



## **ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 25<sup>1</sup>**

**Июнь-август 2017 г.**

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

### **1. Новости международного налогообложения ..... 9**

*Вступил в силу Федеральный закон № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний».....9*

*ФНС России разработала проекты приказов, содержащие форматы странового отчета и уведомления об участии в международной группе компаний, а также порядки их представления и заполнения в электронной форме. В настоящее время проекты этих приказов опубликованы для обсуждения.....9*

*Россия может получить информацию в рамках автоматического обмена уже за 2017 год. .9*

*Совет Европейского союза опубликовал список юрисдикций, не сотрудничающих по налоговым вопросам.....9*

*ОЭСР опубликовала экспертные отчеты нескольких стран о внедрении положений Плана BEPS, направленных на совершенствование механизма разрешения налоговых споров.....9*

*ОЭСР опубликовала обновленные версии страновых профилей в сфере ТЦО, отражающие действующее законодательство и практику 31 страны-участницы ОЭСР.....9*

### **2. Письма Минфина России и ФНС России..... 10**

**Контролируемые иностранные компании .....10**

*НК РФ не предусмотрена ответственность за непредставление в налоговый орган сведений о прекращении участия в иностранных организациях.....10*

*Факт того, что налогоплательщик не будет признан налоговым резидентом РФ по итогам календарного года, не освобождает его от обязанности уведомлять налоговые органы об участии в иностранных организациях.....10*

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

<i>У физического лица не возникает экономической выгоды при возврате ему суммы займа, право требования по которому было получено при «льготной» ликвидации КИК до 01.01.2018.....</i>	<i>10</i>
<i>Доходы в виде комиссии брокера, депозитария и вознаграждения за управление средствами инвестиционных фондов признаются активными доходами КИК. ....</i>	<i>10</i>
<i>Доходы от реализации облигаций признаются пассивными доходами КИК. ....</i>	<i>10</i>
<i>Если контролирующее лицо при ликвидации иностранной организации получило ее имущество от третьих лиц, то освобождение полученного имущества от налогообложения по п. 60 ст. 217 НК РФ не применяется. ....</i>	<i>10</i>
<i>Освобождение п. 60 ст. 217 НК РФ применяется также при ликвидации иностранного юридического лица, для которого не предусмотрено участие в капитале. ....</i>	<i>10</i>
<i>Норма п. 60 ст. 217 НК РФ не содержит требования о представлении в налоговый орган документов, подтверждающих наличие контроля над ликвидированной КИК. ....</i>	<i>10</i>
<i>Направление нераспределенной прибыли КИК на увеличение уставного капитала подтверждается ссылками на нормы личного закона о соответствующей обязанности, а также документами, свидетельствующими о факте такого увеличения. ....</i>	<i>11</i>
<i>На момент заявления физическим лицом в налоговой декларации освобождения, предусмотренного п. 60 ст. 217 НК РФ, ликвидация КИК может быть еще не завершена (но должна быть уже начата). ....</i>	<i>11</i>
<i>В отношении доходов, полученных при ликвидации иностранной компании, физическое лицо не вправе применить имущественный налоговый вычет, установленный пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ.....</i>	<i>11</i>
<i>Убытки КИК за прошлые финансовые годы используются для уменьшения сумм прибыли КИК за последующие налоговые периоды только в случае, если прибыль КИК подлежит учету у контролирующего лица по итогам этих налоговых периодов. Если прибыль КИК за эти налоговые периоды не достигла порогового значения, то она не уменьшает размер накопленных ранее убытков КИК.....</i>	<i>11</i>
<i>Право лица блокировать решения компании может быть признано основанием для признания его контролирующим лицом вне зависимости от доли участия в компании. ....</i>	<i>11</i>
<i>Если на 31 декабря текущего налогового периода налогоплательщик является контролирующим лицом КИК, участие в которой началось в текущем периоде, то прибыль КИК за финансовый год, который завершился в предшествующем налоговом периоде, учитывается контролирующим лицом в налоговой базе текущего налогового периода в случае, если в текущем налоговом периоде не было принято решение о распределении прибыли КИК, либо на дату принятия указанного решения налогоплательщик уже являлся контролирующим лицом КИК.....</i>	<i>11</i>
<b>Налоговое резидентство юридических лиц .....</b>	<b>12</b>
<i>Наличие обособленного подразделения, через которое иностранная организация осуществляет деятельность в РФ, является обязательным требованием для самостоятельного признания организацией себя налоговым резидентом РФ.....</i>	<i>12</i>
<i>Иностранная организация вправе самостоятельно признать себя налоговым резидентом РФ вне зависимости от соблюдения такой организацией условий, по которым иностранные организации признаются налоговыми резидентами РФ в обязательном порядке. ....</i>	<i>12</i>
<b>Фактическое право на доход.....</b>	<b>12</b>
<i>Условие о праве фактического получателя дохода – российской организации на не менее чем 50% дивидендов, выплачиваемых российской организацией в адрес промежуточных иностранных компаний, считается выполненным и в случае, если фактическая сумма полученных дивидендов составила менее 50% в силу удержания налогов при прохождении дивидендов по цепочке их выплаты. ....</i>	<i>12</i>

<i>Положение Меморандума между РФ и Германией о том, что освобождение от российского налога у источника в отношении дивидендов предоставляется при предъявлении сертификата резидентства, не отменяет требования НК РФ о наличии фактического права на эти дивиденды.....</i>	<i>12</i>
<b>Постоянное представительство иностранной организации.....</b>	<b>12</b>
<i>Разъяснено содержание критерия «места деятельности» в целях признания деятельности британской компании в России постоянным представительством. ....</i>	<i>12</i>
<i>Деятельность российской организации по разработке в России проектной документации для последующего строительства объекта в Азербайджане не приводит к образованию постоянного представительства в Азербайджане. ....</i>	<i>13</i>
<b>Подтверждение налогового резидентства.....</b>	<b>13</b>
<i>Если законодательство иностранного государства предусматривает сертификаты резидентства в электронном виде, то они могут рассматриваться в России как надлежащее подтверждение налогового резидентства соответствующего государства. ....</i>	<i>13</i>
<b>Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности .....</b>	<b>14</b>
<i>Если в трудовом договоре место осуществления деятельности работника определено за пределами РФ, то источником доходов за выполнение трудовых обязанностей РФ не является. При этом суммы оплаты стоимости аренды жилых помещений и автотранспорта, лечения сотрудников, а также иных расходов таких сотрудников относятся к доходам от источников в РФ.....</i>	<i>14</i>
<i>Доходы граждан РФ, работающих по трудовым договорам за пределами РФ, облагаются страховыми взносами в общем порядке. ....</i>	<i>14</i>
<b>Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.....</b>	<b>14</b>
<i>К сверхнормативным процентам, выплачиваемым резидентам Германии и Австрии может применяться льготная ставка по дивидендам, предусмотренная соответствующими СоИДН, при выполнении указанных в СоИДН условий. При этом для определения денежной стоимости доли участия иностранной компании в уставном капитале может быть учтена сумма займа в части, перекавалифицированной в капитал.....</i>	<i>14</i>
<i>Если российская компания выплачивает дивиденды своему косвенному участнику- кипрской компании через другую кипрскую компанию, то применить ставку налога у источника 5% можно только в случае, если таким косвенным участником было осуществлено «прямое вложение» в капитал российской компании в контексте СоИДН между РФ и Кипром. ....</i>	<i>14</i>
<i>Если российская компания выплачивает дивиденды своему косвенному участнику- испанской компании через голландскую компанию, то применить ставку налога у источника 5% можно только в случае, если вложение в капитал российской компании было осуществлено непосредственно испанской компанией.....</i>	<i>15</i>
<b>Зачет иностранных налогов при уплате налогов в России.....</b>	<b>15</b>
<i>Российский филиал норвежской компании не может при уплате налога на прибыль в России совершить зачет налогов, уплаченных в Казахстане и Белоруссии, как и включить данные суммы в состав расходов по налогу на прибыль. ....</i>	<i>15</i>
<b>Иные вопросы, связанные с международными операциями.....</b>	<b>15</b>
<i>Физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, вправе при продаже доли в уставном капитале российской организации применять освобождение от налогообложения в силу пятилетнего владения.....</i>	<i>15</i>
<i>Налоговый агент обязан представить в налоговый орган расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов даже в случае выплаты иностранным организациям доходов, освобождаемых от налогообложения по п. 2 ст. 309 НК РФ.....</i>	<i>15</i>

<i>Налоговый агент вправе не представлять в налоговый орган расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов в случае выплаты иностранным организациям доходов от деятельности на территории иностранного государства.....</i>	<i>15</i>
<i>Налоговый агент обязан представить в налоговый орган расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов в случае выплаты доходов от источников в РФ, даже если такие доходы освобождены от налогообложения по СоИДН. ...</i>	<i>15</i>
<i>Доход в виде действительной стоимости доли в уставном капитале ООО, получаемый иностранной организацией при выходе из ООО, подлежит налогообложению у источника выплаты в РФ в части, превышающей взнос этого иностранного участника в капитал общества.....</i>	<i>16</i>
<i>Сумма возмещения белорусскому лизингодателю утилизационного сбора, уплаченного им при ввозе транспортного средства в РФ, облагается налогом у источника в РФ.....</i>	<i>16</i>
<i>Компенсация утилизационного сбора, при условии, что такая компенсация является частью лизингового платежа, российским НДС не облагается.....</i>	<i>16</i>
<i>Доходы нидерландских и австрийских компаний от отчуждения долей в российских организациях не подлежат налогообложению в РФ. ....</i>	<i>16</i>
<i>Учитывая приоритет норм Соглашения над положениями национального законодательства, штраф, выплачиваемый швейцарской компании в связи с нарушением контракта, налогообложению у источника выплаты в РФ не подлежит. ....</i>	<i>16</i>
<i>На российских ИП не распространяются обязанности налогового агента при выплате иностранным организациям доходов от источников в РФ. ....</i>	<i>16</i>
<i>Премия иностранному заказчику за выполнение определенных условий договора не является доходом иностранной компании, поскольку является уменьшением ее расходов.....</i>	<i>16</i>

### **3. Судебная практика.....17**

#### **Контролируемая задолженность ..... 17**

<i>Налоговый орган правомерно признал контролируемой задолженность налогоплательщика перед своим российским косвенным участником, поскольку косвенное участие реализовано через владение долей в белорусской компании. ....</i>	<i>17</i>
<i>Судья ВС РФ согласилась с тем, что Налоговым органом правомерно применен п. 4 ст. 269 НК РФ по займу между российскими компаниями, поскольку доказан факт скрытой выплаты дивидендов в пользу иностранной компании. ....</i>	<i>17</i>
<i>При расчете собственного капитала Общество неправомерно исключило из состава обязательств доходы будущих периодов и начисляемую на эти доходы сумму НДС.....</i>	<i>17</i>
<i>При расчете собственного капитала не учитывается изменение размера налоговых активов, на которое повлияет применение правил тонкой капитализации. ....</i>	<i>18</i>
<i>Капитализация процентов к сумме долга представляет собой неденежную форму выплаты дохода в адрес иностранной организации, в связи с чем в момент капитализации начисленных процентов налоговый агент обязан удержать налог с доходов иностранной организации.....</i>	<i>18</i>
<i>Кредит перед независимым иностранным банком, обеспеченный гарантийным письмом другого независимого иностранного банка, является контролируемой задолженностью, если гарантийное письмо было выдано под условие его встречной гарантии со стороны иностранного акционера налогоплательщика. ....</i>	<i>18</i>
<i>Займы перед российскими сестринскими компаниями правомерно признаны контролируемой задолженностью, даже если у заимодавцев нет заемных отношений с иностранной материнской компанией. ....</i>	<i>19</i>
<i>Выданный российской компании заем не может быть переквалифицирован во вклад в капитал в целях правил тонкой капитализации, поскольку в российском законодательстве</i>	

<i>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.....</i>	<i>19</i>
<i>Займы перед иностранными сестринскими компаниями правомерно признаны контролируемой задолженностью.....</i>	<i>19</i>
<i>Если налогоплательщик получил заем от нескольких сестринских компаний, связанных с одной и той же иностранной материнской компанией, то суммы таких займов складываются для целей применения правил тонкой капитализации.....</i>	<i>19</i>
<i>Заем от иностранной сестринской компании правомерно признан контролируемой задолженностью перед головной компанией группы, поскольку сестринская компания является казначейством группы, а принятие всех финансовых решений в группе осуществляет головная компания группы.....</i>	<i>19</i>
<i>Налоговый орган правомерно применил правила тонкой капитализации к займам перед иностранной сестринской компанией, поскольку доказана общая подчиненность участников сделки бенефициару группы-российскому физическому лицу, а также влияние взаимозависимости на условия сделок.....</i>	<i>20</i>
<i>Заем от иностранной сестринской компании правомерно признан контролируемой задолженностью перед головной компанией группы, поскольку установлено, что фактическим заемодавцем является головная компания группы.....</i>	<i>20</i>
<i>Налоговый орган правомерно сделал вывод о наличии у Общества контролируемой задолженности перед российским банком, поскольку поручителями (залогодателями) по данным долговым обязательствам выступали российские организации, аффилированные с иностранными косвенными участниками Общества.....</i>	<i>20</i>
<i>Заем, гарантами по которому выступили иностранные сестринские компании, правомерно признан контролируемой задолженностью.....</i>	<i>20</i>
<b>Фактическое право на доход.....</b>	<b>21</b>
<i>Материнская компания не может быть автоматически признана фактическим получателем процентов по займу между дочерними компаниями. Если заемодавец использовал полученные проценты в своей деятельности, а Налоговым органом не доказано, что заем был выдан на средства материнской компании, то фактическим получателем процентов должна быть признана сестринская компания-заимодавец, поэтому СоИДН между РФ и государством заемодавца применен правомерно.....</i>	<i>21</i>
<i>Кипрская компания, продавая долю в российском ООО с российской недвижимостью, не вправе пользоваться нормой СоИДН между РФ и Кипром о запрете налогообложения соответствующих доходов у источника в РФ, если продавец не является фактическим получателем доходов, а такая структура сделки выбрана исключительно для целей двойного неналогообложения.....</i>	<i>22</i>
<i>Налоговый агент неправомочно применил налоговую ставку 5% в отношении дивидендов, выплаченных кипрскому акционеру, поскольку акционер не имел фактического права на дивиденды.....</i>	<i>22</i>
<i>Кассационный суд не согласился с позицией нижестоящих судов, что Налоговый агент незаконно привлечен к ответственности, поскольку Общество должно было знать о последующем транзитном перечислении дивидендов компаниям-резидентам БВО.....</i>	<i>22</i>
<i>Ставки по дивидендам, установленные СоИДН, не могут применяться при выплате дивидендов в адрес постоянного представительства кипрской компании на территории РФ, если представительство по заранее полученному от головной компании поручению перечислило полученные денежные средства в адрес офшорной компании для погашения займа.....</i>	<i>22</i>

**Постоянное представительство иностранной организации.....23**

*Суд апелляционной инстанции, допуская возможность обращения московским представительством иностранной компании с заявлением о возврате налога, излишне уплаченного ликвидированным ростовским представительством, не исследовал вопрос о возможности проверки Налоговым органом правильности формирования данной переплаты ликвидированным представительством, являющимся самостоятельным налогоплательщиком.....23*

*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. .... 24*

**Подтверждение налогового резидентства..... 24**

*Само по себе нарушение срока предоставления подтверждения иностранного налогового резидентства не препятствует освобождению выплачиваемого налоговым агентом дохода от налогообложения. .... 24*

*Отсутствие апостиля на сертификате налогового резидентства не является безусловным основанием для отказа в применении льготного режима налогообложения, если в отношениях с иностранным государством сложилась многолетняя практика обоюдного принятия неапостилированных сертификатов, и достоверность сертификата может быть подтверждена налоговыми органами в рамках взаимного обмена информацией. .... 24*

*Общество не может взыскать с белорусской компании удержанный в Белоруссии налог, который не должен был удерживаться по СоИДН, если причиной удержания налога явилось непредставление Обществом сертификата российского резидентства. ....25*

*Сертификат налогового резидентства Индии должен быть удостоверен апостилем для его предъявления в налоговые органы России.....25*

*Свидетельство о регистрации компании в качестве налогоплательщика, выданное Товариществом налоговых консультантов, не может служить подтверждением налогового резидентства Германии. ....25*

*Законодательством не предусмотрена ответственность налогового агента за несвоевременное представление сертификата резидентства контрагента.....25*

**Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.....25**

*Вклад в имущество российской организации по общему правилу может рассматриваться в качестве «вложения в капитал» для целей применения льготной налоговой ставки по дивидендам..... 26*

*Право на льготную ставку налога на дивиденды по СоИДН не утрачивается в случае присоединения иностранного акционера, вложившего необходимую сумму в капитал российской организации, к другой иностранной компании..... 26*

*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 СоИДН..... 26*

*Иностранец, получающий дивиденды от российской компании, не вправе по своему усмотрению выбирать, в каком из государств уплачивать налоги..... 26*

*Оплата векселями при покупке акций российской компании не исключает возможность применения кипрским акционером льготной ставки по дивидендам, даже если такие векселя были получены кипрской компанией в качестве аванса по предварительному договору, исполнение которого до сих пор не имело место.....27*

*Иностранная компания, получающая ликвидационные выплаты от российской компании, может уменьшить доходы на величину расходов на приобретение акций. .... 28*

<i>Ликвидационные выплаты, превышающие стоимость приобретения акций, не являются дивидендами и не могут облагаться по налоговой ставке, предусмотренной для дивидендов по СоИДН.</i> .....	28
<b>Иные вопросы, связанные с международными операциями</b> .....	<b>28</b>
<i>Налоговые льготы, предусмотренные СоИДН, не предоставляются в отношении трансграничных операций, главной целью которых являлось получение налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять экономическую деятельность.</i> .....	28
<i>Обязанности налогового агента возлагаются на российскую организацию вне зависимости от формы, в которой облагаемый налогом доход был получен иностранным контрагентом.</i> .....	29
<i>Доход иностранной компании от уступки исключительного права на товарный знак российской организации облагается налогом у источника выплаты в РФ</i> .....	30
<i>Специальная техника на базе автомобильного шасси не может рассматриваться в качестве «промышленного оборудования» для целей применения СоИДН между РФ и Казахстаном, поскольку такая техника является транспортным средством.</i> .....	30
<i>Суды согласились с Налоговым органом, что Общество, продавая российские активы российскому контрагенту, нивелировало налоговые последствия в России путем создания дочерней кипрской компании и перевода на нее активов с целью их последующей продажи от лица кипрской компании с прямым зачислением средств на счет российской материнской компании.</i> .....	31
<i>Вознаграждение иностранной компании за оказание услуг, нереальность которых была доказана Налоговым органом, является безвозмездно полученным доходом иностранной компании, с которого необходимо удержать налог у источника выплаты.</i> .....	33
<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> .....	33
<i>Налоговый агент не обязан представлять расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов в случае, если у него отсутствовала обязанность по удержанию налога.</i> .....	33
<i>Общество не вправе учитывать в расходах проценты по займу перед взаимозависимой компанией, если этот заем изначально был привлечен на покупку (у независимых физических лиц) доли в Обществе взаимозависимой (по отношению к заимодавцу и Обществу) компании, с которой затем произошло слияние Общества.</i> .....	33
<i>Заем от иностранной сестринской компании правомерно признан контролируемой задолженностью перед общей головной компанией группы, поскольку сестринская компания является финансовым центром группы, тогда как финансовые решения за нее принимала головная компания группы.</i> .....	34
<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> .....	34
<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> .....	34
<i>Прекращение обязательства по возврату суммы займа и начисленных процентов путем выдачи векселя с соответствующим номиналом свидетельствует о выплате дохода в виде процентов в адрес иностранной компании, с которого должен быть удержан налог у источника выплаты в РФ</i> .....	35

*Соглашение о зачете взаимных требований, в рамках которого казахстанский участник простил обществу долг путем увеличения уставного капитала, является формой выплаты дохода в пользу иностранного участника.....35*

***4. Мероприятия Рос-ИФА..... 35***

*9-14 апреля в Москве Рос-ИФА совместно с Финансовым университетом при Правительстве РФ проводит Российскую неделю международного налогообложения. Детали мероприятия и регистрация – на <https://ifataxweek.ru> .....35*



## **1. Новости международного налогообложения**

*Вступил в силу Федеральный закон № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний».*

Закон предусматривает обязанность для организаций, являющихся участниками международных групп компаний, по представлению в налоговые органы:

- Уведомления об участии в соответствующей группе;
- Страновых сведений по такой международной группе компаний, которые состоят из странового отчета, глобальной и национальной документации.

Законом также вводится в НК РФ раздел VII.1, регламентирующий вопросы автоматического обмена финансовой информацией и страновыми отчетами с компетентными органами иностранных государств.

*ФНС России разработала проекты приказов, содержащие форматы [странового отчета](#) и [уведомления об участии в международной группе компаний](#), а также порядки их представления и заполнения в электронной форме. В настоящее время проекты этих приказов опубликованы для обсуждения.*

*Россия может получить информацию в рамках автоматического обмена уже за 2017 год.*

Как следует из обновлений на [официальном портале ОЭСР](#), 73 юрисдикции, в том числе, БВО, Кипр, Лихтенштейн, Люксембург, Швейцария, в настоящий момент готовы предоставлять информацию России.

*Совет Европейского союза опубликовал список юрисдикций, не сотрудничающих по налоговым вопросам.*

В [список](#) вошли семнадцать юрисдикций: Американское Самоа, Барбадос, Бахрейн, Гренада, Гуам, Макао, Маршалловы острова, Монголия, Намибия, ОАЭ, Палау, Панама, Самоа, Сент-Люсия, Тринидад и Тобаго, Тунис и Южная Корея.

*ОЭСР [опубликовала экспертные отчеты](#) нескольких стран о внедрении положений Плана BEPS, направленных на совершенствование механизма разрешения налоговых споров.*

Отчеты связаны с внедрением стандартов в Австрии, Франции, Германии, Италии, Лихтенштейне, Люксембурге и Швеции.

*ОЭСР [опубликовала обновленные версии страновых профилей](#) в сфере ТЦО, отражающие действующее законодательство и практику 31 страны-участницы ОЭСР.*

## **2. Письма Минфина России и ФНС России**

### **Контролируемые иностранные компании**

**Письма Минфина России от 14.06.17 № 03-12-12/2/36868; от 01.06.17 № 03-12-РЗ/33935.**

*НК РФ не предусмотрена ответственность за непредставление в налоговый орган сведений о прекращении участия в иностранных организациях.*

**Письмо Минфина России от 18.07.17 № 03-04-05/45696.**

*Факт того, что налогоплательщик не будет признан налоговым резидентом РФ по итогам календарного года, не освобождает его от обязанности уведомлять налоговые органы об участии в иностранных организациях.*

**Письмо ФНС России от 19.05.17 № БС-4-11/9460.**

*У физического лица не возникает экономической выгоды при возврате ему суммы займа, право требования по которому было получено при «льготной» ликвидации КИК до 01.01.2018.*

**Письма Минфина России от 02.08.17 № 03-12-12/2/49466, от 03.07.17 № 03-12-12/2/41907.**

*Доходы в виде комиссии брокера, депозитария и вознаграждения за управление средствами инвестиционных фондов признаются активными доходами КИК.*

Они могут быть не признаны активными доходами КИК, если они по своей сути будут аналогичны пассивным видам доходов, предусмотренным пп. 1-11 п. 4 ст. 309.1 НК РФ.

**Письмо Минфина России от 01.06.17 № 03-12-11/2/34103.**

*Доходы от реализации облигаций признаются пассивными доходами КИК.*

**Письмо Минфина России от 11.07.17 № 03-04-05/43871.**

*Если контролирующее лицо при ликвидации иностранной организации получило ее имущество от третьих лиц, то освобождение полученного имущества от налогообложения по п. 60 ст. 217 НК РФ не применяется.*

*Освобождение п. 60 ст. 217 НК РФ применяется также при ликвидации иностранного юридического лица, для которого не предусмотрено участие в капитале.*

*Норма п. 60 ст. 217 НК РФ не содержит требования о представлении в налоговый орган документов, подтверждающих наличие контроля над ликвидированной КИК.*

**Письмо Минфина России от 29.05.17 № 03-12-12/2/32774; от 04.08.17 № 03-12-12/2/49910.**

*Направление нераспределенной прибыли КИК на увеличение уставного капитала подтверждается ссылками на нормы личного закона о соответствующей обязанности, а также документами, свидетельствующими о факте такого увеличения.*

**Письмо Минфина России от 05.08.16 № 03-04-05/46056.**

*На момент заявления физическим лицом в налоговой декларации освобождения, предусмотренного п. 60 ст. 217 НК РФ, ликвидация КИК может быть еще не завершена (но должна быть уже начата).*

**Письмо Минфина России от 18.07.17 № 03-04-05/45690.**

*В отношении доходов, полученных при ликвидации иностранной компании, физическое лицо не вправе применить имущественный налоговый вычет, установленный пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ.*

**Письмо Минфина России от 18.07.17 № 03-12-11/2/45628.**

*Убытки КИК за прошлые финансовые годы используются для уменьшения сумм прибыли КИК за последующие налоговые периоды только в случае, если прибыль КИК подлежит учету у контролирующего лица по итогам этих налоговых периодов. Если прибыль КИК за эти налоговые периоды не достигла порогового значения, то она не уменьшает размер накопленных ранее убытков КИК.*

**Письмо Минфина России от 20.06.17 № 03-12-11/2/38303.**

*Право лица блокировать решения компании может быть признано основанием для признания его контролирующим лицом вне зависимости от доли участия в компании.*

**Письмо Минфина России от 17.03.17 № 03-12-11/2/15516.**

*Если на 31 декабря текущего налогового периода налогоплательщик является контролирующим лицом КИК, участие в которой началось в текущем периоде, то прибыль КИК за финансовый год, который завершился в предшествующем налоговом периоде, учитывается контролирующим лицом в налоговой базе текущего налогового периода в случае, если в текущем налоговом периоде не было принято решение о распределении прибыли КИК, либо на дату принятия указанного решения налогоплательщик уже являлся контролирующим лицом КИК.*

## ***Налоговое резидентство юридических лиц***

### **Письмо ФНС России от 28.06.17 № СД-4-3/12401@.**

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

### **Письмо Минфина России от 07.08.17 № 03-12-12/50344.**

*Иностранная организация вправе самостоятельно признать себя налоговым резидентом РФ вне зависимости от соблюдения такой организацией условий, по которым иностранные организации признаются налоговыми резидентами РФ в обязательном порядке.*

## ***Фактическое право на доход***

### **Письмо Минфина России от 06.12.16 № 03-08-05/72619.**

*Условие о праве фактического получателя дохода – российской организации на не менее чем 50% дивидендов, выплачиваемых российской организацией в адрес промежуточных иностранных компаний, считается выполненным и в случае, если фактическая сумма полученных дивидендов составила менее 50% в силу удержания налогов при прохождении дивидендов по цепочке их выплаты.*

В соответствии с п. 1.1 ст. 312 НК РФ если иностранная организация признает отсутствие фактического права на дивиденды, а фактическим получателем дохода является российский налоговый резидент, то в отношении дивидендов может быть применена ставка 0%, установленная пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ для российских организаций, но только в случае, если сумма дивидендов, фактическое право на которые имеет российское лицо, составляет не менее 50%

### **Письмо Минфина России от 25.11.16 № 03-08-05/69767.**

*Положение Меморандума между РФ и Германией о том, что освобождение от российского налога у источника в отношении дивидендов предоставляется при предъявлении сертификата резидентства, не отменяет требования НК РФ о наличии фактического права на эти дивиденды.*

## ***Постоянное представительство иностранной организации***

### **Письмо Минфина России от 14.06.17 № 03-08-05/36799.**

*Разъяснено содержание критерия «места деятельности» в целях признания деятельности британской компании в России постоянным представительством.*

Под местом деятельности понимаются любые помещения, средства, оборудование или установки, используемые для проведения бизнеса предприятия, независимо от того, исключительно они используются для этой цели или нет. Место бизнеса может также существовать и без отдельного помещения, достаточно иметь в распоряжении некоторое пространство.

Место деятельности иностранной организации должно быть «постоянным», т. е. должно быть установлено в определенном месте с определенной степенью постоянства.

Для того, чтобы место деятельности составляло постоянное представительство, предприятие, пользующееся им, должно производить через него полный или частичный бизнес. Деятельность не обязательно должна быть производительного характера. Более того, деятельность не обязательно должна быть постоянной, т. е. производиться без перерыва в операциях, но при этом операции должны иметь регулярный характер.

#### **Письмо Минфина России от 16.08.16 № 03-07-08/47864.**

*Деятельность российской организации по разработке в России проектной документации для последующего строительства объекта в Азербайджане не приводит к образованию постоянного представительства в Азербайджане.*

В данной ситуации российская компания не осуществляет свою деятельность через место деятельности в Азербайджане.

### ***Подтверждение налогового резидентства***

#### **Письмо Минфина России от 05.07.17 № 03-08-05/42388.**

*Если законодательство иностранного государства предусматривает сертификаты резидентства в электронном виде, то они могут рассматриваться в России как надлежащее подтверждение налогового резидентства соответствующего государства.*

Такие документы подлежат применению в случае, если содержат наименование налогоплательщика, период, за который подтверждается налоговый статус, наименование международного соглашения, подпись уполномоченного должностного лица компетентного органа иностранного государства.

Регулирование процедуры и способа выдачи таких сертификатов (на бумажном носителе или в электронном виде) относится к исключительной компетенции соответствующего иностранного государства.

## ***Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности***

### **Письмо Минфина России от 09.06.17 № 03-04-06/36291.**

*Если в трудовом договоре место осуществления деятельности работника определено за пределами РФ, то источником доходов за выполнение трудовых обязанностей РФ не является. При этом суммы оплаты стоимости аренды жилых помещений и автотранспорта, лечения сотрудников, а также иных расходов таких сотрудников относятся к доходам от источников в РФ.*

*Доходы граждан РФ, работающих по трудовым договорам за пределами РФ, облагаются страховыми взносами в общем порядке.*

### ***Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов***

### **Письмо Минфина России от 26.07.16 № 03-08-05/43572.**

*К сверхнормативным процентам, выплачиваемым резидентам Германии и Австрии может применяться льготная ставка по дивидендам, предусмотренная соответствующими СоИДН, при выполнении указанных в СоИДН условий. При этом для определения денежной стоимости доли участия иностранной компании в уставном капитале может быть учтена сумма займа в части, перекавалифицированной в капитал.*

В пп. "d" п. 15 Комментариев к ст. 10 МК ОЭСР указано, что если заем не является капиталом согласно личному закону, но в соответствии с международным законодательством или практикой (в т. ч. правилами тонкой капитализации) доход, полученный таким образом, рассматривается как дивиденды для целей ст. 10 СоИДН, то величина такого займа считается «капиталом».

### **Письмо ФНС России от 10.07.17 № СД-4-3/13329@.**

*Если российская компания выплачивает дивиденды своему косвенному участнику-кипрской компании через другую кипрскую компанию, то применить ставку налога у источника 5% можно только в случае, если таким косвенным участником было осуществлено «прямое вложение» в капитал российской компании в контексте СоИДН между РФ и Кипром.*

Российской и кипрской сторонами согласована позиция, в соответствии с которой «прямым вложением» в капитал организации считается как приобретение акций при первичной или последующих эмиссиях, так и покупка акций через фондовую биржу или непосредственно у предыдущего владельца акций, с оговоркой о том, что такого рода сделка (приобретение акций) должна быть совершена на основе принципа использования рыночных цен между независимыми участниками – «принципа вытянутой руки».

При отсутствии такого «прямого вложения» со стороны косвенного участника применяется ставка 10%.

**Письмо Минфина России от 07.12.16 № 03-08-05/73316.**

*Если российская компания выплачивает дивиденды своему косвенному участнику-испанской компании через голландскую компанию, то применить ставку налога у источника 5% можно только в случае, если вложение в капитал российской компании было осуществлено непосредственно испанской компанией.*

***Зачет иностранных налогов при уплате налогов в России***

**Письмо Минфина России от 21.09.16 № 03-08-05/55020.**

*Российский филиал норвежской компании не может при уплате налога на прибыль в России совершить зачет налогов, уплаченных в Казахстане и Белоруссии, как и включить данные суммы в состав расходов по налогу на прибыль.*

***Иные вопросы, связанные с международными операциями***

**Письмо Минфина России от 08.06.17 № 03-04-05/35868.**

*Физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, вправе при продаже доли в уставном капитале российской организации применять освобождение от налогообложения в силу пятилетнего владения.*

Каких-либо ограничений по применению данного освобождения к физическим лицам, не являющимся налоговыми резидентами РФ, в НК РФ не содержится.

**Письмо Минфина России от 11.07.17 № 03-08-05/43967.**

*Налоговый агент обязан представить в налоговый орган расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов даже в случае выплаты иностранным организациям доходов, освобождаемых от налогообложения по п. 2 ст. 309 НК РФ.*

**Письмо ФНС России от 05.07.17 № СД-4-3/13048@.**

*Налоговый агент вправе не представлять в налоговый орган расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов в случае выплаты иностранным организациям доходов от деятельности на территории иностранного государства.*

*Налоговый агент обязан представить в налоговый орган расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов в случае выплаты доходов от источников в РФ, даже если такие доходы освобождены от налогообложения по СоИДН.*

**Письмо Минфина России от 01.08.16 № 03-08-05/44916.**

*Доход в виде действительной стоимости доли в уставном капитале ООО, получаемый иностранной организацией при выходе из ООО, подлежит налогообложению у источника выплаты в РФ в части, превышающей взнос этого иностранного участника в капитал общества.*

В соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 251 НК РФ не учитываются при налогообложении прибыли доходы, полученные в пределах вклада участником общества при выходе из либо при распределении имущества ликвидируемого общества между его участниками.

Данная норма применяется в т. ч. и к правоотношениям с участием иностранных организаций.

**Письмо ФНС России от 08.06.17 № СД-4-3/10872@.**

*Сумма возмещения белорусскому лизингодателю утилизационного сбора, уплаченного им при ввозе транспортного средства в РФ, облагается налогом у источника в РФ.*

Данный доход белорусской организации должен квалифицироваться в качестве «Другого дохода» согласно ст. 18 СоИДН между РФ и Белоруссией, в соответствии с которой такие виды доходов могут облагаться в государстве их возникновения.

*Компенсация утилизационного сбора, при условии, что такая компенсация является частью лизингового платежа, российским НДС не облагается.*

**Письмо Минфина России от 22.05.17 № 03-08-05/31309; от 10.10.16 № 03-08-05/58845.**

*Доходы нидерландских и австрийских компаний от отчуждения долей в российских организациях не подлежат налогообложению в РФ.*

**Письмо Минфина России от 20.09.16 № 03-08-05/54945.**

*Учитывая приоритет норм Соглашения над положениями национального законодательства, штраф, выплачиваемый швейцарской компании в связи с нарушением контракта, налогообложению у источника выплаты в РФ не подлежит.*

**Письмо Минфина России от 29.06.17 № 03-12-12/2/41039.**

*На российских ИП не распространяются обязанности налогового агента при выплате иностранным организациям доходов от источников в РФ.*

**Письмо Минфина России от 20.06.16 № 03-08-05/35596.**

*Премия иностранному заказчику за выполнение определенных условий договора не является доходом иностранной компании, поскольку является уменьшением ее расходов.*



### **3. Судебная практика**

#### **Контролируемая задолженность**

Определение Верховного Суда РФ от 10.07.17 № [305-КГ17-7816](#) по делу № [А40-114424/2016](#) ООО «Управление корпоративным автопарком» (судья Павлова Н.В.) об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ; Постановление Девятого ААС от 08.08.17 по делу № [А40-36363/17](#) ООО «Управление корпоративным автопарком» (председательствующий Захаров С.Л., судьи Москвина Л.А., Чеботарева И.А.).

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

Определение Верховного Суда РФ от 26.06.17 № [305-КГ17-4374](#) по делу № [А40-81712/2015](#) ООО «Новая Табачная Компания» (судья Завьялова Т.В.) об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ.

*Судья ВС РФ согласилась с тем, что Налоговым органом правомерно применен п. 4 ст. 269 НК РФ по займу между российскими компаниями, поскольку доказан факт скрытой выплаты дивидендов в пользу иностранной компании.*

Решение АС г. Москвы от 11.08.17 по делу № [А40-44882/17](#) ООО «Катерпиллар Файнэншл» (судья Суставова О.Ю.).

*При расчете собственного капитала Общество неправомерно исключило из состава обязательств доходы будущих периодов и начисляемую на эти доходы сумму НДС.*

Налогоплательщик, не отрицая наличие контролируемой задолженности, указывает на отсутствие обязанности по применению п. 2 - 4 ст. 269 НК РФ, поскольку соотношение собственного и заемного капитала Общества не превышает установленное значение.

По мнению Общества, Инспекция при расчете собственного капитала была обязана исключить из состава обязательств Общества доходы будущих периодов (лизинговые платежи) и начисляемую на эти доходы сумму НДС. Налогоплательщик ссылается на п. 4 Порядка оценки стоимости чистых активов (Приказ Минфина России № 10н № 03-6/пз от 29.01.03), из которого следует, что в составе обязательств при расчете величины чистых активов (собственного капитала) организации не учитываются доходы будущих периодов.

Суд не согласился с позицией Налогоплательщика и отметил, что порядок расчета собственного капитала для целей применения правил тонкой капитализации установлен исключительно п. 2 ст. 269 НК РФ и применяется без каких-либо исключений, предусмотренных иным законодательством.

Перечень обязательств, исключаемых при расчете собственного капитала для целей

применения правил тонкой капитализации, включает в себя долговые обязательства в виде задолженности по налогам и сборам, включая текущую задолженность по уплате налогов и сборов, суммы отсрочек, рассрочек и инвестиционного налогового кредита. Данный перечень является закрытым.

Следовательно, доходы будущих периодов не могут исключаться из состава обязательств Общества при расчете его собственного капитала для целей п. 2 - 4 ст. 269 НК РФ.

Также суд отметил, что сумма НДС, начисляемая на доходы будущих периодов, не может рассматриваться в качестве задолженности по налогам в контексте п. 2 ст. 269 НК РФ, поскольку срок уплаты такой суммы НДС приходится на будущие налоговые периоды.

**Решение АС Калужской обл. от 13.06.17 по делу № [A23-7374/2016](#) ООО «Фельс Известь» (судья Бураков А.В.).**

*При расчете собственного капитала не учитывается изменение размера налоговых активов, на которое повлияет применение правил тонкой капитализации.*

Налогоплательщик, обращаясь в суд, указал, что Налоговым органом некорректно рассчитан размер контролируемой задолженности, поскольку для расчета собственного капитала Инспекцией были использованы данные окончательного бухгалтерского баланса.

Налоговые активы отражаются в окончательном бухгалтерском балансе исходя из того, что вся сумма процентов будет учтена в составе расходов по налогу на прибыль.

Налогоплательщик представил в суд собственный расчет величины контролируемой задолженности, в котором отражен меньший размер налоговых активов из-за запрета на учет части процентов в составе расходов по правилам тонкой капитализации.

Суд не согласился с позицией Общества, отметив, что согласно п. 2 ст. 30 ФЗ «Об ООО», а также Порядку оценки стоимости чистых активов (Приказы Минфина России от 29.01.2003 № 10н, 03-6/пз; от 28.08.2014 № 84н), стоимость чистых активов общества (собственный капитал) рассчитывается на основании данных бухгалтерской отчетности без каких-либо корректировок.

*Капитализация процентов к сумме долга представляет собой неденежную форму выплаты дохода в адрес иностранной организации, в связи с чем в момент капитализации начисленных процентов налоговый агент обязан удержать налог с доходов иностранной организации.*

**Постановление Пятого ААС от 11.07.17 по делу № [A51-29076/2016](#) ЗАО «Лес Экспорт» (председательствующий Сидорович Е.Л., судьи Засорин К.П., Солохина Т.А.).**

*Кредит перед независимым иностранным банком, обеспеченный гарантийным письмом другого независимого иностранного банка, является контролируемой задолженностью, если гарантийное письмо было выдано под условие его встречной гарантии со стороны иностранного акционера налогоплательщика.*

Налоговый орган установил, что встречная гарантия направлена на создание источника возмещения затрат гаранта по выплате основной гарантии.

Суды согласились с Инспекцией, что встречная гарантия является обеспечением исполнения долгового обязательства российской организации «иным образом» со стороны иностранного акционера, что предусмотрено п. 2 ст. 269 НК РФ в качестве основания для применения правил тонкой капитализации.

**Постановление АС Московского округа от 22.08.17 по делу № [А40-238134/2016](#) АО «Северсталь Дистрибуция» (председательствующий Котельников Д.В., судьи Матюшенкова Ю.Л., Егорова Т.А.); Постановление Первого ААС от 13.07.17 по делу № [А11-8286/2015](#) ЗАО «Кольчугинский завод цветных металлов» (председательствующий Бельшкова М.Б., судьи Гуцина А.М., Захарова Т.А.); Решение АС г. Санкт-Петербурга и Ленинградской обл. от 28.06.17 по делу № [А56-12941/2017](#) ООО «Полиграфоформление-ФЛЕКСО» (судья Анисимова О.В.).**

*Займы перед российскими сестринскими компаниями правомерно признаны контролируемой задолженностью, даже если у заимодавцев нет заемных отношений с иностранной материнской компанией.*

**Постановление Девятого ААС от 14.06.17 по делу № [А40-176513/16](#) АО «Каширский двор - Северянин» (председательствующий судья Бекетова И.В., судьи Цымбаренко И.Б., Поташова Ж.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.*

**Решение АС Волгоградской обл. от 06.06.17 по делу № [А12-7382/2017](#) ООО «Орион» (судья Пильник С.Г.); Решение АС Рязанской обл. от 27.06.17 по делу № [А54-4475/2016](#) ООО «Рязань АгроСистема» (судья Шишков Ю.М.).**

*Займы перед иностранными сестринскими компаниями правомерно признаны контролируемой задолженностью.*

*Если налогоплательщик получил заем от нескольких сестринских компаний, связанных с одной и той же иностранной материнской компанией, то суммы таких займов складываются для целей применения правил тонкой капитализации.*

**Постановление АС Поволжского округа от 01.06.17 по делу № [А55-13611/2016](#) ООО «Сервисная компания «ПетроАльянс» (председательствующий Ольховиков А.Н., судьи Логинов О.В., Мухаметшин Р.Р.).**

*Заем от иностранной сестринской компании правомерно признан контролируемой задолженностью перед головной компанией группы, поскольку сестринская компания*

*является казначейством группы, а принятие всех финансовых решений в группе осуществляет головная компания группы.*

**Постановление Пятого ААС от 12.07.17 по делу № [A59-6402/2016](#) ООО «Сахалин-Трейдинг» (председательствующий Солохина Т.А., судьи Рубанова В.В., Сидорович Е.Л.).**

*Налоговый орган правомерно применил правила тонкой капитализации к займам перед иностранной сестринской компанией, поскольку доказана общая подчиненность участников сделки бенефициару группы-российскому физическому лицу, а также влияние взаимозависимости на условия сделок.*

**Постановление АС Западно-Сибирского округа от 03.07.17 по делу № [A45-15363/2016](#) АО «Русская компания развития» (председательствующий Поликарпов Е.В., судьи Кокшаров А.А., Чапаева Г.В.).**

*Заем от иностранной сестринской компании правомерно признан контролируемой задолженностью перед головной компанией группы, поскольку установлено, что фактическим работодателем является головная компания группы.*

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 работодателя (Кипр; ставка 10%), отклонив доводы Налогоплательщика о том, что доход выплачен налоговому резиденту Кипра, а не Швеции.

**Постановление АС Центрального округа от 06.06.17 по делу № [A09-9964/2016](#) ООО «Брянский Бройлер» (председательствующий Чаусова Е.Н., судьи Егоров Е.И., Ермаков М.Н.).**

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

**Постановления Пятнадцатого ААС от 05.06.17 по делу № [A32-970/2017](#); от 20.06.17 по делу № [A32-879/2017](#) ООО «Торговая компания «Русские масла» (председательствующий Николаев Д.В., судьи Емельянов Д.В., Шимбарева Н.В.).**

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

## **Фактическое право на доход**

**Решение АС Калининградской обл. от 02.08.17 по делу № [А21-2521/2017](#) АО «НПО «Цифровые телевизионные системы» (судья Сергеева И.С.).**

*Материнская компания не может быть автоматически признана фактическим получателем процентов по займу между дочерними компаниями. Если заимодавец использовал полученные проценты в своей деятельности, а Налоговым органом не доказано, что заем был выдан на средства материнской компании, то фактическим получателем процентов должна быть признана сестринская компания-заимодавец, поэтому СоИДН между РФ и государством заимодавца применен правомерно.*

Налоговый орган установил, что Общество получило заем от своей иностранной сестринской компании-резидента Кипра. Данный заем был признан контролируемой задолженностью.

Материнской компанией группы является налоговый резидент о. Джерси, из чего Инспекция сделала вывод, что кипрская компания не является фактическим получателем процентов по займу, поскольку именно материнская компания оказывает решающее влияние на решения, принимаемые дочерними компаниями. По мнению Налогового органа, это подтверждается фактом включения показателей отчетности Общества в консолидированную отчетность компаний группы.

Следовательно, при выплате процентов по займу Общество было обязано удержать налог у источника по ставке 15% (в части, переквалифицированной в дивиденды) и по ставке 20% (в остальной части).

Суд признал позицию Инспекции неправомерной и согласился с доводами Общества:

- Проценты по займу, полученные кипрской компанией, были израсходованы ей на свою текущую деятельность;
- Кипрская компания не выплачивала дивиденды в адрес материнской компании;
- Кипрская компания занимается предоставлением финансовых и инвестиционных средств для компаний во всем мире, имеет офис и достаточный штат сотрудников;
- Договор займа не содержит каких-либо ограничительных условий и не свидетельствует о том, что заимодавец действует в качестве посредника;
- Также из договора займа не следует, что материнская компания принимает решения, несет риски и ответственность, в т. ч. за обеспечение исполнения долговых обязательств Общества;
- Налоговым органом не доказано, что заем был выдан на средства материнской компании.

Суд согласился с Налогоплательщиком, что кипрская компания является фактическим получателем процентов по займу, и поэтому Общество вправе при выплате процентов применить СоИДН между РФ и Кипром и обложить налогом у источника только ту часть процентов, которая переквалифицирована в дивиденды, по ставке 10%.

Кроме того, суд уменьшил размер штрафа в связи с наличием смягчающих обстоятельств, одним из которых суд признал отсутствие умысла, поскольку неисполнение обязанностей

налогового агента было допущено в связи с неоднозначностью толкования норм НК РФ и наличием противоречивой судебной практики.

**Постановление АС Волго-Вятского округа от 07.08.17 по делу № [A11-6602/2016](#) ПАО «Владимирская энергосбытовая компания» (председательствующий Бердников О.Е., судьи Чижов И.В., Шемякина О.А.).**

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

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.

**Постановление АС Западно-Сибирского округа от 02.08.17 по делу № [A27-20527/2015](#) ООО «Краснобродский Южный» (председательствующий Бурова А.А., судьи Кокшаров А.А., Перминов И.В.).**

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

*Кассационный суд не согласился с позицией нижестоящих судов, что Налоговый агент незаконно привлечен к ответственности, поскольку Общество должно было знать о последующем транзитном перечислении дивидендов компаниям-резидентам БВО.*

Суд отменил акты нижестоящих судов в части удовлетворения требований Общества о признании незаконным наложенного штрафа. По мнению кассационного суда, установленные по делу обстоятельства свидетельствуют о том, что Налоговый агент должен был или мог знать о последующем транзитном перечислении дивидендов компаниям-резидентам БВО, что говорит о наличии вины в его действиях.

**Постановление АС Центрального округа от 27.06.17 по делу № [A64-3695/2016](#) ЗАО «Уваровский сахарный завод» (председательствующий Ермаков М.Н., судьи Егоров Е.И., Радюгина Е.А.).**

*Ставки по дивидендам, установленные СоИДН, не могут применяться при выплате дивидендов в адрес постоянного представительства кипрской компании на территории РФ, если представительство по заранее полученному от головной компании поручению перечислило полученные денежные средства в адрес офшорной компании для погашения займа.*

Суды установили, что полученные российским филиалом кипрской компании дивиденды были конвертированы в иностранную валюту и по поручению головной компании (сделанному за год до получения дивидендов) переведены в виде процентов по займу в пользу компании, зарегистрированной на о. Мэн.

Кассационный суд пришел к выводу, что кипрская компания действовала как промежуточное звено в отношении полученного дохода и не обладает фактическим правом на него, что свидетельствует о невозможности применения СоИДН между РФ и Кипром.

### ***Постоянное представительство иностранной организации***

**Постановление АС Северо-Кавказского округа от 01.06.17 по делу № [A53-2879/2016](#) компании Теле 2 Россия Интернешнл Селлулар Б.В. (Нидерланды) (председательствующий Черных Л.А., судьи Воловик Л.Н., Прокофьева Т.В.).**

*Суд апелляционной инстанции, допуская возможность обращения московским представительством иностранной компании с заявлением о возврате налога, излишне уплаченного ликвидированным ростовским представительством, не исследовал вопрос о возможности проверки Налоговым органом правильности формирования данной переплаты ликвидированным представительством, являющимся самостоятельным налогоплательщиком.*

Суды установили, что московское представительство нидерландской компании обратилось в налоговый орган с заявлением о возврате излишне уплаченного налога ростовским представительством компании, которое ранее было ликвидировано и снято с учета в Налоговом органе. Инспекцией было отказано в возврате налога по причине ликвидации и снятия с учета представительства.

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

Апелляционный суд не согласился с решением суда первой инстанции, указав, что 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).

Суд кассационной инстанции направил дело на новое рассмотрение, указав, что апелляционным судом не полностью исследованы обстоятельства дела:

- Апелляционный суд дал неполную оценку доводу Инспекции о намеренном создании Налогоплательщиком ситуации, препятствующей проведению камеральных проверок уточненных деклараций;

- Также суд не установил, представлялись ли Налогоплательщиком документы для подтверждения заявленных убытков по уточненным налоговым декларациям;
- Ростовское и московское представительства являются самостоятельными налогоплательщиками, а в силу ст. 307 НК РФ при наличии у иностранной организации нескольких представительств налоговая база и сумма налога определяются по каждому представительству отдельно;
- Ссылка суда на то что деятельность ростовского представительства была проверена в ходе налоговой проверки Общества и всех его представительств носит предположительный характер. Не указал суд и нормы права, в силу которых Налоговый орган по месту регистрации и нахождения самостоятельного налогоплательщика (московское представительство) вправе проверять деятельность другого налогоплательщика (ростовское представительство), исчисляющего и уплачивающего 90% налога на прибыль в бюджет Ростовской области.

**Постановление АС Московского округа от 11.07.17 по делу № [А40-121559/2016](#) иностранной организации «Цаб Цементанлагенбау ГмбХ Дессау» (Германия) (председательствующий Дербенев А.А., судьи Егорова Т.А., Котельников 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.*

### ***Подтверждение налогового резидентства***

**Обзор практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов ([утв. Президиумом ВС РФ 12.07.17](#)).**

*Само по себе нарушение срока предоставления подтверждения иностранного налогового резидентства не препятствует освобождению выплачиваемого налоговым агентом дохода от налогообложения.*

Данное разъяснение Президиума ВС РФ основано на позиции Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ, выраженной в [Определении от 23.09.14 по делу № А40-14698/2013 ОАО «Авиакомпания «Сибирь»](#), в соответствии с которой за представление сертификатов резидентства после фактической выплаты дохода НК РФ не установлена ответственность, а также необходимость доначисления налога и начисления пени налоговому агенту.

*Отсутствие апостиля на сертификате налогового резидентства не является безусловным основанием для отказа в применении льготного режима налогообложения, если в отношениях с иностранным государством сложилась многолетняя практика обоюдного принятия неапостилированных сертификатов, и достоверность сертификата может быть подтверждена налоговыми органами в рамках взаимного обмена информацией.*

Такая позиция в судебной практике основана на ст. 3 Конвенции, отменяющей требование



легализации иностранных официальных документов от 05.10.1961, в соответствии с которой проставление апостиля не может быть потребовано, если законы, правила или обычаи, действующие в государстве, в котором представлен документ, либо договоренности между двумя или несколькими договаривающимися государствами, отменяют или упрощают данную процедуру или освобождают документ от легализации.

**Решение АС г. Москвы от 24.08.17 по делу № [А40-48991/17](#) ОАО «Фирма по наладке, совершенствованию технологии и эксплуатации электростанций и сетей ОРГРЭС» (судья Козленкова О.В.).**

*Общество не может взыскать с белорусской компании удержанный в Белоруссии налог, который не должен был удерживаться по СоИДН, если причиной удержания налога явилось непредставление Обществом сертификата российского резидентства.*

Возврат денежных средств не был произведен ответчиком до обращения истца в суд вследствие действий самого истца, которым не было представлено подтверждение того, что он является резидентом иностранного государства. После предоставления истцом соответствующих документов возврат денежных средств был произведен ответчиком в полном объеме, в связи с чем требования истца удовлетворению не подлежали.

**Постановление Восемнадцатого ААС от 28.06.17 по делу № [А47-11560/2016](#) АО «МК ОРМЕТО - ЮУМЗ» (председательствующий Плаксина Н.Г., судьи Арямов А.А., Малышев М.Б.).**

*Сертификат налогового резидентства Индии должен быть удостоверен апостилем для его предъявления в налоговые органы России.*

**Постановление АС Волго-Вятского округа от 03.07.17 по делу № [А28-5635/2016](#) ООО «Лесохозяйственная управляющая компания» (председательствующий Бердников О.Е., судьи Шемякина О.А., Шутикова Т.В.).**

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

**Постановление Девятого ААС от 13.06.17 по делу № [А40-167321/15](#) ООО «Авиакомпания Когалымавиа» (председательствующий Лепихин Д.Е., судьи Маркова Т.Т., Кочешкова М.В.).**

*Законодательством не предусмотрена ответственность налогового агента за несвоевременное представление сертификата резидентства контрагента.*

### ***Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов***

**Обзор практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов ([утв. Президиумом ВС РФ 12.07.17](#)).**

*Вклад в имущество российской организации по общему правилу может рассматриваться в качестве «вложения в капитал» для целей применения льготной налоговой ставки по дивидендам.*

Данное разъяснение Президиума ВС РФ основано на позиции Десятого ААС, выраженной в Постановлении от 06.12.16 по делу № А41-4100/2016 ООО «Парк Ногинск»<sup>2</sup>.

В данном деле суд указал, что понятие инвестиций в законодательстве не ограничивается только увеличением уставного капитала, а внесение вклада в имущество предусмотрено российским законодательством в качестве дополнительного способа инвестирования в капитал общества его участниками.

Осуществив вклад в имущество, иностранная компания предоставила российской организации часть своего имущества (капитала), рассчитывая на получение положительного эффекта от его использования, что, в конечном счете, должно выражаться в увеличении прибыли, подлежащей распределению между участниками.

Поэтому иностранная организация выполнила условие о размере «вложения в капитал» для целей применения льготной ставки по дивидендам.

*Право на льготную ставку налога на дивиденды по СоИДН не утрачивается в случае присоединения иностранного акционера, вложившего необходимую сумму в капитал российской организации, к другой иностранной компании.*

Из положений СоИДН не следует, что применение пониженной ставки налога в случае выплаты дивидендов правопреемнику первоначального акционера обусловлено необходимостью повторного вложения капитала в российскую организацию.

*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 СоИДН.*

Данное разъяснение Президиума ВС РФ основано на позиции ФАС Северо-Западного округа, выраженной в [Постановлении от 05.08.13 по делу № А56-23571/2012 ОАО «ГАЗ»](#), в котором суд указал, что само по себе то обстоятельство, что к моменту выплаты начисленных дивидендов иностранная компания перестала являться акционером российской организации, не могло выступать препятствием для применения пониженной ставки налога.

*Иностранец, получающий дивиденды от российской компании, не вправе по своему усмотрению выбрать, в каком из государств уплачивать налоги.*

Данное разъяснение Президиума ВС РФ основано на позиции АС Московского округа, выраженной в [Постановлении от 08.12.15 по делу № А40-32910/15 ООО «N&K»](#).

Данным Постановлением была признана неправомерной позиция суда первой инстанции, который отметил, что по буквальному смыслу нормы СоИДН о налогообложении дивидендов («Дивиденды облагаются в государстве получателя дивидендов, но также могут облагаться в государстве, в котором находится компания, выплачивающая дивиденды») право выбора государства, в котором может уплачиваться налог с дивидендов, принадлежит получателю этого дохода.

<sup>2</sup> Данный судебный акт подробно проанализирован в [Дайджесте новостей в области международного налогообложения № 19 \(за ноябрь – декабрь 2016 г.\)](#).

АС Московского округа указал, что принимая во внимание объект и цель заключения СоИДН, смысл анализируемой нормы состоит в том, что государство получателя дивидендов обладает неограниченным правом на взимание налога с этого вида доходов. Одновременно, данная норма сохраняет возможность взимания налога в РФ как государстве вложения инвестиций (у источника дохода), ограничивая максимальный размер применяемой при этом налоговой ставки. То есть двойное налогообложение дивидендов устраняется частичным освобождением дохода от взимания налога в РФ.

**Решение АС Ростовской обл. от 27.07.17 по делу № [A53-25996/15](#) ПАО «ТНС энерго Ростов-на-Дону» (судья Тихоновский Ф.И.)<sup>3</sup>.**

*Оплата векселями при покупке акций российской компании не исключает возможность применения кипрским акционером льготной ставки по дивидендам, даже если такие векселя были получены кипрской компанией в качестве аванса по предварительному договору, исполнение которого до сих пор не имело место.*

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

По мнению Инспекции, Налогоплательщик не имел права на применение ставки 5% по СоИДН с Кипром при выплате дивидендов, поскольку в оплату акций были переданы не денежные средства, а векселя этих же компаний, в то время как СоИДН предполагает в качестве условия для применения ставки 5% внесение в капитал компании, выплачивающей дивиденды, суммы, эквивалентной не менее 100 000 евро, т.е. именно денежных средств, а не обязательств, какими являются векселя.

Кроме того, Налоговый орган отметил, что кипрская компания получила данные векселя в качестве аванса по предварительному договору, который не был исполнен на момент сделки по покупке акций российской компании, что свидетельствует об отсутствии у кипрской компании права собственности на векселя в момент их использования в качестве средства платежа. Также Инспекция указала, что данная сделка была частью последовательной совокупности сделок, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды.

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

Обращаясь в кассационный суд, Налоговый орган снова отметил довод, отклоненный ранее судами, что векселя, использованные в расчетах, на момент выплаты спорных дивидендов не были полностью оплачены в силу постоянных отсрочек (с 2010 г. на 2018 г.), и поэтому нельзя говорить об оплате доли в уставном капитале российской организации, что требуется СоИДН между РФ и Кипром как условие для применения льготной ставки по дивидендам.

Суд кассационной инстанции согласился с Налоговым органом, направив дело на новое рассмотрение.

Суд первой инстанции при новом рассмотрении дела снова отметил, что п. 1 ст. 862 ГК РФ

---

<sup>3</sup> Решение отменено Постановлением Пятнадцатого ААС от 24.10.17 по данному делу.

допускает использование векселей в расчетах по возмездным сделкам.

На доводы Инспекции об отсутствии у кипрской компании права собственности на векселя в момент их использования в качестве средства платежа суд указал, что на основании предварительного договора кипрская компания получила данные векселя на праве собственности независимо от срока заключения и исполнения основного договора.

Кроме того, суд первой инстанции вновь не установил обстоятельств, свидетельствующих о наличии в данных отношениях какой-либо «схемы» по уклонению от налогообложения.

В связи с этим суд первой инстанции на новом рассмотрении дела снова удовлетворил требования Налогоплательщика.

**Постановление АС Северо-Западного округа от 29.08.17 по делу № [А44-7157/2016](#) иностранной компании АМОТЕК Ко. Лтд. (Корея) (председательствующий Александрова Е.Н., судей Бурматова Г.Е., Родин Ю.А.).**

*Иностранная компания, получающая ликвидационные выплаты от российской компании, может уменьшить доходы на величину расходов на приобретение акций.*

Согласно п. 2 ст. 277 НК РФ доходы участников компании при ее ликвидации определяются за вычетом фактически произведенных расходов на приобретение соответствующих прав участия.

*Ликвидационные выплаты, превышающие стоимость приобретения акций, не являются дивидендами и не могут облагаться по налоговой ставке, предусмотренной для дивидендов по СоИДН.*

В части суммы ликвидационных выплат, превышающей стоимость приобретения акций, иностранная компания отметила, что применению подлежит ставка 10%, установленная СоИДН между РФ и Кореей для дивидендов, а не общая ставка 20%.

Суд согласился с подходом налогового органа, что спорные доходы являются средствами, полученными в результате распределения в пользу иностранной организации имущества российской организации при ее ликвидации, что не является дивидендами в свете положений СоИДН между РФ и Кореей, а также ст. 309 НК РФ, разделяющей эти понятия.

### ***Иные вопросы, связанные с международными операциями***

**Обзор практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов ([утв. Президиумом ВС РФ 12.07.17](#)).**

*Налоговые льготы, предусмотренные СоИДН, не предоставляются в отношении трансграничных операций, главной целью которых являлось получение налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять экономическую деятельность.*

Данное разъяснение Президиума ВС РФ основано на позиции Девятого ААС, выраженной в [Постановлении от 05.08.15 по делу № А40-12815/2015 ООО «ТД «Петелино»](#).

В данном деле суд установил, что российская организация использовала товарный знак, правообладателем которого являлась компания, зарегистрированная на Бермудах. Право

на использование товарного знака было получено от сублицензиата, находящегося на Кипре, при выплате роялти которому российская компания не удерживала налог в соответствии с п. 1 ст. 12 СоИДН между РФ и Кипром.

Суд согласился с Налоговым органом, отказавшим в применении п. 1 ст. 12 СоИДН между РФ и Кипром. Общеизвестный принцип международного права, касающийся необходимости добросовестного исполнения договоров (*pacta sunt servanda*), получивший закрепление, в т.ч. в ст. 26 Венской Конвенции о праве международных договоров, не предполагает предоставления льгот, предусмотренных СоИДН, в тех случаях, когда участниками трансграничной операции допущено злоупотребление правом, в частности, если главной целью совершения трансграничной операции являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды (создания благоприятных условий налогообложения).

Суд установил, что все участники отношений входят в одну группу аффилированных лиц. Кроме того, было установлено, что кипрская компания являлась номинальным получателем дохода, поскольку действовала в чужом интересе, выполняя только функцию по передаче лицензионных платежей, полученных от российской организации, другому участнику группы (зарегистрированному правообладателю на Бермудах).

Таким образом, преобладающей целью совершения сделок по передаче интеллектуальных прав внутри группы компаний являлось получение налоговой выгоды вне связи с осуществляемой в своем интересе экономической деятельностью сублицензиата.

*Обязанности налогового агента возлагаются на российскую организацию вне зависимости от формы, в которой облагаемый налогом доход был получен иностранным контрагентом.*

Данное разъяснение Президиума ВС РФ основано на позиции ВС РФ, выраженной в Определении от 30.09.15 по делу № А40-126792/2014 ЗАО «Каспийский Трубопроводный Консорциум – Р»<sup>4</sup> об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в Судебной коллегии по экономическим спорам.

Суды по данному делу пришли к выводу, что при капитализации начисленных, но не выплаченных в установленный срок процентов и увеличении на сумму процентов основной суммы займа иностранный займодавец получает экономическую выгоду «в иной неденежной форме». При этом согласно п. 3 ст. 309 и п. 1 ст. 310 НК РФ доход считается полученным иностранной организацией как при его перечислении в денежной форме, так и при выплате в натуральной или иной неденежной форме, в том числе в форме осуществления взаимозачетов.

Такое регулирование согласуется с общепринятым в международном налогообложении подходом, согласно которому понятие выплаты дохода в отношении дивидендов, процентов и роялти означает исполнение обязательства предоставить денежные средства в распоряжение иностранного лица в порядке, который определили стороны договора (п. 7 комментариев к ст. 10 МК ОЭСР).

---

<sup>4</sup> Данный судебный акт подробно проанализирован в [Дайджесте новостей в области международного налогообложения № 8 \(за сентябрь – октябрь 2015 г.\)](#).

**Постановление Первого ААС от 14.08.17 по делу № [А11-11036/2016](#) ЗАО «Бриджтаун Фудс» (председательствующий Бельшкова М.Б., судьи Москвичева Т.В., Захарова Т.А.).**

*Доход иностранной компании от уступки исключительного права на товарный знак российской организации облагается налогом у источника выплаты в РФ.*

Налоговый орган в ходе проверки установил, что Общество заключило с иностранной компанией (Маршалловы острова) договор об уступке исключительного права на товарный знак, в соответствии с которым Общество выплатило иностранной компании вознаграждение за уступку.

Инспекция пришла к выводу, что Общество было обязано удержать налог у источника в РФ с выплаченных доходов по пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ, в соответствии с которым к доходам иностранной организации от источников в РФ относятся доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности (платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за, в частности, использование или предоставление права использования товарных знаков).

Общество же считает, что применению в данной ситуации подлежит п. 2 ст. 309 НК РФ, в соответствии с которым доходы иностранных организаций от продажи товаров, иного имущества, а также имущественных прав, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ, обложению у источника выплаты не подлежат.

Суды согласились с позицией Налогового органа и отметили, что результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность) относятся к категории нематериальных активов, поэтому к отношениям, связанным с использованием и защитой исключительных прав, неприменимы нормы о праве собственности, относящиеся к вещным правам.

Правообладатель получает доход от уступки принадлежащего ему исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности, а не доход от реализации собственного имущества, в связи с чем данный вид дохода иностранной организации следует квалифицировать как доход от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности (облагаемый у источника в РФ по пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ), а не как доход от продажи имущества.

Поскольку между РФ и Маршалловыми островами отсутствует СоИДН, Общество было обязано исполнить обязанности налогового агента в отношении выплаченного дохода.

**Решение АС Пермского края от 22.08.17 по делу № [А50-15104/2017](#) ООО «НСХ Азия Дрилинг» (судья Торопицин С.В.).**

*Специальная техника на базе автомобильного шасси не может рассматриваться в качестве «промышленного оборудования» для целей применения СоИДН между РФ и Казахстаном, поскольку такая техника является транспортным средством.*

Налоговый орган установил, что Налогоплательщик арендует у казахстанской компании специальную технику на базе автомобильного шасси и использует ее на территории РФ. При этом Общество не удерживало с арендных платежей налог у источника, ссылаясь на ст. 7 СоИДН между РФ и Казахстаном.

Инспекция в ходе проверки пришла к выводу, что специальная техника на базе

автомобильного шасси является «промышленным оборудованием», платежи от аренды которого рассматриваются в качестве роялти в соответствии с п. 3 ст. 12 СоИДН между РФ и Казахстаном, облагаемых налогом у источника выплаты по ставке 10%.

Суд не согласился с Налоговым органом, отметив, что неразрывность транспортного средства (автомобильного шасси) и специального оборудования, на нем установленного, не изменяет функциональное назначение транспортного средства по доставке такого оборудования в определенное место. Специальное оборудование в таком случае выступает специальным грузом, перевозимым транспортным средством.

Если транспортное средство зарегистрировано в органах безопасности дорожного движения как автомобиль, то оно является транспортным средством независимо от того, для какой цели предназначено и какое оборудование на нем размещено.

Использование производителями специальной техники таких названий как «агрегат» и «установка» не имеет правового значения, поскольку это не опровергает технические характеристики данных транспортных средств, определяющих их именно как специализированные автомобили.

Таким образом, Общество правомерно квалифицировало данные платежи как арендную плату за использование транспортных средств, не облагаемую налогом у источника выплаты на основании ст. 7 СоИДН между РФ и Казахстаном.

**Решение АС Самарской обл. от 26.06.17 по делу № [А55-11332/2016](#) АО «СМАРТС» (судья Харламов А.Ю.); Решение АС Самарской обл. от 10.08.17 по делу № [А55-9050/2017](#) АО «СМАРТС» (судья Гордеева С.Д.).**

*Суды согласились с Налоговым органом, что Общество, продавая российские активы российскому контрагенту, нивелировало налоговые последствия в России путем создания дочерней кипрской компании и перевода на нее активов с целью их последующей продажи от лица кипрской компании с прямым зачислением средств на счет российской материнской компании.*

Суды по делу № А55-11332/2016 установили, что налогоплательщик учредил дочернюю кипрскую компанию, после чего безвозмездно передал ей акции российских компаний, а кипрская компания реализовала акции другому российскому лицу (большинство активов соответствующих компаний представляет собой движимое имущество).

Частично денежные средства от продажи акций поступили напрямую на счет российской материнской компании (в момент продажи акций кипрская компания безвозмездно передала своей материнской компании полученные денежные средства в порядке пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ без зачисления на свой счет).

Суды первой и апелляционной инстанции в деле № А55-11332/2016 признали незаконными претензии Инспекции, что целью структуры сделки было избежание российского налогообложения дохода от продажи акций компаний, в силу следующего:

- Выбор иностранной юрисдикции продавца по сделке обусловлен защитой сделки от ее срыва со стороны рейдеров;
- Требование о передаче активов в адрес иностранной дочерней компании было выдвинуто банком-залогодержателем этих активов, отказывающегося в ином случае снимать залог с продаваемых активов;

- Покупатель выдвинул требования о структурировании сделки по нормам английского права и обязательном участии иностранного элемента.

Кроме того, суды указали, что активы были переданы в кипрскую компанию за несколько лет до совершения сделки по продаже акций.

Кассационный суд в деле № А55-11332/2016 направил дело на новое рассмотрение, приняв во внимание следующие доводы Налогового органа:

- Целью передачи Обществом акций в уставный капитал кипрской компании явилось не получение прибыли от систематического осуществления деятельности, а реализация акций через нерезидента. Анализ операций по расчетному счету кипрской компаний подтверждает отсутствие инвестиционного характера деятельности иностранной компании: она не вела никакой деятельности, кроме владения акциями российских компаний, а также не получала дивиденды по данным акциям в период владения ими;
- Передача акций российских организаций в кипрскую компанию не спасло бы данные активы от рейдерских атак, направленных на само Общество, поскольку Общество не меняло юрисдикцию. В случае рейдерского захвата организации под контроль рейдеров автоматически переходила бы и кипрская компания со всеми принадлежащими ей активами;
- Суды противоречиво оценили фактические обстоятельства: покупатель не выдвигал требований об участии иностранного элемента в структуре сделки хотя бы потому, что на момент переговоров активы уже находились во владении кипрской компании (куда они были переданы в ходе переговоров с предыдущим потенциальным покупателем). Покупатель выдвигал лишь требования о применимом праве, а также о передаче споров на рассмотрение Лондонского международного арбитражного суда.

Суд первой инстанции на новом рассмотрении дела № А55-11332/2016 снова оценил представленные в дело доказательства и согласился с позицией Налогового органа, дополнительно отметив следующее:

- Кипрская компания в течение нескольких лет нахождения у нее в собственности акций российских компаний (сотовых операторов) не осуществляла деятельность в качестве оператора сотовой связи в России или за рубежом;
- Довод Общества о требовании банка по переводу акций на более устойчивую в финансовом плане и защищенную иностранной юрисдикцией компанию опровергается анализом финансовой отчетности кипрской компании, поскольку она на протяжении всей своей работы получала убыток;
- Представитель покупателя в ходе допроса подтвердил позицию суда кассационной инстанции, что продавец не настаивал именно на выборе спорной кипрской компании в качестве продавца, поскольку на момент начала переговоров и заключения договора часть приобретаемых активов уже находилась в собственности этой компании, что и предопределило структуру сделки.

Суд первой инстанции по делу № А55-9050/2017 сделал аналогичные выводы.



**Решение АС Пермского края от 11.08.17 по делу № [А50-16961/17](#) ООО «ГалоПолимер Кирово-Чепецк» (судья Шаламова Ю.В.)<sup>5</sup>.**

*Вознаграждение иностранной компании за оказание услуг, нереальность которых была доказана Налоговым органом, является безвозмездно полученным доходом иностранной компании, с которого необходимо удержать налог у источника выплаты.*

**Постановление Девятого ААС от 24.07.17 по делу № [А40-10532/17](#) ООО «Холдинговая горная компания» (председательствующий Каменецкий Д.В., судьи Бекетова И.В., Цымбаренко И.Б.).**

*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.*

**Решение АС Ульяновской обл. от 22.06.17 по делу № [А72-4865/2017](#) АО «КТЦ «Металлоконструкция» (судья Пиотровская Ю.Г.).**

*Налоговый агент не обязан представлять расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов в случае, если у него отсутствовала обязанность по удержанию налога.*

**Постановление АС Уральского округа от 16.06.17 по делу № [А50-17405/2016](#) ООО «Фирма «Радиус-Сервис» (председательствующий Вдовин Ю.В., судьи Яценко Т.П., Гавриленко О.Л.).**

*Общество не вправе учитывать в расходах проценты по займу перед взаимозависимой компанией, если этот заем изначально был привлечен на покупку (у независимых физических лиц) доли в Обществе взаимозависимой (по отношению к заимодавцу и Обществу) компании, с которой затем произошло слияние Общества.*

Суды установили, что Общество стало обязанным лицом по договору займа в результате процедуры слияния с другой компанией группы. До этого данная компания приобрела долю в Обществе у независимых физических лиц за счет средств, привлеченных по этому же договору займа у третьей компании группы.

Налоговый орган при анализе данных обстоятельств пришел к выводу, что Общество неправомерно учитывало расходы по займу, поскольку совершение последовательных сделок по привлечению займа на покупку доли в Обществе и слиянию должника с Обществом свидетельствует о том, что объем долга был перенесен не на субъект, который, покупая доли, по сути, должен вложить средства в капитал юридического лица (понести расходы), а на приобретаемую организацию - Общество, за счет ресурсов которой в конечном итоге произошло финансирование сделки по покупке долей в Обществе. Такие расходы, по мнению Налогового органа, не связаны с ведением Обществом его предпринимательской деятельности.

Суд первой инстанции согласился с позицией Общества о наличии деловой цели в данных

---

<sup>5</sup> Решение отменено Постановлением Семнадцатого ААС от 16.10.17 по данному делу.

сделках. Суд апелляционной инстанции отменил данное решение суда, указав, что в нем не учтены обстоятельства, свидетельствующие о получении необоснованной налоговой выгоды:

- Деловая цель сделки, о которой утверждает Общество (получение контроля над активами Общества) была достигнута при покупке долей в Обществе у физических лиц, а не в результате последующего слияния;
- Компания, с которой произошло слияние, являлась убыточной и не могла обеспечить возврат кредита, что было известно заимодавцу, поскольку он является аффилированной компанией. Покупка долей в Обществе за счет привлеченных заемных средств привела к финансовой невозможности погасить данный заем, и только слияние с Обществом сделало возможным исполнение данного обязательства (которое было исполнено за счет собственных средств Общества);
- Вся последовательность операций была совершена в короткий промежуток времени.

Кассационный суд согласился с Налоговым органом и апелляционным судом, что заем, привлеченный для совершения инвестиций, должен быть погашен самим инвестором, а не перенесен на объект инвестиций.

*Заем от иностранной сестринской компании правомерно признан контролируемой задолженностью перед общей головной компанией группы, поскольку сестринская компания является финансовым центром группы, тогда как финансовые решения за нее принимала головная компания группы.*

Налоговый агент был не вправе применять к сверхнормативным процентам льготную ставку по СоИДН между РФ и Нидерландами, поскольку фактический заимодавец (головная компания) прямо не участвует в капитале заемщика, что является условием применения льготной ставки.

Кроме того, в силу различия в фактических обстоятельствах суд отклонил ссылку Налогового органа на п. 14 Обзора Президиума ВС РФ по применению раздела V.1 и ст. 269 НК РФ от 16.02.17<sup>6</sup>.

**Постановление АС Поволжского округа от 19.06.17 по делу № [А06-9573/2016](#) ООО «Крейн Марин Контрактор» (председательствующий Логинов О.В., судьи Егорова М.В., Мухаметшин Р.Р.).**

*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.*

**Постановление АС Поволжского округа от 07.06.17 по делу № [А06-4229/2016](#) ООО «МГ-Транс» (председательствующий Логинов О.В., судьи Ольховиков А.Н., Мухаметшин Р.Р.).**

*Российская организация, привлекающая иностранного судовладельца для международной перевозки товаров, выступает налоговым агентом по доходам*

<sup>6</sup> Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и ст. 269 НК РФ, утвержденный Президиумом ВС РФ 16.02.17, подробно проанализирован в [Дайджесте новостей в области международного налогообложения № 21](#).

*иностранного судовладельца, даже если судовладелец привлек другую российскую организацию в качестве перевозчика.*

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.

**Постановление Пятнадцатого ААС от 21.06.17 по делу № [А32-1334/2017](#) ООО «Албашнефть» (председательствующий Шимбарева Н.В., судьи Емельянов Д.В., Сулименко Н.В.).**

*Прекращение обязательства по возврату суммы займа и начисленных процентов путем выдачи векселя с соответствующим номиналом свидетельствует о выплате дохода в виде процентов в адрес иностранной компании, с которого должен быть удержан налог у источника выплаты в РФ.*

**Постановление АС Западно-Сибирского округа от 02.08.17 по делу № [А46-15036/2016](#) ООО «Сибирь-Инвест» (председательствующий Кокшаров А.А., судьи Бурова А.А., Перминова И.В.).**

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

#### ***4. Мероприятия Рос-ИФА***

*9-14 апреля в Москве Рос-ИФА совместно с Финансовым университетом при Правительстве РФ проводит Российскую неделю международного налогообложения. Детали мероприятия и регистрация – на <https://ifataxweek.ru>.*

**Подписаться на бесплатную рассылку дайджеста можно  
отправив заявку на [info@schekinlaw.ru](mailto:info@schekinlaw.ru)**