медиаинформации FIFA, поставщики товаров (работ, услуг) FIFA, определенные Федеральным законом «О подготовке и проведении в РФ чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее - Закон № 108-ФЗ) и являющиеся иностранными организациями, в части осуществления ими операций, связанных с осуществлением мероприятий, определенных указанным Законом.

Предусмотренное п. 3 ст. 143 НК РФ освобождение от уплаты НДС применимо только в отношении операций, связанных с реализацией мероприятий, предусмотренных Законом № 108-ФЗ.

При этом, такая иностранная организация будет обязана подавать декларацию по НДС при осуществлении операций, не связанных с осуществлением мероприятий, предусмотренных Законом № 108-ФЗ, а также в случае, когда у такой организации возникают обязанности налогового агента.

В отношении имущества, используемого производителями медиаинформации FIFA в иных, не предусмотренных Законом № 108-ФЗ целях, указанные организации признаются налогоплательщиками по налогу на имущество организаций.

В отношении транспортных средств, зарегистрированных на производителей медиаинформации FIFA и используемых в иных, не предусмотренных Законом № 108-ФЗ целях, указанные организации признаются налогоплательщиками по транспортному налогу.

Порядок применения правил о скрытой продаже недвижимости

Письмо Минфина России от 10.10.2016 № 03-08-05/58952.

В соответствии с СоИДН (Россия/Нидерланды) доходы голландской компании от продажи акций дочерней компании, более 50 % активов которой прямо состоят из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, не облагаются налогом на территории России.

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Письмо ФНС России от 21.10.2016 № БС-3-11/4919.

Доходы в виде государственной пенсии, получаемые резидентом РФ от источника в Германии за трудовую деятельность в немецких организациях, не подлежат налогообложению в РФ.

По мнению ФНС России, положения пункта 2 статьи 217 НК РФ о неналогообложении пенсий по государственному пенсионному обеспечению и трудовых пенсий, назначаемых в соответствии с действующим законодательством, не ограничены упоминанием исключительно действующего законодательства РФ.

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов

Письмо Минфина России от 03.10.2016 № 03-08-05/57388.

Для целей выполнения условий пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН со Швейцарией и применения пониженной ставки при выплате дивидендов к «капиталу, инвестированному в российскую компанию» относятся расходы иностранного инвестора на приобретение акций при первичной и последующих эмиссиях.

Размер инвестиций определяется на момент их фактического осуществления и не подлежит последующему пересчету в связи с колебаниями валютного курса.

Минфин России также обратил внимание, что операция по прекращению обязательств российского общества по возврату займа путем зачета встречных обязательств швейцарской компании по перечислению средств на оплату приобретения дополнительного выпуска акций общества требует отдельного рассмотрения с учетом дополнительных сведений.

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Письмо Минфина России от 13.10.2016 г. № 03-08-05/59764.

При получении физическим лицом – резидентом РФ дохода в виде дивидендов, получаемых от российской организации, владеющей казахской компанией, правом на

зачет налога, уплачиваемого в Казахстане, в соответствии с СоИДН обладает только российская организация, являющаяся фактическим владельцем такого дохода.

При последующей выплате такой российской организацией дивидендов учредителю-физическому лицу, являющемуся резидентом РФ, исчисление и уплата налога производятся в соответствии с положениями гл. 23 НК РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 10 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Республики Казахстан дивиденды могут облагаться налогом в том договариваемом государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды. При этом, п. 2 ст. 23 СоИДН с Казахстаном предусмотрена возможность зачета российским резидентом суммы уплаченного на территории Казахстана налога.

Таким образом, только российская организация, получающая доход в виде дивидендов от казахской компании и являющаяся фактическим владельцем такого дохода, может при уплате налога на территории РФ зачесть налог, удержанный с данного дохода у источника на территории Казахстана.

Письмо ФНС России от 12.10.2016 г. № ОА-3-17/4712.

На брокерские счета, открытые в иностранных банках, распространяются требования об уведомлении налоговых органов об открытии (закрытии) таких счетов.

Вопрос о признании иностранной организации банком следует рассматривать исходя из законодательства того государства, в котором открыты соответствующие счета.

Письмо Минфина России от 10.10.2016 г. № 03-08-05/58776.

Выплачиваемые иностранной организации доходы, признаваемые доходами от источников в РФ в соответствии со ст. 309 НК РФ, в том числе не подлежащие налогообложению в РФ согласно НК РФ или на основании СоИДН, подлежат отражению в представляемом налоговым агентом Налоговом расчете в порядке п. 4 ст. 310 НК РФ.

Письмо Минфина России от 06.10.2016 № 03-08-05/58256.

При выплате российской организацией доходов белорусской компании по договору об отчуждении исключительного права на программу для ЭВМ положения ст. 11 СоИДН «доходы от авторских прав и лицензий» неприменимы. При отчуждении исключительного права в отношении дохода белорусской организации применяются положения ст. 7 СоИДН «прибыль от предпринимательской деятельности».

В соответствии с п. 3 ст. 11 СоИДН термин «доходы от авторских прав и лицензий» означает платежи любого вида, полученные в качестве вознаграждения за использование или за предоставление права использования авторских прав на произведение.

Согласно Комментариям к Модельной конвенции ОЭСР, «доходы от авторских прав и лицензий» не включают в себя платежи, производимые за отчуждение исключительного права на любой элемент, упомянутый в определении термина «доходы от авторских прав и лицензий», в том числе на программу для ЭВМ, то есть за передачу полного права владения программой для ЭВМ.

Таким образом, платежи, перечисляемые белорусскому предприятию по договору с российской организацией об отчуждении исключительного права на программу для ЭВМ, квалифицируются как его прибыль от осуществления предпринимательской деятельности, и налогообложение данных платежей регулируется положениями ст. 7 СоИДН как «прибыль от предпринимательской деятельности».

Письмо Минфина России от 06.10.2016 № 03-04-05/58252.

Налоговая база в отношении дохода, полученного российским гражданином в рамках договора доверительного управления недвижимым имуществом на территории иностранного государства, определяется без учета расходов на содержание такого имущества и вознаграждения доверительного управляющего, так как указанные вычеты не предусмотрены ст. ст. 218-221 НК РФ.

Суммы НДФЛ в отношении доходов, полученных от сдачи в аренду имущества, находящегося за пределами РФ, самостоятельно исчисляются налогоплательщиками в соответствии со ст. 225 НК РФ

Письмо Минфина России от 06.10.2016 № 03-08-05/58278.

Доходы от реализации (в том числе погашения) инвестиционных паев ЗПИФ, относящихся к категориям рентных фондов или фондов недвижимости, относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов.

При этом п. 4 ст. 309 НК РФ предусмотрено, что при определении налоговой базы по доходам, указанным в пп. 5, 6 и 9.1 п. 1 ст. 309 НК РФ, из суммы таких доходов могут вычитаться расходы в порядке, предусмотренном ст. 268 и ст. 280 НК РФ. Указанные расходы иностранной организации учитываются при определении налоговой базы, если к дате выплаты этих доходов в распоряжении налогового агента, удерживающего налог с таких доходов, имеются представленные этой иностранной организацией документально подтвержденные данные о таких расходах.

Письмо ФНС России от 02.08.2016 № ОА-03-17/3532.

В случае нахождения налогоплательщика на территории иностранного государства, денежные средства в соответствующий бюджет могут быть перечислены через корреспондентский счет уполномоченного банка, имеющего корреспондентские отношения с банком на территории иностранного государства в соответствии с договорными отношениями и при наличии реквизитов получателя средств и банка получателя.

3. Судебная практика

Порядок применения правил контролируемой задолженности

Постановление Шестого ААС от 10.10.16 по делу № [A80-486/2015](#) ООО «Золоторудная компания «Майское» (председательствующий Вертопрахова Е.В., судьи Пескова Т.Д., Швец Е.А.).

При определении величины собственного капитала из него не исключается (не учитывается в составе обязательств) начисленная по итогам налогового (отчетного) периода текущая задолженность по налогам и сборам, срок уплаты которой еще не наступил.

Для расчета собственного капитала в целях п. 2 ст. 269 НК РФ, принимаются данные бухгалтерского, а не налогового учета. Именно поэтому законодатель отдельно предписал не включать в обязательства при расчете величины собственного капитала кроме задолженностей по налогам и сборам (недоимки) и текущую задолженность по уплате налогов, определение которой не тождественно понятию недоимки (ст. 11 НК РФ).

Отраженная обществом задолженность по налогам и сборам является текущей по состоянию на отчетные даты, начислена, но не оплачена на дату составления такой отчетности, в связи с ненаступлением срока ее уплаты по налоговому законодательству.

Решение АС Брянской области от 19.10.16 по делу № [A09-9964/2016](#) ООО «Брянский бройлер» (судья Грахольская И.Э.).

Налоговый орган правомерно сделал вывод о наличии у Общества контролируемой задолженности перед российским банком, поскольку поручителями (залогодателями) по данным долговым обязательствам выступали российские организации, аффилированные с иностранными косвенными участниками Общества.

Постановление Девятого ААС от 18.10.16 по делу № [A40-81712/15](#) ООО «Новая Табачная Компания» (председательствующий Сафронова М.С., судьи Мишаков О.Г., Попова Г.Н.).

Налоговым органом правомерно применен п. 4 ст. 269 НК РФ по займу между российскими компаниями, поскольку доказан факт скрытой выплаты дивидендов в пользу иностранной компании.

Суд первой инстанции при новом рассмотрении дела установил, что в решении Налогового органа подробно изложены обстоятельства, свидетельствующие о том, что в результате последовательных согласованных действий Общества, заимодавца и кипрской материнской компании осуществлен вывод денежных средств из-под налогообложения на территории РФ:

- Заимодавцем было принято решение о дополнительной эмиссии акций, приобретателем которых стала кипрская материнская компания;

- При этом в оплату эмитированных акций материнская кипрская компания передала долю 90% в уставном капитале Общества;
- Затем заимодавцем по контролируемой задолженности был предоставлен другой заем – в адрес материнской кипрской компании. Сумма этого займа была идентична размеру контролируемой задолженности;
- После этого заимодавцем было принято решение об уменьшении уставного капитала и обратном выкупе своих акций у материнской компании. Оплата была произведена путем зачета требований о возврате займа иностранной материнской компанией.

Поскольку выдача заемных средств не подлежит налогообложению, а фактический (косвенный) контроль над 90% долей в уставном капитале Общества остался у материнской кипрской компании, Налоговый орган пришел к выводу, что целью описанных выше операций является безналоговая передача денежных средств (фактически дивидендов) в адрес материнской кипрской компании.

Таким образом, полученные заимодавцем по контролируемой задолженности проценты были переданы в адрес кипрской материнской компании без налогообложения в России, что свидетельствует о наличии оснований для применения п. 4 ст. 269 НК РФ об удержании налога у источника выплаты по контролируемой задолженности между российскими лицами.

Суд апелляционной инстанции согласился с данной позицией, отклонив жалобу Общества.

Определение Верховного Суда РФ от 25.10.16 № [302-КГ16-13937](#) по делу № [А10-4521/2015](#) ОАО «Разрез Тугнуйский» (судья Антонова М.К.) об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ.

Судья Верховного суда РФ согласилась, что Общество искусственно зависило величину собственного капитала за счет неотражения в бухгалтерском учете снижения стоимости предмета лизинга в результате его досрочного выкупа, что привело к неправомерному избежанию правил тонкой капитализации.

По мнению Налогового органа, налогоплательщик неправомерно избежал применения правил тонкой капитализации, искусственно зависив величину собственного капитала.

Общество досрочно выкупило предметы лизинга и расторгло договоры, в результате чего общая сумма лизинговых платежей была снижена по сравнению с договорной. Однако в бухгалтерском учете Налогоплательщиком в качестве стоимости выкупленного имущества была учтена общая сумма платежей по договорам лизинга без отражения факта уменьшения суммы платежей в результате досрочного выкупа.

Судья Верховного суда РФ согласилась с произведенным Налоговым органом перерасчетом величины собственного капитала с учетом снижения размера лизинговых платежей, в результате чего соотношение суммы контролируемой задолженности к величине собственного капитала превысило значение, установленное п. 2 ст. 269 НК РФ, что свидетельствует о необходимости применения правил тонкой капитализации.

Постановление Седьмого ААС от 26.10.16 по делу № [A27-25564/2015](#) ОАО «СУЭК-Кузбасс» (председательствующий Марченко Н.В., судьи Бородулина И.И., Колупаевой Л.А.).

Сверхнормативные проценты, выплачиваемые кипрскому косвенному участнику российской компании-должника, должны облагаться по ставке 10%, поскольку для применения ставки 5% требуется прямое участие в компании, выплачивающей дивиденды (к которым приравнены сверхнормативные проценты). Выдача займа при недостаточной капитализации не охватывается понятием «прямое вложение в капитал» по СоИДН между РФ и Кипром.

Суд установил, что налогоплательщик имеет контролируруемую задолженность перед кипрским косвенным акционером с долей участия 100%. К сверхнормативным процентам Налоговый орган применил ставку 10%, установленную СоИДН между РФ и Кипром для случаев, когда условия применения ставки 5% не соблюдаются.

Налогоплательщик не согласился с применением ставки 10%, поскольку он считает, что если заем при недостаточной капитализации представляет собой скрытый вклад в капитал, то при сумме займа более 100 тыс. евро имеет место прямое вложение в капитал в контексте ст. 10 СоИДН.

Суд не принял позицию Общества, отметив, что между компетентными органами РФ и Кипра достигнуто общее понимание, что «прямое вложение» подразумевает приобретение акций при первичной или последующих эмиссиях, а также при покупке акций на рынке ценных бумаг или непосредственно у их предыдущего владельца (Меморандум о взаимопонимании к Соглашению). Таким образом, выдача займа при недостаточной капитализации не является «прямым вложением» в контексте СоИДН, хотя и рассматривается в качестве скрытого вклада в капитал заемщика.

Постановление Одиннадцатого ААС от 31.10.16 по делу № [A55-9504/2015](#) ООО «Ритейл Тольятти» (председательствующий Холодная С.Т., судьи Корнилов А.Б., Рогалева Е.М.).

Налоговый орган не доказал скрытого распределения дивидендов в адрес иностранной организации под видом процентов по контролируемой задолженности перед российским займодавцем, в связи с чем возложение на заемщика обязанностей налогового агента в данном случае не основано на законе.

По мнению Инспекции, о скрытом распределении дивидендов в адрес иностранной организации свидетельствует следующее:

- В день выплаты (или на следующий день) процентов по контролируемой задолженности займодавец перечислял проценты по другому договору займа (не являющемуся контролируемой задолженностью) в адрес нидерландской компании;
- Получателем данных «дивидендов», по мнению Инспекции, является компания – налоговый резидент о. Джерси, косвенно контролирующая всех участников анализируемых операций.

Суды при новом рассмотрении дела не согласились с доводами Инспекции, отметив следующее:

- Заимодавец по контролируемой задолженности использовал полученные проценты в своей хозяйственной деятельности в сопоставимых суммах (размещал денежные

средства на банковских депозитах, производил оплату подрядчикам, уплачивал налоги);

- Перед получением процентов по контролируемой задолженности у заимодавца имелись на счетах достаточные денежные средства для выплаты процентов по другому договору займа в адрес нидерландской компании, поэтому выплата дохода в адрес иностранной организации не была обусловлена получением процентов по контролируемой задолженности;
- Налоговый орган утверждает, что получателем «дивидендов» является компания – налоговый резидент о. Джерси, но Инспекцией не доказан факт получения денежных средств данной компанией.

Постановление АС Поволжского округа от 31.10.16 по делу № [A12-47731/2015](#) ООО «Манхэттен Девелопмент» (председательствующий Хабибуллин Л.Ф., судьи Егорова М.В., Логинов О.В.).

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.

Постановление Двадцатого ААС от 28.09.16 по делу № [A54-1600/2014](#) ООО «АВС-логистик» (председательствующий Мордасов Е.В., судьи Еремичева Н.В., Рыжова Е.В.).

Возложение на российскую организацию обязанностей налогового агента в случае признания задолженности перед российским займодавцем 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.

Постановление АС Волго-Вятского округа от 10.10.16 по делу № [A29-6805/2015](#) ЗАО «Коми Алюминий» (председательствующий Шутикова Т.В., судьи Чижов И.В., Шемякина О.А.).

Сверхнормативные проценты, выплачиваемые кипрскому косвенному участнику российской компании-должника, должны облагаться по ставке 10%, 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 налоговым резидентом Кипра, косвенно владеющим 100% долей номинальной стоимостью 1 млрд. 700 млн. руб. в этой организации.

Налогоплательщик, не отрицая наличие контролируемой задолженности, считает, что вправе применять к сверхнормативным процентам ставку 5%, установленную п. 2 ст. 10 СоИДН между РФ и Кипром, поскольку им выполнено условие о величине вложения в российскую компанию (более 100 тыс. долларов США).

Однако суды поддержали Налоговый орган, поскольку согласно п. 2 ст. 10 СоИДН между РФ и Кипром для применения ставки 5% к сверхнормативным процентам требуется «прямое вложение в капитал» выплачивающей «дивиденды» компании.

Поскольку иностранная компания не является непосредственным инвестором, так как действует через цепочку посредников - дочерних организаций, с ее стороны отсутствует прямое вложение капитала, что исключает возможность применения ставки 5%. Компания вправе применить ставку 10%, установленную для всех остальных случаев.

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов

Решение АС г. Москвы от 31.10.2016 по делу № [А40-113217/16](#) ПАО «Северсталь» (судья Ларин М.В.).

Налоговый агент неправоммерно применил налоговую ставку 5% по дивидендам, выплаченным кипрским акционерам, поскольку получатели дивидендов являются транзитными компаниями и не обладают фактическим правом на доход.

Налоговый орган установил, что Общество выплатило ряду кипрских акционеров дивиденды с удержанием налога у источника выплаты по ставке 5%, предусмотренной п. 2 ст. 10 СоИДН между РФ и Кипром.

В то же время Налоговый орган установил ряд обстоятельств, которые свидетельствуют о неправомерном применении налоговой ставки:

- Кипрские компании, получая дивиденды, в течение непродолжительного периода времени перенаправляли эти денежные средства в адрес своих акционеров – резидентов Британских Виргинских островов в виде дивидендов;
- Кипрские компании существенно ограничены в правах распоряжения акциями Общества, являющимися их единственным активом: директора данных компаний вправе совершать сделки в отношении акций Общества с ограниченным кругом лиц, которые прямо или косвенно подконтрольны их акционерам – резидентам БВО. Само по себе право принятия решений о распределении дивидендов в данных условиях не свидетельствует о наличии фактического права на доход. Подобные ограничения, по мнению суда, свидетельствуют о том, что компании не имеют нормальных инструментов для ведения предпринимательской деятельности и существуют преимущественно с целью владения акциями Налогоплательщика;
- У кипрских компаний отсутствуют иные источники получения денежных средств для выплаты дивидендов своим акционерам, помимо получения дивидендов от Общества.

Суд признал решение Налогового органа законным, отклонив информацию о полной самостоятельности кипрских компаний, приведенную в ответах Главного Управления международного отдела налоговой службы Республики Кипр, поскольку эта информация противоречит обстоятельствам, установленным Налоговым органом. По сути ответы

кипрских органов основаны лишь на анализе отдельных положений уставов кипрских компаний.

Суд также не принял доводы Общества об отсутствии в проверяемые периоды в НК РФ требования о фактическом праве на доход, а также ссылки Общества на Методические рекомендации МНС России, из которых следует, что право собственности на ценную бумагу свидетельствует о фактическом праве на доходы по ней, поскольку такое толкование противоречит позиции ОЭСР.

Россия признала за собой право руководствоваться положениями Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР.

По тексту Раздела «Позиции стран, не являющихся участниками ОЭСР» Россией выражено согласие с толкованием и применением всех основных положений Модельной налоговой конвенции и Официальных Комментариев к ней.

Решение АС Кемеровской области от 13.10.16 по делу № [A27-20527/2015](#) ООО «Краснобродский Южный» (судья Потапов А.Л.).

Налоговый агент неправомерно применил налоговую ставку 5% в отношении дивидендов, выплаченных кипрскому акционеру, поскольку акционер не имел фактического права на дивиденды.

Налоговый орган установил, что кипрский акционер получил долю в Обществе в счет оплаты эмиссии собственных акций. Доля в Обществе являлась единственной инвестицией в капитал Кипрского акционера. Незадолго до выплаты дивидендов кипрский акционер внес в уставный капитал Общества сумму, в эквиваленте составляющую более 100 тыс. USD, что позволило претендовать на применение налоговой ставки 5% в соответствии с п. 2 ст. 10 СоИДН между РФ и Кипром.

После получения дохода с удержанием налога по ставке 5% кипрский акционер выплатил дивиденды своим акционерам (резиденту Кипра² и БВО) за счет полученных от Общества доходов за вычетом незначительных административных расходов.

Из отчетов независимого аудитора о финансовом состоянии получателей дивидендов следует, что они зависят от постоянной финансовой помощи своих акционеров, без которой образовался бы долг, который не позволил бы компании сохранить свой статус действующего предприятия и исполнить свои обязательства по текущей деятельности.

Кроме того, в ответ на доводы Налогоплательщика об ущемлении прав Кипрского акционера как иностранного инвестора Налоговый орган отметил, что с точки зрения инвестиционной деятельности увеличение уставного капитала Общества незадолго до выплаты дивидендов свидетельствует о невозможности получения финансового результата Обществом от использования вклада Кипрского акционера.

Суд согласился с Налоговым органом, что в данных обстоятельствах у Кипрского акционера отсутствовало фактическое право на дивиденды, что свидетельствует о невозможности применения льготной ставки по дивидендам.

² Полученные данной компанией доходы также впоследствии были выплачены в виде дивидендов компаниям – резидентам БВО.

Суд отклонил довод Налогоплательщика о том, что на документах, направленных Министерством финансов Республики Кипр, должен быть проставлен апостиль установленной формы или такие документы подлежат консульской легализации, а также довод о получении документов за рамками проверки.

Налоговый агент незаконно привлечен к ответственности, поскольку Инспекция не установила фактов, свидетельствующих об известности для Общества обстоятельств транзитного перечисления дивидендов компаниям – налоговым резидентам БВО.

Привлечение Общества к ответственности по ст. 123 НК РФ основано на выводе налогового органа, что фактическими бенефициарами Общества являются резиденты РФ. Однако суд отметил, что отказ от дачи показаний руководителем Общества на основании ст. 51 Конституции РФ не свидетельствует о том, то он является фактическим бенефициаром Общества. Использование данного конституционного права не освобождает органы контроля доказывать наличие состава правонарушения.

Постановление Девятого ААС от 29.09.16 по делу № [А40-442/2015](#) ЗАО «Кредит Европа Банк» (председательствующий Мухин С.М., судьи Яковлева Л.Г., Кочешкова М.В.).

Швейцарский банк не вправе пользоваться льготным режимом налогообложения в отношении процентов, получаемых по размещенным в аффилированном российском банке фидуциарным депозитам, поскольку швейцарский банк не является фактическим получателем процентов.

Суды установили, что швейцарский банк разместил в аффилированном российском банке фидуциарные депозиты на привлеченные от вкладчиков денежные средства. При выплате процентов по депозитам российский банк удерживал налог по ставке 5%, предусмотренной действовавшей в проверяемом периоде редакцией п. 2 ст. 11 СоИДН между РФ и Швейцарией для доходов по займам, предоставленным банками.

Налоговый орган по результатам проверки российского банка пришел к выводу о неправомерном применении льготного режима налогообложения процентов, поскольку швейцарский банк не является фактическим получателем дохода по размещенным фидуциарным депозитам.

Общество, обращаясь в суд, отметило следующее:

- Сам факт привлечения денежных средств от вкладчиков не является основанием для рассмотрения банка в качестве промежуточного звена, не несущего никаких инвестиционных рисков;
- Согласно п. 2 ст. 11 СоИДН освобождаются от налогообложения все процентные доходы по займам, предоставленным банками, без указания на бенефициарную собственность, содержащееся только в п. 1 ст. 11 СоИДН для остальных видов процентных доходов;
- Без установления правового статуса фактических получателей дохода невозможно определить применимую налоговую ставку, что свидетельствует о невозможности выполнения Обществом обязанностей налогового агента.

Суды, отклонив доводы Общества, признали законным решение Инспекции, отметив

следующее:

- В п. 1 ст. 11 СоИДН содержится прямое указание на фактическое право лица, получающего проценты. Данное указание распространяется на все виды займов, поэтому п. 2 ст. 11 СоИДН применяется только к собственным доходам налогоплательщиков, полученных от банков по договорам займа;
- В отчетности российского и швейцарского банков привлеченные средства отражены как фидуциарные депозиты. При этом отмечается, что данные депозиты размещались за счет третьих лиц (инвесторов), но от лица швейцарского банка в рамках программы конфиденциальных (фидуциарных) депозитов;
- Суды сослались на теоретическую информацию с сайта Минэкономразвития, а также швейцарскую финансовую литературу, из которой следует, что фидуциарные депозиты представляют собой привлечение швейцарским банком денежных средств от инвесторов с последующим их размещением от своего имени и по поручению клиента в иных организациях (в т.ч. банках). При этом все риски несут сами инвесторы;
- Швейцарский банк отражал размещенные депозиты и проценты по ним (за исключением своего вознаграждения) за балансом;
- В силу требований швейцарского банковского законодательства (соотношение капитала и инвестированных в одного контрагента средств) швейцарский банк не мог самостоятельно разместить депозиты в российском банке на суммы, имевшие место в анализируемых отношениях;
- Факт того, что швейцарский банк в силу банковской тайны не может раскрыть данные инвесторов, только подтверждает отсутствие у швейцарского банка фактического права на доход;
- Обязанность российского банка по установлению фактических бенефициаров депозитов предусмотрена ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»;
- Невозможность установления фактического получателя дохода не освобождает налогового агента от обязанности удерживать налог с выплачиваемых процентов, а бенефициарный собственник процентов вправе обратиться в налоговый орган за возвратом излишне удержанного налога.

Постановление АС Московского округа от 04.10.16 по делу № [А40-241361/2015](#) АО «Банк Интеза» (председательствующий Буянова Н.В., судьи Егорова Т.А., Матюшенкова Ю.Л.).

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 СоИДН 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 СоИДН 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 СоИДН 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.

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

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ

Решение АС Тамбовской области от 04.10.16 по делу № [А64-3695/2016](#) ЗАО «Уваровский сахарный завод» (судья Парфенова Л.И.).

При выплате дивидендов в адрес постоянного представительства кипрской компании на территории РФ могут использоваться льготные ставки, установленные СоИДН.

При выплате дивидендов российскому налогоплательщику кипрским акционером было направлено письмо о перечислении советуемой российскому филиалу иностранной организации, данные суммы филиал перечислил в счет погашения займов третьему лицу.

Налоговый орган пришел к выводу, что в отношении дивидендов, выплачиваемых кипрскому акционеру российских организаций, применяется ставка налога 15%, поскольку дивиденды должны считаться полученными иностранной организацией в том случае, если они были напрямую направлены в Республику Кипр; а так как спорные дивиденды были зачислены на счета филиала, а потом филиалом направлены в оффшорную зону, то дивиденды считаются выплаченными постоянному представительству и подлежали налогообложению по ставке 15%.

Суд не согласился с позицией Инспекции, поскольку акционер, получивший дивиденды от акций, вправе распорядиться всей суммой дивидендов с указанием, когда и кому перечислить принадлежащие ей суммы дивидендов.

Постановление АС Центрального округа от 27.10.16 по делу № [A68-9341/2015](#) АО «Нетциш Тула» (председательствующий Егоров Е.И., судьи Ермаков М.Н., Чаусова Е.Н.).

Общество не обязано было удерживать налог с доходов иностранной компании у источника выплаты, поскольку последняя осуществляет предпринимательскую деятельность в РФ через зависимого агента, через которого и перечислялись спорные доходы.

Суды установили, что Общество (арендатор) заключило с кипрской компанией договор аренды недвижимого имущества, находящегося в России. От имени иностранной компании договор был заключен российской организацией, уполномоченной также и на сбор арендных платежей.

Налоговый орган решил, что Общество обязано было удерживать налог с арендных платежей у источника выплаты в РФ в силу следующего:

- Арендатором является российская компания (Общество), а арендодателем - кипрская компания;
- Иностранная компания не осуществляет предпринимательскую деятельность в РФ через постоянное представительство;
- Условиями агентского договора между кипрской компанией и уполномоченной российской организацией не была предусмотрена обязанность последней удерживать налоги с выплачиваемых принципалу доходов.

Суд, не соглашаясь с данной позицией, отметил, что кипрская компания осуществляет предпринимательскую деятельность в РФ через зависимого агента, уполномоченного от имени иностранной компании заключать договоры аренды, собирать арендные платежи, осуществлять функции по эксплуатации и надзору за содержанием объектов недвижимости в России.

Таким образом, российская компания соответствует признакам зависимого агента: представляет интересы иностранной компании в России, действует от ее имени, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов и согласование их существенных условий от имени иностранной компании, создавая при этом для нее правовые последствия. Также российская компания не является брокером, комиссионером, профессиональным участником российского рынка ценных бумаг или любым другим лицом, действующим в рамках своей основной (обычной) деятельности.

Следовательно, именно эта российская компания обязана была подавать налоговую отчетность иностранной компании в России и уплачивать налог с ее доходов. При этом в материалы дела представлена информация об уплате налогов со спорных доходов агентом иностранной компании.

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика

Решение АС Пермского края от 14.10.16 по делу № [A50-16826/2016](#) АО Тотиса Холдингс С.А. (Испания) (судья Торопицин С.В.).

Документы о налоговом резидентстве подтверждают налоговый статус за весь календарный год, даже если ИНН присвоен иностранному налогоплательщику в середине года.

Налоговый орган сделал вывод, что представленные компанией документы о налоговом резидентстве Испании, выданные в 2012 г., не могут подтверждать налоговое резидентство на дату выплаты дохода (январь 2012 г.), поскольку ИНН был присвоен иностранной компании уже после выплаты дохода (апрель 2012 г.).

Суд, признавая данный вывод неправомерным, отметил, что если в выданном сертификате не указан период, в отношении которого подтверждается постоянное местопребывание, то считается, что такое подтверждение относится ко всему календарному году, в котором выдан данный документ.

Суд также принял во внимание, что общество изменило свое местонахождение с Панамы на Испанию в 2009 г., о чем свидетельствует выписка из торгового реестра. Это дополнительно подтверждает, что на протяжении всего 2012 г. страной постоянного местонахождения иностранной компании являлась Испания.

Решение АС г. Москвы от 04.10.16 по делу № [A40-112444/16](#) ФГУП «Почта России» (судья Шевелева Л.А.).

Сертификат налогового резидентства иностранного контрагента, выданный в 2012 г., не подтверждает правомерность использования льготного налогового режима в отношении процентов по кредитным договорам, выплаченных иностранным банкам в 2011 г.

Решение АС Республики Татарстан от 14.10.16 по делу № [A65-8927/2016](#) ООО «Рототек-Кама» (судья Путяткин А.В.).

Налоговое резидентство Италии может быть подтверждено свидетельством, выданным Министерством экономики и финансов. Документы Торгово-промышленной сельскохозяйственной и ремесленной палаты не являются надлежащим подтверждением налогового резидентства Италии.

Решение АС Кировской области от 18.10.16 по делу № [A28-5635/2016](#) ООО «Лесохозяйственная управляющая компания» (судья Двинских С.А.).

Свидетельство о регистрации компании в качестве налогоплательщика, выданное товариществом налоговых консультантов, не может служить подтверждением налогового резидентства Германии.

Подтверждение налогового резидентства иностранного контрагента, представленное после даты выплаты дохода, должно однозначно свидетельствовать о том, что в момент выплаты дохода иностранная компания имела соответствующий налоговый статус.

Суд согласился с доводом Общества, что в ст. 312 НК РФ не предусмотрено специальных правовых последствий на случай несвоевременного (после даты выплаты дохода) получения налоговым агентом, не удержавшим налог, документов об иностранном резидентстве получателя дохода.

Вместе с тем, представленные после даты выплаты дохода документы должны однозначно свидетельствовать о том, что в момент выплаты такого дохода иностранная компания имела статус налогового резидента иностранного государства.

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов

Постановление АС Московского округа от 26.10.16 по делу № [А40-11832/2016](#) ООО «Белнефтехим-РОС» (председательствующий Матюшенкова Ю.Л., судьи Дербенев А.А., Егорова Т.А.).

Суд кассационной инстанции подтвердил неправомоность позиции налогоплательщика о том, что белорусская компания вправе уплачивать налоги с дивидендов, полученных от российских организаций, только по месту своей регистрации.

Налоговый орган правомерно доначислил налог по ставке 15%, поскольку согласно п. 2 ст. 9 СоИДН между РФ и Белоруссией дивиденды могут также облагаться налогом в государстве, в котором выплачивающее дивиденды предприятие является лицом с постоянным местопребыванием и в соответствии с законодательством этого государства, но взимаемый налог не должен превышать 15% валовой суммы дивидендов.

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Постановление Шестого ААС от 15.09.16 по делу № [А16-343/2016](#) ООО «Хэмэн - Дальний Восток» (председательствующий Вертопрахова Е.В., судьи Сапрыкина Е.И., Швец Е.А.).

Налогоплательщик не вправе учитывать в расходах курсовые разницы по долгосрочным валютным займам перед иностранной материнской компанией, поскольку данные займы фактически являются вкладом в уставный капитал Налогоплательщика.

За несколько лет своей деятельности Налогоплательщик (заемщик) заключил 42 договора займа со своей материнской компанией, являющейся государственной корпорацией КНР. Существенная часть займа была выдана в иностранной валюте. Налогоплательщик учитывал курсовые разницы по данным валютным обязательствам в составе расходов по налогу на прибыль.

Налоговый орган в ходе проверки установил, что в течение десяти лет Налогоплательщик ни разу не погасил задолженность по договорам займа, а материнская компания не

предъявляла ему требований по погашению долга.

Суды согласились с тем, что займы выданы с целью увеличения уставного капитала Налогоплательщика, поэтому Общество не вправе учитывать в расходах курсовые разницы таким займам.

Постановление Одиннадцатого ААС от 13.10.16 по делу № [А65-7046/2016](#) ООО «Новые Технологии-Сервис» (председательствующий Корнилов А.Б., судьи Кувшинов В.Е., Рогалева Е.М.).

Зачитывая в России уплаченный за рубежом налог, Налогоплательщик не вправе разбивать зачитываемую сумму налога на несколько налоговых периодов.

Налогоплательщик отразил сумму удержанного в 2013 г. за рубежом налога в налоговых декларациях по налогу на прибыль за 2013 г. и 2014 г. с разбивкой суммы, подлежащей зачету, на два налоговых периода.

По мнению Налогового органа, ст. 311 НК РФ не предусматривает разбивку сумм налога на прибыль, уплаченных в иностранном государстве, по нескольким налоговым периодам.

Обращаясь в суд, Налогоплательщик сослался на письма Минфина России, в которых разъяснено право налогоплательщика на зачет суммы полностью налога, уплаченного за пределами РФ не только в том налоговом периоде, в котором получен доход, но и в последующих трех налоговых периодах.

Суды, отказывая в удовлетворении требований Налогоплательщика, указали, что зачет может быть совершен только в том налоговом периоде, в котором российская организация получила документ, подтверждающий уплату (удержание) налога за пределами РФ, при условии, что соответствующие доходы были учтены российской организацией в налоговой базе по налогу на прибыль в текущем, либо предшествующих налоговых периодах.

При этом такое право ограничено во времени: зачет может быть совершен в том налоговом периоде, в котором получен доход, а также в трех последующих налоговых периодах.

Решение АС г. Москвы от 11.10.16 по делу № [А40-145426/16](#) ПАО «Сбербанк России» (судья Паршукова О.Ю.).

Налогоплательщик не вправе проводить зачет налога, удержанного в нарушение международного договора по более высокой ставке.

Суд установил, что Налогоплательщику был выплачен доход в виде процентов от источника в Казахстане с удержанием налога у источника выплаты по ставке 15%.

Налогоплательщику было отказано в зачете налога в России в части превышения фактически удержанной суммы (по ставке 15%) над суммой налога, рассчитанной по ставке 10% (в соответствии с п. 2 ст. 11 СоИДН), поскольку СоИДН между РФ и Казахстаном ограничивает размер налога у источника выплаты ставкой 10%.

Суд поддержал позицию Налогового органа и отметил, что п. 2 ст. 23 СоИДН, регулируя вопрос зачета удержанного за рубежом налога, требует, чтобы сумма налога удерживалась в соответствии с положениями СоИДН. Такой смысл придает данной норме п. 32.2 Комментариев к ст. 23А и 23В Модельной конвенции ОЭСР.

Решение АС города Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 10.10.16 по делу № [А56-47357/2016](#) ООО «Майер-Мелнхоф Хольц Ефимовский» (судья Калайджян А.А.).

Капитализация процентов представляет собой неденежную форму выплаты дохода в адрес иностранной организации, в связи с чем в момент капитализации начисленных процентов налогоплательщик обязан удержать налог с доходов иностранной организации.

Специальная норма, содержащаяся в абзаце 8 п. 1 ст. 310 НК РФ, закрепляет за налоговыми агентами обязанность по исчислению и перечислению денежных средств в бюджет не только в случаях непосредственного перечисления денежных средств, но и в случаях выплаты дохода иностранной организации в любой неденежной форме.

Аналогичная позиция выражена в Определении Верховного суда РФ от 30.09.15 по делу № А40-126792/2014 по ЗАО «Каспийский Трубопроводный Консорциум - Р».

Решение АС Ростовской области от 07.10.16 по делу № [А53-4622/16](#) ООО «Кадры» (судья Волова Н.И.).

Налогоплательщик, самостоятельно оказывающий услуги по морской перевозке, скрыл выручку от реализации данных услуг путем передачи судов по договору бербоут-чартера взаимозависимым кипрским компаниям, от имени которых заключались договоры перевозки.

Налоговый орган установил, что Общество передало два судна (одно находилось у Общества в собственности, другое – в аренде) по договорам бербоут-чартера двум кипрским компаниям.

Суд согласился с Инспекцией, что данные договоры заключены Обществом с целью сокрытия выручки от реализации Обществом услуг по морской перевозке и ее аккумуляции на кипрских компаниях, о чем свидетельствует следующее:

- Общество и кипрские компании являются взаимозависимыми лицами;
- В период нахождения судов в бербоут-чартере у кипрских компаний организационно-управленческая деятельность в отношении судов осуществлялась Обществом, которое продолжило эксплуатировать суда от своего имени и силами экипажа из штатных работников, принимало грузы к перевозке и от своего имени оформляло товаросопроводительные документы;
- Из условий договоров бербоут-чартера, следует, что фрахтователи не несут каких-либо обязательств и рисков, связанных с организацией перевозок;
- Вознаграждение по договорам бербоут-чартера было установлено в минимальном размере, приближенном к стоимости содержания судов.

Постановление Одиннадцатого ААС от 10.10.16 по делу № [А55-11332/2016](#) АО «СМАРТС» (председательствующий Попова Е.Г., судьи Филиппова Е.Г., Юдкин А.А.).

Создание дочерней кипрской компании и перевод на нее российских активов с целью их последующей продажи российскому контрагенту с прямым зачислением средств на

счет российской материнской компании имеет деловую цель по защите сделки от срыва со стороны рейдеров, а также вызвано требованиями головной компании покупателя и банка – залогодержателя продаваемых активов.

Налоговый орган в ходе проверки установил, что налогоплательщик учредил дочернюю кипрскую компанию с целью избежания российского налогообложения по сделке купли-продажи акций российских компаний российскому контрагенту.

Общество безвозмездно передало данные акции кипрской компании, которая реализовала их российскому лицу без налогообложения в России в силу п. 2 ст. 309 НК РФ (большинство активов соответствующих компаний представляет собой движимое имущество). При этом при прямой продаже данных акций самим Обществом подлежал бы уплате налог на прибыль по операциям с ценными бумагами.

О номинальной, транзитной роли кипрской компании свидетельствует то, что денежные средства от продажи акций поступили напрямую на счет российской материнской компании (в момент продажи акций кипрская компания безвозмездно передала своей материнской компании полученные денежные средства в порядке пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ без зачисления на свой счет).

Суды признали незаконным решение Инспекции, поскольку налогоплательщик обосновал деловую цель такой модели сделки.

Во-первых, выбор иностранной юрисдикции продавца по сделке обусловлен защитой сделки от ее срыва со стороны рейдеров. Ранее многочисленными судебными актами были установлены попытки рейдерских захватов активов Общества, а также срывы сделок по продаже спорных активов.

Во-вторых, требование о передаче активов в адрес иностранной дочерней компании было выдвинуто банком-залогодержателем этих активов. В силу тяжелого финансового положения налогоплательщик провел работу по реструктуризации своей задолженности перед российским банком, который потребовал сменить залогодателя на более устойчивую в финансовом плане и защищенную иностранной юрисдикцией компанию. Им же было выдвинуто требование о прямом зачислении доходов от продажи акций на счет российской материнской компании, без которого банк отказывался снимать залог с продаваемых активов.

В-третьих, в ходе переговоров по сделке материнская компания покупателя выдвинула от лица покупателя требование о структурировании сделки по нормам английского права с рассмотрением споров Лондонским Международным Третейским Судом.

О самостоятельности принимаемых кипрской компанией рисков по сделке свидетельствует иск покупателя по спорной сделке в связи с ее ненадлежащим исполнением, принятый к рассмотрению Высоким Судом Правосудия Англии и Уэльса.

Постановление Девятого ААС от 06.10.16 по делу № [А40-178650/15](#) АО «Газпромбанк» (председательствующий Лепихин Д.Е., судьи Маркова Т.Т., Поташова Ж.В.).

Постановление Девятого ААС от 26.10.16 по делу № [А40-51434/2016](#) ПАО Банк «ФК Открытие» (председательствующий Мухин С.М., судьи Румянцев П.В., Яковлева Л.Г.).

Производство по делам прекращено в связи с заключением мировых соглашений, в которых стороны согласились с позицией Минфина России, что накопленный купонный доход, выплаченный российским покупателем иностранному продавцу по договору купли-продажи еврооблигаций иностранных SPV-компаний на вторичном рынке, не является доходом от источников в РФ.

Постановление Тринадцатого ААС от 26.10.16 по делу № [А42-7924/2015](#) ОАО «Мурманское морское пароходство» (председательствующий Третьякова Н.О., судьи Горбачева О.В., Згурская М.Л.).

Являясь возвратом переплаты фрахта фрахтователю, диспач не является доходом, полученным иностранной организацией от эксплуатации судов в международных перевозках. Данные выплаты не подлежат налогообложению у источника выплаты доходов.

Субъектом налогообложения является организация, использующая флот и получающая доход от эксплуатации флота - фрахт (провозную плату), демередж и прочие платежи, возникающие при международных перевозках. В соответствии со ст. 133 КТМ РФ диспач является платой, причитающейся фрахтователю за окончание погрузки груза до истечения сталийного времени.

Таким образом, диспач не является доходом, полученным иностранной организацией от эксплуатации судов в международных перевозках, поскольку представляет собой возврат переплаты фрахта фрахтователю. Следовательно, диспач не подлежит налогообложению у источника выплаты доходов.

4. Мероприятия Рос-ИФА

2 марта 2017 года Рос-ИФА совместно с Институтом законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации проводит обсуждение практики применения правил о фактическом праве на доход.

ежегодную Международную конференция «Международное налогообложение: Мероприятие – бесплатное, регистрация:

<https://rosifa.timepad.ru/event/435185/>

22-23 марта 2017 года Рос-ИФА проводит ежегодную Международную конференция «Международное налогообложение: современные вопросы теории и практики». International Tax Conference "International Taxation: Current Theory and Practice". Мероприятие – бесплатное, регистрация:

<https://rosifa.timepad.ru/event/423339/>

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