

***Различия в условиях налогообложения российской и иностранной организаций не могут быть произвольными. Такая дифференциация должна быть обоснована экономическими и иными разумными причинами.***

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ (далее – Коллегия, СКЭС ВС РФ) рассмотрела дело № А40-243943/2022 (АО «Мир Бизнес Банк»), в котором разрешался вопрос квалификации для целей налогообложения операции по увеличению уставного капитала российского банка за счет его нераспределенной прибыли.

## **ОБСТОЯТЕЛЬСТВА ДЕЛА**

Российским банком было произведено увеличение уставного капитала за счет полученной и нераспределенной прибыли прошлых лет. Единственным акционером банка являлась организация – налоговый резидент Республики Иран.

Инспекция полагала, что увеличение банком уставного капитала за счет его прибыли влечет у его акционера возникновение дохода в размере суммы увеличения номинальной стоимости доли, который следует квалифицировать как доход в виде дивидендов.

Поскольку банк не выполнил обязанности налогового агента (не удержал и не перечислил в бюджет налог с вменяемых доходов), налоговый орган по результатам камеральной проверки принял решение о доначислении налога, пени и штрафа.

## **ПОЗИЦИИ СУДОВ НИЖЕСТОЯЩИХ ИНСТАНЦИЙ**

Суды согласились с налоговым органом, посчитав, что им правильно осуществлена правовая квалификация взаимоотношений между иранским акционером и банком, а также определены их налогово-правовые последствия.

## **ПОЗИЦИЯ СКЭС ВС РФ**

В данном деле интерес представляет методология, применяемая Коллегией, – сравнительно-правовой метод или метод «подстановки».

СКЭС ВС РФ на место иностранного акционера ставит виртуальную российскую организацию и приходит к выводу, что с учетом подп. 15 п. 1 ст. 251 НК РФ<sup>1</sup> в такой же ситуации она бы освобождалась от налога на прибыль.

Тогда как в ст. 309 НК РФ, определяющей порядок налогообложения доходов иностранных организаций (п. 3 ст. 247 НК РФ), аналогичное положение или отсылка к подп. 15 п. 1 ст. 251 НК РФ отсутствует. Коллегия обратила внимание, что сами по себе различия в условиях налогообложения российской и иностранной организаций не означают дискриминации по признаку резидентства получателя дохода. Однако эти различия не могут быть произвольными. Подобная дифференциация должна быть обоснована экономическими и иными разумными причинами.

Рассматривая дело, Коллегия не усмотрела сущностного различия правового положения российской организации, являющейся единственным акционером другой российской организации, от иностранной организации, являющейся единственным акционером российской организации, при принятии решения о направлении нераспределенной прибыли прошлых лет на увеличение уставного капитала.

<sup>1</sup> Согласно пп. 15 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде стоимости дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций (без изменения доли участия акционера (участника) в этом акционерном обществе (обществе с ограниченной ответственностью)).

Поскольку в аналогичной ситуации выгода российской организации – акционера не рассматривается законодателем в качестве подлежащего налогообложению дохода, то у налогового органа не было правовых оснований подвергать более обременительному налогообложению в рассматриваемой части иностранного акционера, сохранившего капитализацию российской организации.

## ВЫВОДЫ

В данном деле Коллегия подсветила несколько важных аспектов.

Во-первых, однородные по своей юридической природе налоговые отношения должны регулироваться одинаковым образом. Эта позиция, основанная на принципе юридического равенства, неоднократно находила свое выражение в актах Конституционного Суда РФ.



**Постановления КС РФ**  
от 01.03.2012 № 5-П,  
от 14.07.2011 № 16-П и др.

Применительно к налоговым отношениям с участием иностранных организаций это означает, помимо прочего, запрет на ограничения в правах таких лиц, которые не имеют объективного и разумного оправдания (запрет различного обращения с лицами, находящимися в одинаковых или сходных ситуациях без веских к тому оснований). Любое различие в налогообложении должно быть обоснованным и в своем основании иметь разумные причины.

Ранее позиция ведомств состояла ровно в противоположном, а именно, что при увеличении уставного капитала общества путем увеличения номинальной стоимости доли его участника за счет нераспределенной прибыли прошлых лет с даты государственной регистрации изменений в устав общества у иностранной организации – участника возникает доход в размере суммы увеличения, подлежащий налогообложению в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 309 НК РФ либо положениями соответствующего СИДН в отношении налогообложения дивидендов. Теперь эта позиция скорректирована подходом Коллегии.



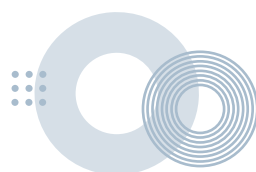
**Письма ФНС России** от 19.11.2021 № СД-4-3/16153@, Минфина России от 17.02.2020 № 03-08-05/10896, от 10.09.2020 № 03-08-05/79634, от 25.09.2019 № 03-08-05/73779, от 03.06.2019 № 03-08-05/40270

Во-вторых, защита от дискриминации по признаку резидентства выходит далеко за рамки проблемы увеличения уставного капитала и может затрагивать более широкий круг взаимоотношений. В каждом случае правоприменения норму права следует пропускать через призму принципа юридического равенства налогообязанных лиц, исключаящего дискриминацию.

Вместе с тем, применяя принцип недискриминации, Коллегия все же сделала оглядку на п. 1 ст. 24 [СИДН с Ираном от 06.03.1998](#), прямо запрещающий дискриминацию по признаку резидентства, указав, что позиция налогового органа явно не соответствует основным целям Соглашения и не способствует поощрению инвестиций. Означает ли это, что позиция ВС РФ не распространяет свое действие на те СИДН, положения о недискриминации которых [приостановлены](#), а также на те, которые вообще не содержат аналогичные положения о недискриминации<sup>2</sup>? Судя по общему настрою Определения, все же нет. Коллегия приводит положения СИДН с Ираном как второстепенный довод, а позиция Суда о недискриминации носит универсальный характер. Будем наблюдать за развитием правоприменительной практики по этому вопросу.

\*\*\*

Специалисты компании «Щекин и партнеры» готовы предоставить консультации по вопросам международного налогообложения, а также иным вопросам в области налогового права.



<sup>2</sup> Например, положение о недискриминации отсутствует в [СИДН с Вьетнамом от 27.05.1993](#)

## КОНТАКТЫ НАЛОГОВОЙ ПРАКТИКИ



**Денис Щекин**  
Управляющий партнер  
[d.schekin@schekinlaw.ru](mailto:d.schekin@schekinlaw.ru)



**Елена Богданова**  
Партнер  
[e.bogdanova@schekinlaw.ru](mailto:e.bogdanova@schekinlaw.ru)



**Дмитрий Краснолобов**  
Партнер  
[d.krasnolobov@schekinlaw.ru](mailto:d.krasnolobov@schekinlaw.ru)



**Айгуль Абдрашитова**  
Руководитель практики  
международного  
налогообложения  
[a.abdrashitova@schekinlaw.ru](mailto:a.abdrashitova@schekinlaw.ru)



**Михаил Еремин**  
Ведущий юрист  
[m.eremin@schekinlaw.ru](mailto:m.eremin@schekinlaw.ru)



**Олег Ельченко**  
Ведущий юрист  
[o.elchenko@schekinlaw.ru](mailto:o.elchenko@schekinlaw.ru)

## КОНТАКТЫ ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОЙ И УГОЛОВНОЙ ПРАКТИКИ



**Игорь Ястржембский**  
Партнер  
[i.yastrzhembskiy@schekinlaw.ru](mailto:i.yastrzhembskiy@schekinlaw.ru)



**Константин Мирошниченко**  
Партнер, адвокат  
[k.miroshnichenko@schekinlaw.ru](mailto:k.miroshnichenko@schekinlaw.ru)



**Александр Благонравов**  
Руководитель гражданско-  
правовой практики  
[a.blagonravov@schekinlaw.ru](mailto:a.blagonravov@schekinlaw.ru)



**Максим Самощенко**  
Адвокат  
[m.samoshchenkov@schekinlaw.ru](mailto:m.samoshchenkov@schekinlaw.ru)

## НАШИ TELEGRAM-КАНАЛЫ



@SP\_TAXLAW



@SP\_CRIMINALLAW



@SP\_CIVILLAW