



ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 22 ¹

Март 2017 года

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

1. Новости международного налогообложения 6

В Госдуму внесен проект Федерального закона «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации (в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией о финансовых счетах и документацией по международным группам компаний)».....6

Британские Виргинские острова исключены из списка стран, которые не обмениваются с Россией информацией.6

Президиум ВС РФ утвердил Обзор практики по вопросам налогообложения иностранных инвестиций и доходов иностранных компаний в РФ6

Поправки в отношении «резидент Республики» на Кипре.....7

ОЭСР опубликовала Проект изменений в Модельную конвенцию и комментарий к ней.....7

2. Письма Минфина России и ФНС России..... 8

Контролируемые иностранные компании 8

При определении прибыли КИК можно учесть убыток за три финансовых года, предшествующих 01.01.2015, только при условии подачи уведомления о КИК, в котором отражены результаты финансового года КИК, начавшегося в 2015 г..... 8

При определении убытков КИК за три финансовых года, предшествующих 01.01.2015, не учитываются доходы (расходы), предусмотренные п. 3 ст. 309.1 НК РФ..... 8

Суммы налогов, уплаченных КИК в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату уплаты соответствующих налогов..... 8

При расчете эффективной ставки налога КИК за отчетный период контролирующее лицо вправе учесть суммы налогов, исчисленных в иных периодах, если такие налоги исчисляются в отношении прибыли, используемой при расчете эффективной ставки за отчетный период..... 8

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, а также судебные акты по вопросам международного налогообложения за период с 01 марта 2017 г. по 31 марта 2017 г.

<i>НК РФ не содержит требований о необходимости нотариального заверения и апостилирования финансовой отчетности и аудиторского заключения по финансовой отчетности КИК.....</i>	<i>8</i>
<i>При расчете прибыли КИК по финансовой отчетности, составленной по МСФО, «прибылью до налогообложения» признается разница между всеми доходами и расходами. При использовании отчетности, составленной по иным стандартам, «прибылью до налогообложения» признается аналогичный показатель.....</i>	<i>8</i>
<i>Кодекс не содержит перечень документов, позволяющих определить сумму прибыли (убытка), скорректированную в соответствии с п. 3 ст. 309.1 НК РФ.</i>	<i>9</i>
<i>Если прибыль КИК не достигает минимального установленного НК РФ значения, то она не учитывается в налоговой базе контролирующего лица, но такое лицо не освобождается от подачи уведомления о КИК.</i>	<i>9</i>
<i>Доходы налогоплательщика в виде стоимости имущественных прав, полученных при ликвидации КИК, освобождаются от обложения НДФЛ при одновременном соблюдении условий, установленных п. 60 ст. 217 НК РФ.</i>	<i>9</i>
<i>Признание налогового резидента РФ контролирующим лицом осуществляется на дату получения дохода в виде прибыли КИК.</i>	<i>9</i>
<i>НК РФ не предусматривает представление в налоговый орган каких-либо документов для подтверждения оснований для освобождения прибыли КИК-резидента государства-члена ЕврАзЭС.</i>	<i>9</i>
<i>Если косвенное участие в КИК реализовано исключительно через контролирующих лиц-налоговых резидентов РФ, и сумма прибыли КИК, подлежащая учету у налогоплательщика, равна нулю, то сведения о КИК в налоговой декларации не отражаются.</i>	<i>9</i>
<i>Пересчет стоимости фактически произведенных расходов при реализации физическим лицом ценных бумаг, полученных при ликвидации иностранной организации, из иностранной валюты в рубли осуществляется на дату получения ценных бумаг от иностранной организации.</i>	<i>9</i>
<i>Налог с прибыли КИК уплачивается контролирующим лицом отдельно от налога, исчисленного по общей налоговой базе, и не суммируется с ним.</i>	<i>10</i>
Порядок применения правил контролируемой задолженности.....	10
<i>К доходу кипрской компании, квалифицированному как дивиденды по п. 4 ст. 269 НК РФ, применяется ст. 10 «Дивиденды» СоИДН между РФ и Кипр, в т.ч. и предусмотренные данной статьей налоговые ставки.....</i>	<i>10</i>
Налоговое резидентство физических лиц.....	10
<i>НК РФ не предусматривает процедуру отказа физического лица от статуса налогового резидента РФ.</i>	<i>10</i>
Порядок применения правил о фактическом получателе доходов	10
<i>Отсутствие в НК РФ упоминания о конкретных документах, необходимых для определения фактического получателя дохода, свидетельствует о том, что законодатель не ограничивает налоговых агентов каким-либо перечнем, отдавая предпочтение содержательной части полученной налоговым агентом информации.</i>	<i>10</i>
Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ	11
<i>Минфин разъяснил признаки постоянного представительства, установленные НК РФ.</i>	<i>11</i>
<i>Минфин разъяснил признаки зависимого агента иностранной организации, установленные НК РФ.</i>	<i>11</i>
Порядок применения правил о скрытой продаже недвижимости	11

В соответствии с СоИДН между РФ и Германией доходы немецкой организации от продажи долей в российских организациях, более 50% активов которых состоят из российского недвижимого имущества, не облагаются налогом на территории России. 11

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности 12

С доходов иностранных граждан, временно пребывающих и работающих на территории РФ по трудовому договору в представительстве иностранной компании, не являющихся высококвалифицированными специалистами, необходимо уплачивать страховые взносы независимо от места непосредственного осуществления выплат в пользу иностранного работника..... 12

Если при увольнении физического лица ему была выплачена заработная плата и дивиденды с удержанием НДФЛ по ставке 13%, а после увольнения оно утратило статус налогового резидента по итогам налогового периода, каких-либо пересчетов сумм налога налоговым агентом не производится. 12

Выплаты дистанционным работникам – гражданам иностранных государств, не подлежат обложению страховыми взносами в РФ. 12

Доходы граждан государств-членов ЕАЭС за выполнение работы по найму в РФ подлежат обложению НДФЛ по ставке 13 % с первого дня работы..... 12

Выплаты в пользу граждан государств-членов ЕАЭС подлежат обложению страховыми взносами на обязательное медицинское страхование в РФ. 12

Иные вопросы, связанные с международными операциями..... 13

Не является доходом от источников в РФ выплачиваемая российским заемщиком иностранному работодателю сумма компенсации расходов работодателя (привлечение консультантов, оплата поручительства) по его кредитному договору с иностранным банком..... 13

С учетом сложившейся практики применения СоИДН, заключенных РФ, термин «предприятие», используемый в статье «Прибыль от предпринимательской деятельности» распространяется и на индивидуальных предпринимателей..... 13

Налоговый резидент РФ вправе представить свое дело о налогообложении, не соответствующем СоИДН, на рассмотрение в Минфин России. Если Минфин сочтет заявление обоснованным, то он будет стремиться решить данный вопрос. 13

Термин «значительные коммерческие операции», регулирующий порядок применения пониженной ставки роялти по СоИДН между РФ и Испанией, следует трактовать исходя из применяемой практики и в соответствии с обычаями делового оборота. 13

Физическое лицо вправе получить имущественный вычет по НДФЛ при продаже жилья и земельных участков, находящихся за пределами РФ..... 14

3. Судебная практика.....14

Порядок применения правил контролируемой задолженности..... 14

Выданный российской компании заем не может быть переквалифицирован во вклад в капитал в целях правил тонкой капитализации, поскольку в российском законодательстве отсутствуют подобные нормы. Поэтому иностранная сестринская компания-работодатель не может выполнить условие о прямом участии в капитале для целей применения льготных ставок по дивидендам. Более того, льготные ставки не применяются к недобросовестным налогоплательщикам..... 14

Заем перед российской сестринской компанией правомерно признан контролируемой задолженностью, поскольку стороны сделки имели общего иностранного косвенного участника с долей более 20%. 15

Заем, гарантом по которому выступили иностранные сестринские компании, правомерно признан контролируемой задолженностью. 15

<i>Долговое обязательство по договору займа перед нидерландской компанией было признано контролируемой задолженностью перед материнской компанией группы – налоговым резидентом о. Джерси, поскольку нидерландская компания является казначейством группы.</i>	16
<i>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).</i>	16
<i>Выдача займа при недостаточной капитализации лицом, не являющимся акционером заемщика, не охватывается понятием «прямое вложение в капитал» по СоИДН между РФ и Кипром.</i>	17
<i>К процентам по займам перед иностранной сестринской компанией правомерно применены правила тонкой капитализации, поскольку их применение обусловлено отношениями зависимости между сторонами договора.</i>	17
<i>Налоговый орган правомерно применил к выплаченным сверхнормативным процентам налоговую ставку, предусмотренную СоИДН между РФ и государством материнской компании (15%), а не между РФ и государством заемщика.</i>	18
<i>Налоговый орган не доказал скрытого распределения дивидендов в адрес иностранной организации под видом процентов по контролируемой задолженности перед российским заемщиком, в связи с чем возложение на заемщика обязанностей налогового агента в данном случае не основано на законе.</i>	18
<i>Налоговый орган правомерно признал контролируемой задолженностью налогоплательщика перед своим российским косвенным участником, поскольку косвенное участие реализовано через владение долей в белорусской компании.</i>	18
Порядок применения правил о фактическом получателе доходов	18
<i>Ставки по дивидендам, установленные СоИДН, не могут применяться при выплате дивидендов в адрес постоянного представительства кипрской компании на территории РФ, если полученные средства были транзитом перечислены в адрес офшорной компании.</i>	18
Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ	19
<i>Требование об оформлении первичных документов в соответствии с требованиями законодательства РФ распространяется только на «собственные» операции постоянных представительств. Расходы, передаваемые головным офисом, могут быть подтверждены актом приема-передачи расходов или иными документами с описанием операций и сумм, которые возможно отнести к конкретному виду расходов.</i>	19
<i>Постоянное представительство вправе учесть расходы головного офиса по оказанным услугам, если доходы от оказания данных услуг признаны в налоговой базе постоянного представительства.</i>	20
<i>Если московское постоянное представительство иностранной компании признает в составе своих доходов выручку от строительной деятельности в регионах РФ через другие филиалы сроком не более 12 месяцев, то московское представительство вправе учесть и расходы по такой деятельности.</i>	20
<i>Снятие с налогового учета и прекращение деятельности представительства иностранной компании в РФ не влечет прекращение соответствующих прав и обязанностей иностранной компании, поэтому иностранная компания может обратиться за возвратом излишне уплаченного этим представительством налога.</i>	21
Иные вопросы, связанные с международными операциями	21
<i>Инспекция правомерно в рамках камеральной налоговой проверки истребовала у налогового агента документы, подтверждающие право иностранного контрагента на применение льготного режима налогообложения.</i>	21

<i>Российская организация, привлекающая иностранного судовладельца для международной перевозки товаров, выступает налоговым агентом по доходам иностранного судовладельца, даже если судовладелец привлек другую российскую организацию в качестве перевозчика.....</i>	<i>22</i>
<i>Судья ВС РФ согласился, что Общество не вправе учитывать в расходах курсовые разницы по долгосрочным валютным займам перед иностранной материнской компанией, поскольку данные займы фактически являются вкладом в уставный капитал Общества.</i>	<i>22</i>
<i>Налоговый орган неправомерно переqualificировал договор подряда на проектные работы в лицензионный договор на передачу ноу-хау с целью налогообложения у источника выплаты доходов иностранной организации по такому договору.</i>	<i>23</i>
<i>Суммы, выплаченные иностранным компаниям за оказание услуг, нереальность которых была доказана Налоговым органом, являются безвозмездно полученными доходами иностранных организаций, с которых необходимо удерживать налог у источника выплаты.</i>	<i>24</i>
<i>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.....</i>	<i>24</i>
<i>Доходы иностранной компании от передачи в аренду судна, используемого для выполнения операций за пределами РФ, не являются объектом налогообложения в РФ, даже если судно было передано в аренду и возвращено из аренды на территории РФ.</i>	<i>24</i>
<i>Доходы иностранных организаций от оказания услуг по предоставлению прогноза погоды при транспортировке и установке буровой платформы в Туркменистане не являются доходами от источника в РФ.....</i>	<i>25</i>
4. Новости Рос-ИФА.....	25

1. Новости международного налогообложения

В Госдуму внесен проект Федерального закона «О внесении изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации (в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией о финансовых счетах и документацией по международным группам компаний).

В Госдуму внесен [Законопроект](#) с изменениями в НК РФ, направленными на реализацию автоматического обмена финансовой информацией (Раздел VII¹ «Исполнение международных договоров российской федерации по вопросам налогообложения и взаимной административной помощи по налоговым делам»), представление документации по международным группам компаний, а также определяющих порядок взаимодействия налоговых органов Российской Федерации с компетентными органами зарубежных стран при проведении налогового мониторинга и совместных налоговых проверок.

Британские Виргинские острова исключены из списка стран, которые не обмениваются с Россией информацией.

Из прошлогоднего [перечня стран](#) ФНС России были исключены Британские Виргинские острова и Южная Корея.

Президиум ВС РФ утвердил [Обзор практики](#) по вопросам налогообложения иностранных инвестиций и доходов иностранных компаний в РФ²

Обзор разъясняет ряд вопросов, связанных с применением законодательства об иностранных инвестициях, защитой прав иностранных инвесторов при разрешении экономических споров, возникающих из гражданских правоотношений, а также из отношений по взиманию налоговых и таможенных платежей.

Налоговым вопросам деятельности на территории России иностранных инвесторов посвящены пункты 8-16 Обзора:

Пункт 8. Изменениям законодательства, устанавливающего правовой режим иностранных инвестиций в части использования налоговых льгот, не может быть придана обратная сила, если такие изменения ухудшают положение иностранного инвестора (созданной в РФ коммерческой организации с иностранными инвестициями) в действующих правоотношениях, связанных с реализацией инвестиционного проекта.

Пункт 9. В целях поощрения инвестиций международными договорами может быть предусмотрено освобождение доходов, полученных при совершении трансграничных операций, от взимания налога в РФ (полностью или в части), в качестве способа устранения двойного налогообложения. При этом участники указанных операций не вправе по своему усмотрению выбирать, в каком из государств должны уплачиваться налоги.

² С алертом компании «Шекин и партнеры», в котором анализируются положения Обзора, можно ознакомиться, пройдя по ссылке: <http://schekinlaw.ru/analitika/alerty/tax-alert-18-07-17/>

Пункт 10. Само по себе прекращение участия иностранного акционера в российской организации к моменту выплаты причитавшихся ему дивидендов не препятствует применению к этому доходу пониженной ставки налога, предусмотренной международным соглашением об избежании двойного налогообложения.

Пункт 11. Право на применение пониженной ставки налога при выплате дивидендов, предусмотренное международным договором, не утрачивается в случае присоединения иностранного акционера, вложившего необходимую сумму в капитал российской организации, к другой иностранной компании.

Пункт 12. Внесенный иностранным участником вклад в имущество российской организации по общему правилу может учитываться для целей применения пониженной ставки налога, удерживаемого при выплате дивидендов.

Пункт 13. Налоговые льготы, предусмотренные международными договорами РФ, не предоставляются в отношении трансграничных операций, главной целью совершения которых являлось получение дохода ее участниками исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды (создания благоприятных условий налогообложения) в отсутствие намерения осуществлять экономическую деятельность.

Пункт 14. Обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению налога в бюджет возлагаются на российскую организацию вне зависимости от формы, в которой облагаемый налогом доход был получен иностранным контрагентом.

Пункт 15. Само по себе нарушение срока предоставления документов, подтверждающих постоянное местонахождение иностранного лица на территории другого государства, не препятствует освобождению от налогообложения дохода, выплачиваемого этому лицу налоговым агентом.

Пункт 16. Отсутствие апостиля на имеющемся у налогового агента подтверждении постоянного местонахождения иностранной организации не является безусловным основанием для отказа в использовании этой организацией (налоговым агентом) освобождения от налогообложения, предусмотренного международным договором об избежании двойного налогообложения, если в отношениях с иностранным государством сложилась многолетняя практика обоюдного принятия неапостилированных сертификатов, подтверждающих налоговое резидентство и достоверность подтверждения, выданного уполномоченным органом иностранного государства, может быть подтверждена налоговыми органами в рамках взаимного обмена информацией.

Поправки в отношении «резидент Республики» на Кипре

В Закон о подоходном налоге Кипра внесены поправки, позволяющие признать налоговым резидентом Кипра лицо, не находящееся в любой другой стране более 183 дней в течение налогового года, проводящее на Кипре не менее 60 дней в году, осуществляющее на Кипре деятельность и имеющее на праве аренды или владения недвижимость.

ОЭСР опубликовала [Проект изменений](#) в Модельную конвенцию и комментарий к ней.

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 22.02.17 № 03-12-11/2/10244.

При определении прибыли КИК можно учесть убыток за три финансовых года, предшествующих 01.01.2015, только при условии подачи уведомления о КИК, в котором отражены результаты финансового года КИК, начавшегося в 2015 г.

При определении убытков КИК за три финансовых года, предшествующих 01.01.2015, не учитываются доходы (расходы), предусмотренные п. 3 ст. 309.1 НК РФ.

Письмо Минфина России от 22.02.17 № 03-12-11/2/10439.

Суммы налогов, уплаченных КИК в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату уплаты соответствующих налогов.

Письмо Минфина России от 22.02.17 № 03-12-11/2/10429.

При расчете эффективной ставки налога КИК за отчетный период контролирующее лицо вправе учесть суммы налогов, исчисленных в иных периодах, если такие налоги исчисляются в отношении прибыли, используемой при расчете эффективной ставки за отчетный период.

Письмо Минфина России от 21.02.17 № 03-12-11/2/10422.

НК РФ не содержит требований о необходимости нотариального заверения и апостилирования финансовой отчетности и аудиторского заключения по финансовой отчетности КИК.

Письмо Минфина России от 21.02.17 № 03-12-11/2/10060.

При расчете прибыли КИК по финансовой отчетности, составленной по МСФО, «прибылью до налогообложения» признается разница между всеми доходами и расходами. При использовании отчетности, составленной по иным стандартам, «прибылью до налогообложения» признается аналогичный показатель.

Значение показателя «прибыль до налогообложения» принимается равным величине, отражаемой в строке «Прибыль/убыток до налогообложения»/ «Прибыль (убыток) до налогообложения»/«Прибыль до налогообложения»/«Убыток до налогообложения» или иного аналогичного показателя неконсолидированного Отчета о прибылях и убытках/Отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, составляемого в соответствии с МСФО, или значению аналогичного показателя неконсолидированного Отчета о прибылях и убытках, составляемого в соответствии с иными стандартами бухгалтерского учета.

Кодекс не содержит перечень документов, позволяющих определить сумму прибыли (убытка), скорректированную в соответствии с п. 3 ст. 309.1 НК РФ.

В частности, такими документами могут быть первичные документы, подтверждающие произведенные операции согласно обычаям делового оборота иностранной компании.

Письмо Минфина России от 21.02.17 № 03-12-12/2/10507.

Если прибыль КИК не достигает минимального установленного НК РФ значения, то она не учитывается в налоговой базе контролирующего лица, но такое лицо не освобождается от подачи уведомления о КИК.

Доходы налогоплательщика в виде стоимости имущественных прав, полученных при ликвидации КИК, освобождаются от обложения НДФЛ при одновременном соблюдении условий, установленных п. 60 ст. 217 НК РФ.

Письмо Минфина России от 21.02.17 № 03-12-11/2/9984.

Признание налогового резидента РФ контролирующим лицом осуществляется на дату получения дохода в виде прибыли КИК.

Переходная норма о признании контролирующими лицами КИК только участников с долей более 50% распространяется на прибыль за финансовые периоды КИК, начинающиеся до 01.01.2016.

Письмо Минфина России от 20.02.17 № 03-12-11/2/9763.

НК РФ не предусматривает представление в налоговый орган каких-либо документов для подтверждения оснований для освобождения прибыли КИК-резидента государства-члена ЕвразЭС.

Такое основание для освобождения прибыли КИК от налогообложения предусмотрено пп. 2 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ.

Письмо Минфина России от 20.02.17 № 03-12-11/2/9757.

Если косвенное участие в КИК реализовано исключительно через контролирующих лиц-налоговых резидентов РФ, и сумма прибыли КИК, подлежащая учету у налогоплательщика, равна нулю, то сведения о КИК в налоговой декларации не отражаются.

Письма Минфина России от 17.02.17 № 03-04-05/9143, от 20.02.17 № 03-04-06/9516.

Пересчет стоимости фактически произведенных расходов при реализации физическим лицом ценных бумаг, полученных при ликвидации иностранной организации, из иностранной валюты в рубли осуществляется на дату получения ценных бумаг от иностранной организации.

В соответствии с п. 13.2 ст. 214.1 НК РФ при реализации ценных бумаг, полученных при ликвидации иностранной организации, получение которых освобождалось от налогообложения по п. 60 ст. 217 НК РФ, в качестве фактически произведенных расходов учитывается стоимость таких ценных бумаг по данным учета ликвидированной иностранной организации на дату получения ценных бумаг от такой организации.

Письмо ФНС России от 17.02.17 № СД-4-3/3006.

Налог с прибыли КИК уплачивается контролирующим лицом отдельно от налога, исчисленного по общей налоговой базе, и не суммируется с ним.

Порядок применения правил контролируемой задолженности.

Письмо Минфина России от 06.03.17 № 03-08-05/12688.

К доходу кипрской компании, квалифицированному как дивиденды по п. 4 ст. 269 НК РФ, применяется ст. 10 «Дивиденды» СоИДН между РФ и Кипр, в т.ч. и предусмотренные данной статьей налоговые ставки.

Налоговое резидентство физических лиц

Письмо Минфина России от 15.02.17 № 03-04-05/8329.

НК РФ не предусматривает процедуру отказа физического лица от статуса налогового резидента РФ.

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов

Письма Минфина России от 20.02.17 № 03-08-05/9676, от 20.02.17 № 03-08-05/9680, 17.03.17 № 03-08-05/15450.

Отсутствие в НК РФ упоминания о конкретных документах, необходимых для определения фактического получателя дохода, свидетельствует о том, что законодатель не ограничивает налоговых агентов каким-либо перечнем, отдавая предпочтение содержательной части полученной налоговым агентом информации.

При определении фактического получателя дохода для целей применения пониженных ставок СоИДН могут приниматься во внимание следующие документы (информация):

1) документы (информация), подтверждающие (опровергающие) наличие у получателя дохода права усмотрения в отношении распоряжения и использования полученным доходом, в том числе:

1.1. документы, подтверждающие (опровергающие) наличие договорных или иных юридических обязательств перед третьими лицами, ограничивающих права получателя

дохода при использовании полученных доходов в целях извлечения выгоды от альтернативного использования;

1.2. документы, подтверждающие (опровергающие) предопределенность последующей передачи получателем дохода денежных средств третьим;

2) документы (информация), подтверждающие возникновение у получателя дохода налоговых обязательств, подлежащих уплате, наличие которых подтверждает отсутствие экономии на налоге у источника в РФ;

3) документы (информация), подтверждающие осуществление получателем фактической предпринимательской деятельности.

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ

Письмо Минфина России от 28.02.17 № 03-08-05/10953.

Минфин разъяснил признаки постоянного представительства, установленные НК РФ.

Минфин разъяснил признаки зависимого агента иностранной организации, установленные НК РФ.

Постоянным представительством иностранной организации в РФ может быть признана не только самостоятельная деятельность иностранной организации, но и ее деятельность через иное лицо - организацию или физическое лицо при наличии в совокупности следующих признаков:

- Деятельность через такое конкретное лицо должна отвечать признакам постоянного представительства, т.е. осуществляться регулярно, иметь предпринимательский характер при наличии места ее осуществления;
- Такое конкретное лицо должно действовать от имени этой иностранной организации, иметь и регулярно использовать полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий, и при этом такая его деятельность в интересах иностранной организации не должна являться его основной (обычной) деятельностью.

Аналогичные критерии образования постоянного представительства при осуществлении деятельности через зависимого агента содержатся в СоИДН, положения которых в соответствии с НК РФ являются приоритетными.

Порядок применения правил о скрытой продаже недвижимости

Письмо Минфина России от 28.02.17 № 03-08-05/10953.

В соответствии с СоИДН между РФ и Германией доходы немецкой организации от продажи долей в российских организациях, более 50% активов которых состоят из российского недвижимого имущества, не облагаются налогом на территории России.

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Письмо Минфина России от 28.02.17 № 03-15-06/11189.

С доходов иностранных граждан, временно пребывающих и работающих на территории РФ по трудовому договору в представительстве иностранной компании, не являющихся высококвалифицированными специалистами, необходимо уплачивать страховые взносы независимо от места непосредственного осуществления выплат в пользу иностранного работника.

Исключением являются взносы на обязательное медицинское страхование.

Письмо Минфина России от 15.03.17 № 03-04-06/14804.

Если при увольнении физического лица ему была выплачена заработная плата и дивиденды с удержанием НДФЛ по ставке 13%, а после увольнения оно утратило статус налогового резидента по итогам налогового периода, каких-либо пересчетов сумм налога налоговым агентом не производится.

Налоговым агентом не производится каких-либо пересчетов сумм налога, поскольку после даты увольнения налоговым агентом выплаты в пользу физического лица больше не производятся.

Если же в такой ситуации налоговый агент выплачивает какие-либо суммы физическому лицу после утраты им статуса налогового резидента РФ, то дополнительная сумма налога, образующаяся в результате пересчета, удерживается налоговым агентом с выплачиваемых доходов.

Письмо Минфина России от 03.03.17 № 03-15-06/12031.

Выплаты дистанционным работникам – гражданам иностранных государств, не подлежат обложению страховыми взносами в РФ.

Письма Минфина России от 13.02.17 № 03-04-05/7673, от 21.02.17 № 03-04-06/9896.

Доходы граждан государств-членов ЕАЭС за выполнение работы по найму в РФ подлежат обложению НДФЛ по ставке 13 % с первого дня работы.

Такое правило установлено ст. 73 Договора о Евразийском экономическом союзе.

Письмо ФНС России от 14.02.17 № БС-4-11/2686.

Выплаты в пользу граждан государств-членов ЕАЭС подлежат обложению страховыми взносами на обязательное медицинское страхование в РФ.

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Письмо Минфина России от 16.03.17 № 03-08-05/15207.

Не является доходом от источников в РФ выплачиваемая российским заемщиком иностранному работодателю сумма компенсации расходов работодателя (привлечение консультантов, оплата поручительства) по его кредитному договору с иностранным банком.

При квалификации данных сумм необходимо определить, являются ли действия, совершаемые иностранным банком, самостоятельной услугой, и не прикрывают ли собой договоренность сторон о плате за заем.

Письмо Минфина России от 28.02.17 № 03-08-05/11172.

С учетом сложившейся практики применения СоИДН, заключенных РФ, термин «предприятие», используемый в статье «Прибыль от предпринимательской деятельности» распространяется и на индивидуальных предпринимателей.

Следовательно, налогообложение доходов от осуществления предпринимательской деятельности ИП регулируется статьей «Прибыль от предпринимательской деятельности» СоИДН.

Письмо Минфина России от 22.02.17 № 03-08-05/10443.

Налоговый резидент РФ вправе представить свое дело о налогообложении, не соответствующем СоИДН, на рассмотрение в Минфин России. Если Минфин сочтет заявление обоснованным, то он будет стремиться решить данный вопрос.

Минфин России не уполномочен определять законность решений налоговых органов, а также участвовать в процедурах обжалования таких решений.

При этом Минфин России является компетентным органом для целей применения СоИДН между Россией и КНДР, в частности, ст. 26 «Взаимосогласительная процедура».

Письмо Минфина России от 13.02.17 № 03-08-05/7947.

Термин «значительные коммерческие операции», регулирующий порядок применения пониженной ставки роялти по СоИДН между РФ и Испанией, следует трактовать исходя из применяемой практики и в соответствии с обычаями делового оборота.

Пункт. 2 ст. 12 СоИДН между РФ и Испанией устанавливает ставку 5% налога у источника при выплате роялти резиденту другого договаривающегося государства, если получатель роялти имеет фактическое право на них.

Согласно пп. "а" ст. V Протокола к СоИДН между РФ и Испанией данная пониженная ставка не применяется в случаях, когда в капитале компании, получающей роялти, прямо или косвенно с долей более 50% участвуют лица, не являющиеся налоговыми резидентами того же государства.

Однако настоящее положение не применяется, когда компания, получающая роялти, осуществляет значительные коммерческие операции (иные, чем простое участие в капитале или имуществе) в том Договариваемом Государстве, резидентом которого она является.

Определение значительности коммерческих операций должно исходить из применяемой практики и в соответствии с обычаями делового оборота.

Письмо Минфина России от 15.07.16 № 03-04-05/41795.

Физическое лицо вправе получить имущественный вычет по НДФЛ при продаже жилья и земельных участков, находящихся за пределами РФ.

Для целей применения имущественного вычета место нахождения имущества не имеет значения.

3. Судебная практика

Порядок применения правил контролируемой задолженности

Решение АС г. Москвы от 21.03.17 по делу № [А40-176513/16](#) АО «Каширский Двор-Северянин» (судья Ларин М.В.).

Выданный российской компании заем не может быть переквалифицирован во вклад в капитал в целях правил тонкой капитализации, поскольку в российском законодательстве отсутствуют подобные нормы. Поэтому иностранная сестринская компания-заимодавец не может выполнить условие о прямом участии в капитале для целей применения льготных ставок по дивидендам. Более того, льготные ставки не применяются к недобросовестным налогоплательщикам.

Суд установил, что налогоплательщик выплачивал австрийской сестринской компании проценты по займу, признанному контролируемой задолженностью перед материнской компанией группы (также являющейся налоговым резидентом Австрии).

Не оспаривая квалификацию задолженности в качестве контролируемой перед материнской компанией, Общество посчитало, что к выплачиваемым процентам может быть применена ставка 5%, установленная СоИДН между РФ и Австрией, а не ставка 15%, примененная Налоговым органом.

В качестве обоснования своей позиции Налогоплательщик указал на пп. «d» п. 15 Комментария к ст. 10 МК ОЭСР, в соответствии с которым понятие «прямое владение капиталом» должно толковаться как охватывающее заем, квалифицируемый для целей налогообложения при применении правил «недостаточной капитализации» в качестве вложения в капитал российской организации.

Поэтому, по мнению Общества, сестринской компанией соблюдается условие о прямом владении капиталом компании, выплачивающей дивиденды, установленные п. 2 ст. 10 СоИДН между РФ и Австрией.

Суд, не согласившись с позицией Налогоплательщика, отметил следующее:

- Под «прямым владением капиталом» по смыслу п. 2 ст. 10 СоИДН между РФ и Австрией следует понимать прямое участие в уставном капитале общества, что соответствует положениям российского корпоративного права, а также п. 15 Комментария к ст. 10 МК ОЭСР;
- В российском законодательстве отсутствует норма, аналогичная по своему содержанию пп. “d” п. 15 Комментария к ст. 10 МК ОЭСР. В отсутствие четких правовых норм в национальном законодательстве такая перекалфикация будет учитываться не только для целей налогообложения, но также и влиять на соответствующие корпоративные права участников и третьих лиц, не имеющих никакого отношения к соответствующей сделке. Такой вывод подтверждается мировой практикой: в законодательстве Германии, Австрии и США существуют нормы о перекалфикации займа во вклад в капитал для налоговых целей;
- Предусмотренная пп. “d” п. 15 Комментария к ст. 10 МК ОЭСР перекалфикация займа во вклад в капитал может применяться только добросовестными налогоплательщиками, самостоятельно исчислившими свои налоговые обязательства по правилам недостаточной капитализации. При этом к недобросовестным налогоплательщикам налоговые льготы не применяются, что подтверждается российской судебной практикой и Комментариями к МК ОЭСР;
- Ссылки Общества на дело ООО «ЮИИ-Сибирь»³ являются несостоятельными, поскольку в этом деле имело место прямое участие иностранного заимодавца в российской компании, а также добросовестное поведение налогоплательщика, самостоятельно применившего к своим займам правила тонкой капитализации.

Решение АС Владимирской области от 09.01.17 по делу № [А11-8286/2015](#) ЗАО «Кольчугинский завод цветных металлов» (судья Андрианов П.Ю.).

Заем перед российской сестринской компанией правомерно признан контролируемой задолженностью, поскольку стороны сделки имели общего иностранного косвенного участника с долей более 20%.

Суд отклонил довод Общества об отсутствии у заимодавца задолженностей перед иностранными компаниями группы, поскольку соответствующее освобождение от правил тонкой капитализации было введено лишь Федеральным законом от 15.02.2016 № 25-ФЗ, не имеющим обратную силу.

Решение АС Краснодарского края от 13.03.17 по делу № [А32-970/2017](#) ООО «Торговая компания «Русские масла» (судья Погорелов И.А.).

Заем, гарантиями по которому выступили иностранные сестринские компании, правомерно признан контролируемой задолженностью.

Суд отметил, что применение п. 2 ст. 269 НК РФ допустимо не только при прямой, но и при косвенной аффилированности, что многократно подтверждалось судебной практикой.

³ Данное дело легло в основу п. 14 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и ст. 269 НК РФ (утвержден Президиумом ВС РФ 16.02.17) (проанализирован в Дайджесте новостей в области международного налогообложения № 21).

Постановление Одиннадцатого ААС от 10.03.17 по делу № [A55-12851/2016](#) ООО «Ритейл Тольятти» (председательствующий Кувшинов В.Е., судьи Бажан П.В., Корнилов А.Б.).

Долговое обязательство по договору займа перед нидерландской компанией было признано контролируемой задолженностью перед материнской компанией группы – налоговым резидентом о. Джерси, поскольку нидерландская компания является казначейством группы.

Налоговый орган установил, что Налогоплательщик является заемщиком по договору займа перед нидерландской компанией, являющейся сестринской компанией налогоплательщика.

В ходе проверки Инспекция получила информацию от иностранных налоговых органов, в соответствии с которой нидерландский заимодавец является казначейством группы компаний, что подтверждается следующими обстоятельствами:

- Компания не составляет обособленную финансовую и налоговую отчетность, а информация о ее финансовых показателях включается в консолидированную отчетность группы компаний;
- Компания является должником по открытой кредитной линии перед материнской компанией группы на существенную сумму;
- Компания стала заимодавцем по спорному договору займа за счет средств материнской компании, которая произвела оплату по договору переуступки займа.

Суды согласились с Налоговым органом, что спорная задолженность является контролируемой не перед нидерландской сестринской компанией, а перед материнской компанией, которая является налоговым резидентом о. Джерси.

Налогоплательщик не вправе использовать к выплаченным сверхнормативным процентам ставку налога у источника 5%, установленную СоИДН между РФ и Нидерландами, поскольку условием применения такой ставки является прямое участие в компании, выплачивающей дивиденды.

Таким образом, сверхпредельные проценты должны быть приравнены к дивидендам, выплаченным в адрес компании с о. Джерси (с которым у РФ отсутствует налоговое соглашение), а не в адрес нидерландской компании.

Кроме того, такая задолженность не может быть признана контролируемой перед кипрским участником Общества, поскольку такое участие осуществляется формально в пользу материнской компании группы, о чем свидетельствуют указываемые Налоговым органом обстоятельства (покупка доли Общества была профинансирована материнской компанией; кипрская компания не имеет собственных активов и не осуществляет какую-либо деятельность, финансируется за счет материнской компании группы).

Постановление АС Западно-Сибирского округа от 28.03.17 по делу № [A27-25564/2015](#) АО «СУЭК-Кузбасс» (председательствующий Поликарпов Е.В., судьи Бурова А.А., Кокшаров А.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).

По делу установлено, что Налогоплательщик имеет контролируруемую задолженность перед кипрским косвенным акционером с долей участия 100%.

Суды согласились, что к сверхнормативным процентам должна применяться налоговая ставка у источника 10% (установленная СоИДН между РФ и Кипром для случаев, когда условия применения ставки 5% не соблюдаются), поскольку у заимодавца отсутствует прямое участие в российском заемщике (требование СоИДН между РФ и Кипром).

Выдача займа при недостаточной капитализации лицом, не являющимся акционером заемщика, не охватывается понятием «прямое вложение в капитал» по СоИДН между РФ и Кипром.

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.

Кроме того, суд кассационной инстанции не принял ссылку Общества на п. 14 Обзора Президиума ВС РФ по ТЦО и недостаточной капитализации (утв. 16.02.17), поскольку обстоятельства рассматриваемого судом дела отличаются от ситуации, которую прокомментировал Президиум ВС РФ. Заимодавец по спорной контролируемой задолженности не является непосредственным участником компании, тогда как в Обзоре Президиума ВС РФ и Комментариях к МК ОЭСР речь идет о выплате доходов акционерам компании.

Постановление Седьмого ААС от 22.03.17 по делу № [А45-15363/2016](#) АО «Русская компания развития» (председательствующий Павлюк Т.В., судьи Бородулина И.И., Марченко Н.В.).

К процентам по займам перед иностранной сестринской компанией правомерно применены правила тонкой капитализации, поскольку их применение обусловлено отношениями зависимости между сторонами договора.

Зависимость сторон займа от материнской компании группы подтверждается также обстоятельствами дела: заимодавец по спорной контролируемой задолженности имел долги по займам на сопоставимые суммы перед материнской компанией группы, которые были получены за несколько дней до выдачи займов российской компании.

Налоговый орган правомерно применил к выплаченным сверхнормативным процентам налоговую ставку, предусмотренную СоИДН между РФ и государством материнской компании (15%), а не между РФ и государством заимодавца.

Поскольку контролируемая задолженность возникла перед материнской компанией группы (что подтверждается движением заемных средств), суды признали правомерным применение к сверхнормативным процентам СоИДН между РФ и государством резидентства материнской компании (Швеция; ставка 15%), а не СоИДН между РФ и государством резидентства заимодавца (Кипр; ставка 10%), отклонив доводы Налогоплательщика о том, что доход выплачен налоговому резиденту Кипра, а не Швеции.

Постановление АС Московского округа от 01.03.17 по делу № [А55-9504/2015](#) ООО «Ритейл Тольятти» (председательствующий Хабибуллин Л.Ф., судьи Егорова М.В., Мухаметшин Р.Р.).

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.

Суды при новом рассмотрении дела установили, что полученные проценты расходовались российским займодавцем на собственную текущую деятельность. Суды правомерно не согласились с Инспекцией, заявившей о скрытой выплате дивидендов в адрес иностранной компании: российский займодавец также выплачивал проценты по займу иностранной компании, однако делал это за счет доходов от своей основной деятельности.

Постановление АС Московского округа от 09.03.17 по делу № [А40-114424/2016](#) ООО «Управление корпоративным автопарком» (председательствующий Дербенев А.А., судьи Буянова Н.В., Матюшенкова Ю.Л.).

Налоговый орган правомерно признал контролируемой задолженность налогоплательщика перед своим российским косвенным участником, поскольку косвенное участие реализовано через владение долей в белорусской компании.

Суды согласились с Налоговым органом, что имеет место аффилированность заимодавца и иностранной материнской компании Налогоплательщика, поэтому должны применяться правила недостаточной капитализации.

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов

Постановление Пятнадцатого ААС от 13.03.17 по делу № [А32-18982/2016](#) ООО «Сахарный завод «Ленинградский» (председательствующий Стрекачев А.Н., судьи Николаев Д.В., Сулименко Н.В.).

Ставки по дивидендам, установленные СоИДН, не могут применяться при выплате дивидендов в адрес постоянного представительства кипрской компании на территории РФ, если полученные средства были транзитом перечислены в адрес офшорной компании.

Налоговый орган установил, что Общество выплатило дивиденды на счет российского филиала своего кипрского акционера, применив налоговую ставку 5%, установленную СоИДН между РФ и Кипром, поскольку сумма вложения кипрского акционера превышала необходимое для применения льготы значение.

Инспекция доначислила налог на выплаченные дивиденды по ставке 15%, считая, что налоговым законодательством не предусмотрена возможность налогообложения дивидендов, выплачиваемых постоянно представителю иностранной компании, по ставке 5%.

Суд первой инстанции согласился с налогоплательщиком, поскольку получателем дивидендов в данном случае является кипрская компания, исполнившая необходимые требования для применения льготной ставки.

Однако суд апелляционной инстанции, отменяя принятое нижестоящим судом решение, отметил, что полученные филиалом дивиденды были конвертированы им в иностранную валюту и по поручению головной компании переведены в виде процентов по займу в пользу компании, зарегистрированной на о. Мэн. По мнению суда, кипрская компания исполнила транзитную функцию в отношении полученного дохода и не обладает фактическим правом на него, что свидетельствует о невозможности применения СоИДН между РФ и Кипром.

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ

Постановление Девятого ААС от 30.03.17 по делу № [А40-121559/16](#) иностранной организации Цаб Цементанлагенбау ГмбХ Дессау (Германия) (председательствующий Поташова Ж.В., судьи Цымбаренко И.Б., Каменецкий Д.В).

Требование об оформлении первичных документов в соответствии с требованиями законодательства РФ распространяется только на «собственные» операции постоянных представительств. Расходы, передаваемые головным офисом, могут быть подтверждены актом приема-передачи расходов или иными документами с описанием операций и сумм, которые возможно отнести к конкретному виду расходов.

Согласно правовой позиции ВАС РФ, изложенной в Определении от 08.11.07 № 14307/07, передача головным офисом расходов филиалу (постоянному представительству) производится на основании акта передачи расходов, который является первичным учетным документом.

Требование об оформлении первичных документов в соответствии с требованиями законодательства РФ распространяется только на операции, осуществляемые непосредственно постоянными представительствами иностранных организаций, находящимися на территории РФ.

Документальным обоснованием передачи расходов головного предприятия может быть как сам акт приема-передачи расходов (авизо), так и иные документы. Расходы, понесенные головной организацией в интересах филиала, могут быть подтверждены документами, оформленными головным офисом в установленном им порядке, с

описанием операций и сумм, которые возможно отнести к конкретному виду расходов.

Суды согласились с Налогоплательщиком, что передаваемые постоянному представительству расходы оформлены документами, соответствующими обычаям делового оборота, применяемым в Германии (государстве головного офиса), поэтому они подтверждены надлежащим образом.

Постоянное представительство вправе учесть расходы головного офиса по оказанным услугам, если доходы от оказания данных услуг признаны в налоговой базе постоянного представительства.

Судами установлено, что между иностранной компанией и российским заказчиком заключен договор на оказание инжиниринговых услуг (в частности, на разработку проектной документации).

Данные услуги оказывались сотрудниками головного офиса иностранной компании без их выезда на территорию РФ.

Налоговым органом было отказано в учете передаваемых расходов, поскольку фактически услуги были полностью оказаны головным офисом, а задействованные сотрудники не приезжали на территорию РФ.

Суды согласились с Налогоплательщиком в том, что данные услуги были оказаны московским представительством компании с привлечением сотрудников головного офиса. При этом характер услуг не предполагает обязательного выезда соответствующих сотрудников на территорию РФ. Компанией не отрицается, что сотрудники в процессе оказания услуг не командировались на территорию РФ.

Кроме того, спорные расходы должны быть учтены по той причине, что московское представительство компании отразило доходы от оказания данных услуг в своей налоговой базе.

Если московское постоянное представительство иностранной компании признает в составе своих доходов выручку от строительной деятельности в регионах РФ через другие филиалы сроком не более 12 месяцев, то московское представительство вправе учесть и расходы по такой деятельности.

Суды установили, что немецкая компания осуществляет строительную деятельность в нескольких регионах РФ через свои филиалы общей продолжительностью менее 12 месяцев. Немецкая компания не признавала свои филиалы в качестве постоянных представительств в соответствующих регионах РФ в силу п. 3 ст. 5 СоИДН между РФ и Германией. Доходы от данной деятельности отражались в налоговой базе московского представительства немецкой компании, которое признано в качестве постоянного представительства для целей налогообложения.

Налоговый орган отказал в учете данных расходов, отметив, что данные расходы не были понесены московским представительством. Отразить данные суммы в составе расходов немецкая компания может только путем признания филиалов в регионах РФ постоянными представительствами.

Суды не согласились с данной позицией, отметив, что в силу п. 3 ст. 5 СоИДН между РФ и Германией компания не обязана была признавать свои филиалы постоянными представительствами. При этом обстоятельства дела свидетельствуют о том, что расходы действительно связаны с деятельностью московского представительства компании:

- Соответствующие договоры подписаны при участии главы московского представительства. Сами филиалы не имели права заключать такие договоры;
- Доходы от данной деятельности отражались в налоговой базе московского постоянного представительства.

Постановление Пятнадцатого ААС от 19.03.17 по делу № [А53-2879/2016](#) иностранной компании Теле2 Россия Интернешнл Селлулар Б.В. (Нидерланды) (председательствующий Герасименко А.Н., судьи Емельянов Д.В., Стрекачев А.Н.).

Снятие с налогового учета и прекращение деятельности представительства иностранной компании в РФ не влечет прекращение соответствующих прав и обязанностей иностранной компании, поэтому иностранная компания может обратиться за возвратом излишне уплаченного этим представительством налога.

Суд первой инстанции признал законным отказ в возврате излишне уплаченного представительством нидерландской компании налога, поскольку представительство 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 первой инстанции отметил, что ликвидация представительства иностранной компании влечет те же правовые последствия, что и ликвидация российской компании, а именно прекращение ее прав и обязанностей без правопреемства.

Однако, апелляционный суд не согласился с таким решением нижестоящего суда. Снятие с налогового учета и прекращение деятельности одного из представительств не свидетельствует о прекращении деятельности иностранной компании в целом. Вывод суда первой инстанции о полном прекращении прав и обязанностей при прекращении деятельности представительства является необоснованным.

Кроме того, апелляционный суд отметил, что после снятия ростовского представительства с налогового учета и прекращения его деятельности Налоговый орган провел налоговую проверку Общества со всеми его представительствами (включая ростовское, по которому нарушений выявлено не было).

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Решение АС г. Москвы от 15.02.17 по делу № [А40-200655/16](#) ПАО «Сбербанк России» (судья Шевелева Л.А.).

Инспекция правомерно в рамках камеральной налоговой проверки истребовала у налогового агента документы, подтверждающие право иностранного контрагента на применение льготного режима налогообложения.

Суд отметил, что ст. 56 НК РФ, регламентирующая установление и использование налоговых льгот, не ограничивает перечень льгот исключительно льготами, предусмотренными национальным налоговым законодательством. Применение нулевой или пониженной ставки налога, а также возможность не уплачивать налог относятся к налоговым льготам. Таким образом, учитывая, что при выплате доходов иностранным

организациям Банк применил ставки налога в размере 0%, 5%, 10% и 13%, Инспекция правомерно при проведении камеральной налоговой проверки истребовала у Банка документы, подтверждающие право этих иностранных организаций на налоговые льготы. Фактическое право иностранной организации на выплачиваемые из РФ доходы и возможность применения налоговых льгот не презюмируется, а подлежит подтверждению (доказыванию).

Постановление Двенадцатого ААС от 03.03.17 по делу № [А06-4229/2016](#) ООО «МГ-Транс» (председательствующий Кузьмичев С.А., судьи Земляникова В.В., Смирников А.В.).

Российская организация, привлекающая иностранного судовладельца для международной перевозки товаров, выступает налоговым агентом по доходам иностранного судовладельца, даже если судовладелец привлек другую российскую организацию в качестве перевозчика.

По делу установлено, что Общество выплачивало иностранным организациям (из государств, с которыми у РФ отсутствует СоИДН) доходы по договорам фрахтования судов, используемых в международной перевозке. При этом Общество неправомечно, по мнению Инспекции, не удержало налог у источника в РФ с данных доходов.

Суд первой инстанции признал позицию Налогового органа неправомечной, согласившись с Налогоплательщиком, который пояснил, что иностранные судовладельцы, в свою очередь, привлекали для совершения перевозок российские организации, которые и являются источниками доходов иностранных компаний. Следовательно, именно данные российские перевозчики являются налоговыми агентами по доходам иностранных судовладельцев (которые, в свою очередь, перевозчиками не являются).

Апелляционный суд отменил решение суда первой инстанции, указав, что для целей применения пп. 8 п. 1 ст. 309 НК РФ привлечение российских перевозчиков для непосредственной перевозки не имеет правового значения, поскольку договоры международной морской перевозки заключены с иностранными организациями-судовладельцами, не имеющими постоянных представительств на территории РФ, которым оплачена стоимость фрахта и с которыми подписаны акты приема-передачи оказанных услуг по перевозке.

Определение Верховного Суда РФ от 28.03.17 № [303-КГ17-1509](#) по делу № [А16-343/2016](#) ООО «Хэмэн-Дальний Восток» (судья Першуттов А.Г.) об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ.

Судья ВС РФ согласился, что Общество не вправе учитывать в расходах курсовые разницы по долгосрочным валютным займам перед иностранной материнской компанией, поскольку данные займы фактически являются вкладом в уставный капитал Общества.

Судья ВС РФ установил, что Общество (заемщик) заключило валютные договоры займа со своей материнской компанией, являющейся государственной корпорацией КНР, курсовые разницы по которым учитывались в составе расходов по налогу на прибыль.

В течение десяти лет Общество ни разу не погасило задолженность по договорам займа, а материнская компания не предъявляла ему требований по погашению долга. Сроки возврата займа периодически переносились.

Согласившись с судами нижестоящих инстанций, что фактически рассматриваемые денежные средства отвечают признакам инвестирования в уставный капитал общества, судья ВС РФ отказал в передаче дела, отметив неправомерность учета курсовых разниц по таким займам.

Постановление АС Московского округа от 27.03.17 по делу № [А40-116599/2016](#) АО «ОХК «Уралхим» (председательствующий Егорова Т.А., судьи Дербенев А.А., Матюшенкова Ю.Л.).

Налоговый орган неправомерно переквалифицировал договор подряда на проектные работы в лицензионный договор на передачу ноу-хау с целью налогообложения у источника выплаты доходов иностранной организации по такому договору.

Налоговый орган сделал вывод, что договор подряда на выполнение иностранной организацией проектных работ по существу является лицензионным договором на передачу ноу-хау, поскольку текст договора прямо предусматривает использование ноу-хау для создания технической документации, передаваемой после ее разработки налогоплательщику.

По мнению Инспекции, стороны избрали модель договора подряда с целью признания доходов иностранной организации по такому договору не облагаемыми у источника выплаты в РФ в соответствии с п. 2 ст. 309 НК РФ. Передача прав использования ноу-хау при этом облагается у источника выплаты согласно пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Суды, не соглашаясь с данной позицией, отметили, что анализ условий договора свидетельствует, что он соответствует условиям договора подряда на выполнение проектных работ. При этом анализ договора в контексте законодательства о передаче интеллектуальных прав показывает, что в нем отсутствует условие, где идентифицировано какое-либо исключительное право, то есть не определен передаваемый объект права, без чего невозможно в принципе наличие предмета договора о передаче исключительных прав.

Более того, Налогоплательщик в ходе проверки (в 2015 году) получил от иностранной организации документы с подтверждением, что на момент выплаты дохода (2012 год) компания имела постоянное местонахождение в Бельгии, следовательно, доходы иностранной организации не должны облагаться налогом у источника выплаты по СоИДн, вне зависимости от квалификации договора.

В ответ на запрос Общества иностранная компания подтвердила, что все полученные платежи задекларированы ею в Бельгии и соответствующие налоги уплачены в бельгийский бюджет.

Постановление АС Северо-Кавказского округа от 28.03.17 по делу № [А61-3420/2015](#) ГАУ «ПФК «Алания» (председательствующий Черных Л.А., судьи Воловик Л.Н., Прокофьева Т.В.).

Суммы, выплаченные иностранным компаниям за оказание услуг, нереальность которых была доказана Налоговым органом, являются безвозмездно полученными доходами иностранных организаций, с которых необходимо удерживать налог у источника выплаты.

Налоговый орган установил, что Учреждение выплачивало вознаграждения иностранным компаниям за услуги по подбору футболистов. При этом в ходе проверки Инспекция пришла к выводу, что данные услуги не были оказаны в действительности, поэтому выплаченные суммы следует считать безвозмездно полученными доходами иностранных организаций. Следовательно, в данном случае не применяются п. 2 ст. 309 НК РФ и п. 5 ст. 13 СоИДН между РФ и Великобританией о налогообложении доходов от оказания услуг только в государстве резидентства.

Суды согласились с выводом Налогового органа, что Налогоплательщик в нарушение ст. 309-310 НК РФ не удержал у источника выплаты налог на доходы иностранных организаций.

Постановление АС Северо-Западного округа от 30.03.17 по делу № [А42-7924/2015](#) ОАО «Мурманское морское пароходство» (председательствующий Родин Ю.А., судьи Журавлева О.Р., Соколова С.В.).

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.

Кассационный суд согласился, что с учетом ст. 133 КТМ РФ 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.

Постановление Двенадцатого ААС от 22.03.17 по делу № [А06-9573/2016](#) ООО «Крейн Марин Контрактор» (председательствующий Земляникова В.В., судьи Кузьмичев С.А., Комнатная Ю.А.).

Доходы иностранной компании от передачи в аренду судна, используемого для выполнения операций за пределами РФ, не являются объектом налогообложения в РФ, даже если судно было передано в аренду и возвращено из аренды на территории РФ.

Налоговый орган установил, что иностранная компания (резидент БВО) передала Обществу в аренду два судна, находящиеся в российском порту. Данные суда Общество использовало для выполнения операций по установке морской нефтедобывающей платформы в водах Туркменистана.

Инспекция пришла к выводу, что Общество на основании пп. 7 п. 1 ст. 309 НК РФ было обязано удержать налог у источника выплаты в РФ с доходов иностранной организации от передачи судна в аренду, поскольку судна были переданы в российском порту, и маршрут, который суда совершили для выполнения работ, начинался на территории РФ. Кроме того, обратно суда были переданы также на территории РФ, для чего суда вернулись в российский порт.

Суды не согласились с данной позицией, отметив следующее:

- Суда использовались для производства работ на территории Туркменистана, что Инспекцией не оспаривается и подтверждается информацией таможенных органов;
- Еще до выхода из российского порта в отношении судов проводилась их подготовка к производству работ, которые были осуществлены на территории Туркменистана;
- Суда использовались, в том числе, для буксировки плавучих кранов, которые находились в том же российском порту, поэтому суда не могли быть переданы в аренду в другом порту.

На основании данных обстоятельств суд пришел к выводу, что объект налогообложения на территории РФ отсутствует.

Доходы иностранных организаций от оказания услуг по предоставлению прогноза погоды при транспортировке и установке буровой платформы в Туркменистане не являются доходами от источника в РФ.

Налоговый орган сделал вывод, что доходы британских компаний от оказания услуг по предоставлению прогноза погоды при транспортировке и установке буровой платформы в Туркменистане являются «иными аналогичными доходами» от источников в РФ и должны облагаться у источника выплаты на основании пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Суды, признавая данную позицию неправомерной, отметили, что аналогичность доходов заключается не в схожести с видами доходов, перечисленными в п. 1 ст. 309 НК РФ, а в том, что эти доходы также имеют источник на территории РФ. При этом спорные доходы не могут иметь источник в РФ, поскольку касаются прогноза погоды в районе шельфа Туркменистана.

4. Новости Рос-ИФА

Российской отделение Международной налоговой ассоциации и Финансовый университет при Правительстве РФ проводят 9-14 апреля 2018 года Российскую неделю международного налогообложения.

Данное мероприятие станет крупнейшим ежегодным международным событием в стране, объединяющим ведущих отечественных и зарубежных специалистов в вопросах международного налогообложения.

Открытие регистрации – с 15 сентября на:

<http://www.ifataxweek.ru>

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