



ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 24¹

Май 2017 года

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

1. Новости международного налогообложения 5

Еврокомиссия опубликовала дорожную карту по справедливому налогообложению цифровой экономики.....5

Парламент Сингапура одобрил присоединение к МЛЛ.....5

Гонконг в скором времени присоединится к Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам.....5

2. Письма Минфина России и ФНС России..... 5

Контролируемые иностранные компании5

Если при реализации физическим лицом ценных бумаг, полученных при ликвидации иностранной организации, налог подлежит удержанию налоговым агентом, то налогоплательщик вправе представить налоговому агенту документы, подтверждающие выполнение условий, предусмотренных п. 60 ст. 217 НК РФ.5

Прибыль австрийской КИК может быть уменьшена на величину выплаченных дивидендов в случае, если осуществленные выплаты относятся к дивидендам по законодательству Австрии.6

Сведения о прибыли КИК должны раскрываться контролирующим лицом в налоговой декларации по налогу на прибыль и в тех случаях, когда сумма прибыли КИК не превышает пороговые значения.6

Если прибыль КИК не превышает пороговые значения, то контролирующее лицо не представляет налоговую декларацию по НДФЛ, но не освобождается от подачи уведомления о КИК.6

Прибыль КИК может уменьшаться на величину дивидендов, выплаченных в следующем календарном году после отчетного года, за счет прибыли, полученной за отчетный год, и за счет нераспределенной прибыли прошлых лет (в т. ч. сформированной до 2015 г.).6

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты по вопросам международного налогообложения за период с 01 мая 2017 г. по 31 мая 2017 г., а также актуальные на момент выпуска дайджеста новости международного налогообложения.

<i>Признание налогового резидента РФ контролирующим лицом осуществляется на дату получения дохода в виде прибыли КИК.</i>	<i>6</i>
Порядок применения правил контролируемой задолженности.....	6
<i>Обязанность налогового агента по перечислению в бюджет налога с выплаченных в течение отчетного периода сверхнормативных процентов возникает в конце соответствующего отчетного периода, поскольку только на эту дату может быть определен их размер.</i>	<i>6</i>
Налоговое резидентство юридических лиц	7
<i>Для целей применения нулевой ставки по дивидендам срок владения акциями (долями) исчисляется с момента приобретения иностранной организацией, а не с даты получения ею статуса налогового резидента РФ.....</i>	<i>7</i>
Порядок применения правил о фактическом получателе доходов	7
<i>Нормы о налоговой прозрачности при выплате дивидендов лицу, не являющемуся фактическим получателем дохода (п. 1.1 ст. 312 НК РФ), относятся исключительно к доходам в виде дивидендов.....</i>	<i>7</i>
Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ	7
<i>Деятельность немецкой компании в РФ по установке, наладке, монтажу, тестированию, принятию в эксплуатацию оборудования в зависимости от обстоятельств может быть рассмотрена в качестве «монтажного объекта» по СоИДН между РФ и Германией, деятельность через который сроком менее 12 месяцев не образует постоянное представительство в РФ.</i>	<i>7</i>
<i>Если деятельность немецкой компании в РФ по монтажу оборудования не является «монтажным объектом» по СоИДН между РФ и Германией, то такая деятельность может образовать постоянное представительство в РФ на основании общих критериев ст. 5 СоИДН и НК РФ.....</i>	<i>7</i>
<i>Если место деятельности иностранной организации в РФ используется только в течение краткосрочных периодов, но такие краткосрочные периоды возникают регулярно и происходят на протяжении длительного периода времени, место деятельности не может рассматриваться как имеющее исключительно временный характер.....</i>	<i>7</i>
Порядок применения правил о скрытой продаже недвижимости	7
<i>Расчет доли российского недвижимого имущества организации, акции которой продает кипрская компания, может быть произведен на основании балансовой стоимости активов организации и балансовой стоимости недвижимости.</i>	<i>8</i>
Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.....	8
<i>Минфин России проводит консультации с швейцарскими и люксембургскими компетентными органами по толкованию терминов «иностранный капитал, инвестированный в компанию» и «иностранная инвестиция».</i>	<i>8</i>
Зачет иностранных налогов при уплате налогов в России.....	8
<i>В случае удержания налога в Казахстане не в соответствии с положениями СоИДН между РФ и Казахстаном, данный налог при уплате налога на прибыль в РФ не зачитывается.....</i>	<i>8</i>
<i>Суммы уплаченных в иностранных государствах налогов, аналогичных российскому налогу на прибыль, не могут быть учтены в составе расходов по налогу на прибыль.....</i>	<i>9</i>
Иные вопросы, связанные с международными операциями.....	9
<i>Премия иностранному покупателю за достижение объема закупок не является отдельным видом доходов, а учитывается как уменьшение расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль иностранных организаций.</i>	<i>9</i>
<i>Выплаты в адрес немецкого акционера при уменьшении уставного капитала российской организации квалифицируются в качестве «другого дохода» (в части, не превышающей</i>	

сумму вклада акционера в уставный капитал) и в качестве дивидендов (в части, превышающей сумму вклада).9

Если деятельность британской компании по сдаче в аренду российской организации контейнеров-цистерн для международных перевозок грузов и перевозок в пределах РФ не соответствует критериям ст. 8 «Морской и воздушный транспорт» СоИДН между РФ и Великобританией, то доходы от такой деятельности облагаются по общим правилам СоИДН о налогообложении предпринимательской деятельности.9

Доходы польской организации по договору о создании музыкальных произведений и передаче российскому заказчику исключительной лицензии на их использование не могут быть в полном объеме обложены налогом в качестве доходов от авторских прав и лицензий, поскольку договор имеет смешанный характер.10

Доходы сингапурской организации от сдачи в аренду российской организации судна без экипажа, используемого для перевозок между пунктом, расположенным в РФ, и ледостойкой стационарной морской платформой в российском секторе Каспийского моря, могут облагаться в России.10

3. Судебная практика..... 10

Порядок применения правил контролируемой задолженности.....10

Налоговый орган правомерно признал контролируемой задолженность налогоплательщика перед своим российским косвенным участником, поскольку косвенное участие реализовано через владение долей в белорусской компании. 11

Суды, проанализировав правовое заключение с анализом норм права Казахстана, пришли к выводу, что владельцем доли в уставном капитале товарищества с ограниченной ответственностью его участник становится лишь с момента полной оплаты такой доли. После этой даты и возникает косвенное участие в российской организации через казахстанскую компанию, в частности, для целей применения правил тонкой капитализации. 11

Соглашение о зачете взаимных требований, в рамках которого, казахский участник простил обществу долг, путем увеличения уставного капитала, является формой выплаты дохода в пользу иностранного участника. 11

К процентам по займу перед иностранной сестринской компанией правомерно применены правила тонкой капитализации, поскольку фактическим займодавцем и получателем процентов является материнская компания налогоплательщика. 12

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов 12

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. 12

Кипрская компания не вправе пользоваться ставками по дивидендам, установленными СоИДН между РФ и Кипром, поскольку вложение в капитал выплачивающей дивиденды компании было сделано незадолго до выплаты дивидендов, а кипрская компания является транзитным звеном, переводящим доходы резидентам БВО..... 12

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика..... 13

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. 13

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ 13

Арендная плата относится к доходам постоянного представительства иностранной компании, даже если при регистрации российского отделения не был заявлен такой вид деятельности, доходы перечислялись на счет головной компании, а само отделение не

<i>участвовало в процессе заключения договора аренды (поскольку на тот момент еще не было зарегистрировано). Поэтому российский арендатор правомерно не удерживал налог с доходов иностранного арендодателя.</i>	<i>13</i>
Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.....	14
<i>Факт привлечения кипрским акционером заемных средств у российской компании на приобретение акций Общества не свидетельствует о несоблюдении требования СоИДН между РФ и Кипром о «вложении в капитал» компании, выплачивающей дивиденды.....</i>	<i>14</i>
Зачет иностранных налогов при уплате налогов в России.....	15
<i>Налогоплательщики, осуществляющие деятельность в иностранных государствах, обязаны исчислять авансовые платежи по налогу на прибыль с учетом операций, осуществленных за рубежом, несмотря на то, что НК РФ не допускает при уплате авансовых платежей в РФ зачет авансовых платежей по зарубежным налогам. Зачет зарубежных налогов может осуществляться только при уплате налога по итогам налогового периода.</i>	<i>15</i>
Иные вопросы, связанные с международными операциями.....	15
<i>Налоговый орган правомерно доначислил налог у источника выплаты доходов от продажи пакета акций российской компании (не имеющей в активах значительную долю недвижимого имущества), поскольку фактически имел место обратный выкуп акций у взаимозависимой кипрской компании по завышенной цене.</i>	<i>16</i>
<i>Спор между налоговым агентом и иностранной компанией о взыскании неосновательного обогащения в виде суммы неудержанного налога не может быть рассмотрен в третьей стране в силу наличия в спорных правоотношениях публичного элемента. При наличии тесной связи спорных правоотношений с территорией РФ такой спор может рассмотрен в российском арбитражном суде.</i>	<i>16</i>
<i>Кипрская компания, продавая долю в российском ООО с российской недвижимостью, не вправе пользоваться нормой СоИДН между РФ и Кипром о запрете налогообложения таких доходов у источника в РФ, если продавец не является фактическим получателем доходов, а такая структура сделки выбрана исключительно для целей двойного неналогообложения.</i>	<i>17</i>
4. Мероприятия Рос-ИФА.....	18
<i>Российское отделение Международной налоговой ассоциации и Финансовый университет при Правительстве РФ проводят 9-14 апреля 2018 г. Российскую неделю международного налогообложения.....</i>	<i>18</i>

1. Новости международного налогообложения

Еврокомиссия опубликовала дорожную карту по справедливому налогообложению цифровой экономики.

Еврокомиссия в докладе "[A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market](#)" настаивает на необходимости реформирования действующих правил, поскольку эффективная налоговая ставка компаний в сфере цифровых технологий составляет 8,5%, что в два раза меньше, чем традиционные компании с наличием присутствия в стране. Вместе с тем, существует ряд огромных сложностей с налогообложением в сфере digital economy. Например, в соответствии с основным принципом корпоративных налогов, налог должен взиматься в том государстве, в котором создается стоимость. Однако в цифровом мире зачастую невозможно установить, что есть ценность, как ее посчитать и где она создается.

Парламент Сингапура одобрил присоединение к MLI.

Гонконг в скором времени присоединится к Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам.

Опубликован проект изменений в [Ордонанс о внутренних доходах](#), направленный на присоединение Гонконга к Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам, а также подготовку к автоматическому обмену налоговой информации.

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 28.04.17 № 03-04-06/26085.

Если при реализации физическим лицом ценных бумаг, полученных при ликвидации иностранной организации, налог подлежит удержанию налоговым агентом, то налогоплательщик вправе представить налоговому агенту документы, подтверждающие выполнение условий, предусмотренных п. 60 ст. 217 НК РФ.

В соответствии с п. 13.2 ст. 214.1 НК РФ при реализации ценных бумаг, полученных при ликвидации иностранной организации в соответствии с п. 60 ст. 217 НК РФ, налогоплательщик вправе уменьшить сумму доходов на величину расходов, которые равны стоимости таких ценных бумаг по данным учета ликвидированной иностранной организации.

Освобождение п. 60 ст. 217 НК РФ применяется в случае представления налогоплательщиком в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией заявления об освобождении таких доходов от налогообложения с указанием характеристик

полученного имущества, ликвидируемой иностранной организации и приложением документов, содержащих сведения о стоимости имущества по данным учета ликвидируемой иностранной на дату получения имущества.

Если при реализации ценных бумаг, полученных при ликвидации иностранной организации, налог подлежит удержанию налоговым агентом, то налогоплательщик вправе представить данные документы налоговому агенту.

Письмо Минфина России от 08.06.16 № 03-08-05/33249.

Прибыль австрийской КИК может быть уменьшена на величину выплаченных дивидендов в случае, если осуществленные выплаты относятся к дивидендам по законодательству Австрии.

Письмо Минфина России от 10.05.17 № 03-12-11/2/28253.

Сведения о прибыли КИК должны раскрываться контролирующим лицом в налоговой декларации по налогу на прибыль и в тех случаях, когда сумма прибыли КИК не превышает пороговые значения.

При этом такая прибыль КИК не будет учитываться при определении налоговой базы контролирующего лица.

Письмо Минфина России от 21.04.17 № 03-04-05/24157.

Если прибыль КИК не превышает пороговые значения, то контролирующее лицо не представляет налоговую декларацию по НДФЛ, но не освобождается от подачи уведомления о КИК.

Письмо Минфина России от 28.04.17 № 03-12-12/2/26265.

Прибыль КИК может уменьшаться на величину дивидендов, выплаченных в следующем календарном году после отчетного года, за счет прибыли, полученной за отчетный год, и за счет нераспределенной прибыли прошлых лет (в т. ч. сформированной до 2015 г.).

Письмо Минфина России от 20.04.17 № 03-12-11/2/23899.

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

Порядок применения правил контролируемой задолженности

Письмо Минфина России от 24.05.17 № 03-03-РЗ/31710.

Обязанность налогового агента по перечислению в бюджет налога с выплаченных в течение отчетного периода сверхнормативных процентов возникает в конце

соответствующего отчетного периода, поскольку только на эту дату может быть определен их размер.

Налоговое резидентство юридических лиц

Письмо Минфина России от 13.05.16 № 03-03-06/1/27409.

Для целей применения нулевой ставки по дивидендам срок владения акциями (долями) исчисляется с момента приобретения иностранной организацией, а не с даты получения ею статуса налогового резидента РФ.

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов

Письмо Минфина России от 10.06.16 № 03-08-05/34005.

Нормы о налоговой прозрачности при выплате дивидендов лицу, не являющемуся фактическим получателем дохода (п. 1.1 ст. 312 НК РФ), относятся исключительно к доходам в виде дивидендов.

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ

Письмо Минфина России от 17.04.17 № 03-08-05/22793.

Деятельность немецкой компании в РФ по установке, наладке, монтажу, тестированию, принятию в эксплуатацию оборудования в зависимости от обстоятельств может быть рассмотрена в качестве «монтажного объекта» по СоИДН между РФ и Германией, деятельность через которой сроком менее 12 месяцев не образует постоянное представительство в РФ.

Если деятельность немецкой компании в РФ по монтажу оборудования не является «монтажным объектом» по СоИДН между РФ и Германией, то такая деятельность может образовать постоянное представительство в РФ на основании общих критериев ст. 5 СоИДН и НК РФ.

Если место деятельности иностранной организации в РФ используется только в течение краткосрочных периодов, но такие краткосрочные периоды возникают регулярно и происходят на протяжении длительного периода времени, место деятельности не может рассматриваться как имеющее исключительно временный характер.

Данное положение отмечено в пп. 6 и 6.1 п. 1 Комментария к ст. 5 МК ОЭСР.

Порядок применения правил о скрытой продаже недвижимости

Письмо Минфина России от 21.04.17 № 03-08-05/24207.

Расчет доли российского недвижимого имущества организации, акции которой продает кипрская компания, может быть произведен на основании балансовой стоимости активов организации и балансовой стоимости недвижимости.

Положения НК РФ не содержат положений относительно расчета доли недвижимого имущества.

Расчет доли недвижимого имущества может быть произведен на основании балансовой стоимости активов организации и балансовой стоимости недвижимости.

Документами, подтверждающих размер доли недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, могут являться:

- Бухгалтерский баланс по состоянию на последнюю отчетную дату, предшествующую сделке по купле-продаже акций;
- Расчет по налогу на имущество на ту же отчетную дату.

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.

Письма Минфина России от 14.04.17 № 03-08-05/22468; № 03-08-05/22457.

Минфин России проводит консультации с швейцарскими и люксембургскими компетентными органами по толкованию терминов «иностраный капитал, инвестированный в компанию» и «иностранная инвестиция».

Ряд СоИДН, например, с такими странами, как Австрия, Германия, Исландия, Испания, Люксембург, Нидерланды, Финляндия, Франция, Швейцария, Швеция, содержат в статье «Дивиденды» положения, согласно которым пониженная ставка налога применяется в случае владения определенной долей в капитале выплачивающей дивиденды компании и при инвестировании (вложении) в капитал этой компании определенной суммы.

Согласованная компетентными органами позиция будет доведена Минфином России.

Зачет иностранных налогов при уплате налогов в России

Письмо Минфина России от 10.04.17 № 03-08-05/21229.

В случае удержания налога в Казахстане не в соответствии с положениями СоИДН между РФ и Казахстаном, данный налог при уплате налога на прибыль в РФ не зачитывается.

Если при осуществлении российской организацией предпринимательской деятельности в Казахстане без образования постоянного представительства налог в Казахстане был удержан, то такое удержание налога было осуществлено в нарушение со ст. 7 СоИДН между РФ и Казахстаном. Такой неправомерно удержанный налог не может быть зачтен при уплате налога на прибыль в РФ.

Налогоплательщику следует обратиться в налоговый орган Казахстана за возвратом налога.

Письмо Минфина России от 28.04.17 № 03-03-06/1/26257.

Суммы уплаченных в иностранных государствах налогов, аналогичных российскому налогу на прибыль, не могут быть учтены в составе расходов по налогу на прибыль.

Устранение двойного налогообложения по таким налогам в России осуществляется методом зачета (п. 3 ст. 311 НК РФ).

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Письмо Минфина России от 28.04.17 № 03-08-05/24168.

Премия иностранному покупателю за достижение объема закупок не является отдельным видом доходов, а учитывается как уменьшение расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль иностранных организаций.

Премии (бонусы) следует рассматривать не как отдельный вид доходов, а как компенсацию (уменьшение) расходов, произведенных в связи с закупкой товаров, поэтому выплаты в виде бонусов (премий) по договорам поставки товаров должны учитываться при определении прибыли резидента иностранного государства, налогообложение которой осуществляется в соответствии с нормами статьи «Прибыль от предпринимательской деятельности» соответствующего СоИДН.

Письмо Минфина России от 21.06.16 № 03-08-05/36063.

Выплаты в адрес немецкого акционера при уменьшении уставного капитала российской организации квалифицируются в качестве «другого дохода» (в части, не превышающей сумму вклада акционера в уставный капитал) и в качестве дивидендов (в части, превышающей сумму вклада).

Согласно п. 28 Комментариев к ст. 10 МК ОЭСР выплаты, рассматриваемые в качестве дивидендов, могут включать не только распределение прибыли на основе решения, принимаемого на ежегодных собраниях акционеров компании, но также иные выплаты в денежной форме или имеющие денежный эквивалент, такие как премиальные акции, премии, ликвидационные выплаты и скрытое распределение прибыли. Как правило, распределение прибыли, которое сопровождается уменьшением прав, например, выплаты, представляющие собой возврат капитала в любой форме, не рассматриваются как дивиденды.

Письмо Минфина России от 27.04.17 № 03-08-05/25710.

Если деятельность британской компании по сдаче в аренду российской организации контейнеров-цистерн для международных перевозок грузов и перевозок в пределах РФ не соответствует критериям ст. 8 «Морской и воздушный транспорт» СоИДН между РФ и Великобританией, то доходы от такой деятельности облагаются по общим правилам СоИДН о налогообложении предпринимательской деятельности.

Письмо Минфина России от 21.04.17 № 03-08-05/24207.

Доходы польской организации по договору о создании музыкальных произведений и передаче российскому заказчику исключительной лицензии на их использование не могут быть в полном объеме обложены налогом в качестве доходов от авторских прав и лицензий, поскольку договор имеет смешанный характер.

Режим налогообложения таких доходов должен определяться применительно к каждому элементу договора, то есть отдельно к стоимости работ по созданию произведения и по стоимости исключительной лицензии на него.

К стоимости исключительной лицензии на произведение может быть применена ст. 11 «Доходы от авторских прав и лицензий» СоИДН между РФ и Польшей, предусматривающая налогообложение по ставке 10%, а к стоимости работ должны применяться положения СоИДН о налогообложении прибыли от предпринимательской деятельности.

Письмо Минфина России от 05.04.16 № 03-08-05/19279.

Доходы сингапурской организации от сдачи в аренду российской организации судна без экипажа, используемого для перевозок между пунктом, расположенным в РФ, и ледостойкой стационарной морской платформой в российском секторе Каспийского моря, могут облагаться в России.

Согласно пп. 7 п. 1 ст. 309 НК РФ доходы, полученные иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в РФ, от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках, подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов.

При этом пп. "b" п. 1 ст. 3 СоИДН между РФ и Сингапуром установлено, что термин «Российская Федерация» означает территорию РФ, а также ее исключительную экономическую зону и континентальный шельф, над которыми РФ осуществляет суверенные права и юрисдикцию, определенные в соответствии с Конвенцией ООН по морскому праву 1982 г.

Таким образом, поскольку для целей СоИДН перевозка осуществляется между двумя пунктами, расположенными на территории РФ, то для налогообложения доходов от сдачи в аренду применяется ст. 21 «Другие доходы» СоИДН, в соответствии с которой данные виды доходов могут облагаться в государстве их возникновения.

3. Судебная практика

Порядок применения правил контролируемой задолженности

Решение АС г. Москвы от 17.05.17 по делу № [А40-36363/17](#) ООО «Управление корпоративным автопарком» (судья Паршукова О.Ю.).

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

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

Постановление Восьмого ААС от 12.05.17 по делу № [А46-15036/2016](#) ООО «Сибирь-Инвест» (председательствующий Золотова Л.А., судьи Сидоренко О.А., Шиндлер Н.А.).

Суды, проанализировав правовое заключение с анализом норм права Казахстана, пришли к выводу, что владельцем доли в уставном капитале товарищества с ограниченной ответственностью его участник становится лишь с момента полной оплаты такой доли. После этой даты и возникает косвенное участие в российской организации через казахстанскую компанию, в частности, для целей применения правил тонкой капитализации.

Общество, обращаясь в суд, указало, что правила недостаточной капитализации должны начинать применяться к Налогоплательщику позднее, чем утверждает Налоговый орган, поскольку кипрским участником казахстанской компании доля в полном объеме была оплачена позднее, чем внесены изменения в ее учредительные документы и проведена их регистрация.

Суды, проанализировав представленное на основании ч. 2 ст. 14 АПК РФ правовое заключение по законодательству Казахстана, пришли к выводу, что участие в казахстанской компании начинается только с момента полной оплаты уставного капитала, поэтому доля косвенного участия кипрской компании в Обществе до момента такой оплаты не превышала 20%, что исключает применение правил тонкой капитализации в соответствующей части проверяемого периода.

Соглашение о зачете взаимных требований, в рамках которого, казахский участник простил обществу долг, путем увеличения уставного капитала, является формой выплаты дохода в пользу иностранного участника.

Суды сочли, что налогоплательщик смешивает правовые последствия по исполнению договора займа и как следствие получение дохода в виде процентов иностранной организацией от заемщика российской организации за пользование заемными денежными средствами, которые подлежат налогообложению, и сделку по увеличению уставного капитала. Спорные сделки имеют разные как гражданско-правовые, так и налоговые последствия как для российской, так и для иностранной организации. Налоговый орган не облагает налогом на прибыль взносы в уставной капитал Общества, как указывает налогоплательщик, а облагает доход, полученный иностранной организацией в виде процентов от заемщика российской организации за пользование заемными денежными средствами.

Постановление АС Северо-Западного округа от 12.05.17 по делу № [А05-4077/2016](#) АО «ННК-Печоранефть» (председательствующий Соколова С.В., судьи Мунтян Л.Б., Родин Ю.А.).

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

Суд согласился с Налоговым органом, что сестринская компания – налоговый резидент Кипра, предоставившая заем, является кондуитной компанией, а фактическим займодавцем является материнская компания группы – налоговый резидент Бермудских островов, которая финансировала кипрскую компанию и принимала решения об использовании средств кипрской компании.

В связи с этим суд признал, что контролируемая задолженность возникла перед материнской компанией группы, и согласился с применением налоговой ставки 15% к сверхнормативным процентам.

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов

Постановление АС Северо-Кавказского округа от 19.05.17 по делу № [А32-18982/2016](#) ОАО «Сахарный завод «Ленинградский» (председательствующий Прокофьева Т.В., судьи Дорогина Т.Н. и Посаженников М.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.

Суды отметили, что полученные российским филиалом кипрской компании дивиденды были конвертированы в иностранную валюту и по поручению головной компании переведены в виде процентов по займу в пользу компании, зарегистрированной на о. Мэн. По мнению судов, 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.

Постановление Седьмого ААС от 10.05.17 по делу № [А27-16584/2016](#) ООО «Краснобродский Южный» (председательствующий Колупаева Л.А., судьи Марченко Н.В., Скачкова О.А.).

Кипрская компания не вправе пользоваться ставками по дивидендам, установленными СоИДН между РФ и Кипром, поскольку вложение в капитал выплачивающей дивиденды компании было сделано незадолго до выплаты дивидендов, а кипрская компания является транзитным звеном, переводящим доходы резидентам БВО.

Налоговый орган сделал вывод, что Общество неправомерно при выплате дивидендов своему кипрскому участнику применило льготную налоговую ставку 5%, предусмотренную СоИДН между РФ и Кипром по следующим причинам:

- Ранее доля в Обществе принадлежала российскому физическому лицу, которое внесло ее в уставный капитал кипрской компании, созданной незадолго до этого события;

- Незадолго до выплаты дивидендов кипрская компания увеличила уставный капитал Общества на сумму, эквивалентную 100 тыс. USD (требование СоИДН между РФ и Кипром для применения льготной ставки);
- На момент выплаты дивидендов владение акциями кипрской компании было передано компании – резиденту БВО и другой кипрской компании (подконтрольной резиденту БВО);
- После получения дивидендов от Общества кипрская компания выплатила своим акционерам дивиденды почти в той же сумме;
- Участник Общества не обладает имуществом или иными предпринимательскими активами, кроме акций заявителя, компания несет только административные расходы, никаких затрат, в рамках своей инвестиционной деятельности не несет;
- Помимо дивидендов от Общества, у кипрской компании отсутствовали иные источники доходов, за счет которых могли бы быть выплачены дивиденды ее акционерам.

Суды согласились с выводом, что все вышеперечисленные сделки не имели инвестиционной направленности, не были обусловлены разумными коммерческими соображениями, поскольку не соответствовали принципам делового оборота и не служили целям расширения рынка сбыта и (или) самого бизнеса, носили искусственный характер и имели своей целью отчуждение активов за пределы РФ.

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика

Постановление АС Московского округа от 04.05.17 по делу № [А40-112444/16](#) ФГУП «Почта России» (председательствующий Ананьина Е.А., судьи Егорова Т.А., Матюшенкова Ю.Л.).

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.

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ

Постановление Двадцатого ААС от 17.05.17 по делу № [А23-6244/2016](#) ООО «Сигиура» (председательствующий Мордасов Е.В., судьи Еремичева Н.В., Рыжова Е.В.).

Арендная плата относится к доходам постоянного представительства иностранной компании, даже если при регистрации российского отделения не был заявлен такой вид деятельности, доходы перечислялись на счет головной компании, а само отделение не участвовало в процессе заключения договора аренды (поскольку на тот момент еще не

было зарегистрировано). Поэтому российский арендатор правомерно не удерживал налог с доходов иностранного арендодателя.

Налоговый орган установил, что Общество арендует недвижимое имущество у иностранной компании. При этом налог у источника выплаты Обществом не удерживался, поскольку у иностранной компании имеется российское постоянное представительство.

Несмотря на это, Инспекция пришла к выводу, что Общество было обязано удержать налог, поскольку сдача в аренду осуществлялась иностранной компанией напрямую, а не через постоянное представительство. Об этом, по мнению Инспекции, свидетельствуют следующие обстоятельства:

- Согласно учетным картам иностранная организация осуществляет оптовую торговлю, консультации по вопросам коммерческой деятельности, а также операции с недвижимым имуществом. При этом российское отделение осуществляет только первые два вида деятельности и не осуществляет операции с недвижимым имуществом;
- В договоре аренды в качестве арендодателя указан головной офис иностранной компании. Более того, на момент заключения договора аренды российское отделение иностранной компании еще не было поставлено на учет;
- Арендная плата перечислялась на счет головного офиса иностранной компании, открытый в российском банке;
- Иностранная организация не уведомляла арендатора, что выплачиваемые доходы относятся к постоянному представительству иностранной компании.

Суды не согласились с позицией Инспекции, отметив, что уплата налога в данном случае осуществляется постоянным представительством иностранной компании, а Общество не выступает налоговым агентом, поскольку:

- Устав иностранной компании не содержит запрета на осуществление в России операций с недвижимым имуществом. Более того, в выписке из ЕГРЮЛ (учетной карте) иностранной компании среди видов деятельности российского отделения указана деятельность по операциям с недвижимым имуществом;
- Общество знало, что выплачиваемые доходы относятся к постоянному представительству иностранной компании, поскольку получило от иностранной организации свидетельство о постановке российского отделения на налоговый учет. Кроме того, НК РФ не предусмотрена форма уведомления иностранными организациями российских налоговых агентов о принадлежности выплачиваемых доходов.

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов

Постановление АС Челябинской обл. от 03.05.17 по делу № [A76-20508/2016](#) ПАО «Челябэнергосбыт» (судья Костылев И.В.).

Факт привлечения кипрским акционером заемных средств у российской компании на приобретение акций Общества не свидетельствует о несоблюдении требования СоИДН между РФ и Кипром о «вложении в капитал» компании, выплачивающей дивиденды.

Общество выплатило дивиденды своему кипрскому акционеру с удержанием налога по

ставке 5% согласно требованиям СоИДН между РФ и Кипром.

В ходе проверки Налоговый орган пришел к выводу о несоблюдении условий применения льготной налоговой ставки, а именно отсутствия факта «вложения в капитал» со стороны кипрской компании.

Инспекция указала, что «вложением в капитал» не может считаться факт приобретения кипрской компанией акций Общества за счет заемных средств, привлеченных у компании – резидента БВО, который, в свою очередь, получил их по договору займа от российской компании. Таким образом, по мнению Инспекции, «вложенные» средства имеют российское происхождение, что исключает возможность применения льготной ставки.

Суд признал позицию Налогового органа неправомерной, отметив, что поступившие по договору займа денежные средства являются собственностью заемщика, и поэтому кипрская компания приобрела акции Общества за счет собственных средств, что свидетельствует о соблюдении условия о «вложении в капитал».

Зачет иностранных налогов при уплате налогов в России

Постановление Восемнадцатого ААС от 05.05.17 по делу № [A47-5983/2016](#) ООО «Флагман» (председательствующий Малышева И.А., судьи Иванова Н.А., Скобелкин А.П.).

Налогоплательщики, осуществляющие деятельность в иностранных государствах, обязаны исчислять авансовые платежи по налогу на прибыль с учетом операций, осуществленных за рубежом, несмотря на то, что НК РФ не допускает при уплате авансовых платежей в РФ зачет авансовых платежей по зарубежным налогам. Зачет зарубежных налогов может осуществляться только при уплате налога по итогам налогового периода.

Налогоплательщик при исчислении авансовых платежей по налогу на прибыль исключил из налоговой базы операции, осуществленные в Казахстане. Общество обусловило это тем, что НК РФ не позволяет при уплате авансовых платежей осуществлять зачет авансовых платежей по налогам, уплачиваемым за рубежом. Поскольку подавляющая доля операций Общества осуществляется на территории Казахстана, то их включение в налоговую базу при исчислении авансовых платежей нарушает права Общества.

Суды не согласились с такой позицией, отметив, что на основании ст. 311 НК РФ в налоговую базу включаются доходы, полученные от источников за пределами РФ. Данной статьей также установлено, что зачет зарубежных налогов может осуществляться только при уплате налога по итогам налогового периода.

Норма СоИДН между РФ и Казахстаном, разрешающая зачет налогов, уплаченных в другом Договаривающемся Государстве, также не касается налоговых авансовых платежей, а применяется к уже сформированной по итогам налогового периода налоговой базе.

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Решение АС г. Москвы от 28.04.17 по делу № [А40-10532/17](#) ООО «Холдинговая горная компания» (судья Паршукова О.Ю.).

Налоговый орган правомерно доначислил налог у источника выплаты доходов от продажи пакета акций российской компании (не имеющей в активах значительную долю недвижимого имущества), поскольку фактически имел место обратный выкуп акций у взаимозависимой кипрской компании по завышенной цене.

Общество в 2012 г. приобрело у кипрской компании акции российской компании. Поскольку доля недвижимого имущества в активах данной компании является незначительной, налог у источника выплаты доходов с кипрской компании Общество не удерживало, ссылаясь на отсутствие объекта налогообложения согласно п. 2 ст. 309 НК РФ.

В ходе проверки Налоговый орган установил, что ранее данный пакет акций уже находился в собственности Общества, но в 2010 г. был продан двум кипрским компаниям по цене почти в 7 раз ниже. Эти кипрские компании передали данный пакет акций продавцу по спорной сделке. Инспекция отметила, что Общество является взаимозависимым лицом со всеми участниками сделок, поскольку входит в одну группу компаний.

Исполнение обязательства по оплате доли, приобретенной в 2010 г., со стороны кипрских компаний состоялось только в 2012 г. после совершения второй сделки и получения оплаты от Общества. Таким образом, операция по продаже Обществом доли в 2010 г. была профинансирована самим Обществом путем перечисления оплаты за приобретение того же пакета акции в 2012 г. по более высокой цене.

В связи с этим, суд согласился с наличием обязанности у Общества удержать и перечислить налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, в размере разницы между стоимостью продажи Обществом акций и стоимостью и последующего приобретения.

Решение АС Краснодарского края от 26.05.17 по делу № [А32-23373/2015](#) АНО «Организационный комитет XXII Олимпийских игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в г. Сочи» (судья Огилец А.А.).

Спор между налоговым агентом и иностранной компанией о взыскании неосновательного обогащения в виде суммы неудержанного налога не может быть рассмотрен в третейском суде в силу наличия в спорных правоотношениях публичного элемента. При наличии тесной связи спорных правоотношений с территорией РФ такой спор может рассмотрен в российском арбитражном суде.

Налоговый агент выплатил иностранной компании арендную плату за использование объектов, обеспечивших наличие временной инфраструктуры на олимпийских объектах в г. Сочи. При этом арендная плата в результате ошибки была выплачена в полном объеме без ее уменьшения на сумму налога с доходов иностранной компании, предусмотренного пп. 7 п. 1 ст. 309 НК РФ. Сумма налога была перечислена в бюджет за счет собственных средств Налогового агента.

Налоговый агент обратился в Спортивный арбитражный суд с требованием о взыскании суммы неосновательного обогащения иностранной компании, поскольку все споры из договора между Налоговым агентом и иностранной компанией подлежат передаче в данный третейский суд по условиям договора. Спортивный арбитражный суд прекратил производство по делу, указав на наличие в спорных правоотношениях публичного

элемента.

Налоговый агент предъявил данный иск в арбитражный суд Краснодарского края, который принял дело к производству в связи с наличием тесной связи спорных правоотношений с территорией РФ (ст. 247 АПК РФ). Суд удовлетворил требования Налогового агента, а также согласился с правомерностью позиции Спортивного арбитражного суда о невозможности рассмотрения данного спора в третейском суде.

Постановление Первого ААС от 15.05.17 по делу № [A11-6602/2016](#) ПАО «Владимирская энергосбытовая компания» (председательствующий Бельшкова М.Б., судьи Гущина А.М., Москвичева Т.В).

Кипрская компания, продавая долю в российском ООО с российской недвижимостью, не вправе пользоваться нормой СоИДН между РФ и Кипром о запрете налогообложения таких доходов у источника в РФ, если продавец не является фактическим получателем доходов, а такая структура сделки выбрана исключительно для целей двойного неналогообложения.

Налоговый орган в ходе проверки установил, что в сентябре 2011 г. Общество приобрело у кипрской компании долю в российской организации, активы которой преимущественно состоят из российской недвижимости. При этом в силу п. 4 ст. 13 СоИДН между РФ и Кипром (в редакции, действовавшей до 01.01.17) налог у источника с таких доходов кипрской компании не удерживался.

Инспекция также установила, что в мае 2011 г. кипрская компания (продавец по спорной сделке) приобрела данную долю у другой российской компании по цене в 9 раз ниже.

Доходы кипрской компании от продажи доли были освобождены от налогообложения на Кипре (что отражено в ее отчетности), после чего в полном объеме были распределены в виде дивидендов в адрес материнской компании, зарегистрированной на БВО. Других операций кипрская компания не совершала и через некоторое время была ликвидирована в добровольном порядке.

На основании данных обстоятельств Налоговый орган пришел к выводу, что кипрская компания является «технической» (конduitной) компанией и не является фактическим получателем дохода от реализации спорной доли, в связи с чем СоИДН между РФ и Кипром к ней не может быть применен, а подлежит применению пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ об удержании налога у источника выплаты в РФ.

Налогоплательщик, обращаясь в суд, не согласился с данной позицией, отметив, что им были соблюдены все требования законодательства по освобождению дохода от налогообложения в РФ (представлен сертификат резидентства), а также что до 2015 г. НК РФ не содержал требования о фактическом праве на доход.

Суды согласились с позицией Инспекции, отметив, что рекомендации ОЭСР дают однозначный ответ, что государства не обязаны предоставлять преимущества по налоговым конвенциям в случае, если были совершены действия, направленные на злоупотребление положениями конвенции.

СоИДН между РФ и Кипром направлено на урегулирование вопросов, связанных с устранением двойного налогообложения в сделках между резидентами Договаривающихся Государств, а не на создание дополнительных льготных условий,

позволяющих сторонам сделок избежать налогообложения.

Налоговый орган, по мнению судов, доказал, что единственной целью такой структуры сделки являлось избежание налогообложения в обоих государствах.

Кроме того, суды отметили, что изменения ст. 312 НК РФ о фактическом праве на доход носят уточняющий характер (и не изменили содержание нормы по сути), поскольку и ранее в ст. 312 НК РФ говорилось о применении международных соглашений к «иностранным организациям, имеющим право на получение дохода».

4. Мероприятия Рос-ИФА

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

Данное мероприятие станет крупнейшим ежегодным международным событием в стране, объединяющим ведущих отечественных и зарубежных специалистов в вопросах международного налогообложения. Регистрация - на: <http://www.ifataxweek.ru>

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