



ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 35¹

Сентябрь 2018 года

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

1. Новости международного налогообложения 5

Аруба вступает в программу сотрудничества по вопросам BEPS5

Многосторонняя конвенция (MLI) расширяет свое влияние5

ОЭСР разместила дальнейшие рекомендации для налоговых органов и транснациональных компаний по вопросу составления межстрановых отчетов (CbC reporting)5

Многостороннее Соглашение компетентных органов об обмене страновыми отчетами (CbC МСАА) было подписано пятью юрисдикциями.....5

ОЭСР опубликовала новые, а также обновила ранее выпущенные страновые профили трансфертного ценообразования5

ОЭСР выпустила обзор реформ в области фискальной политики6

Налоговые органы государств-участников СНГ будут осуществлять автоматический обмен налоговой информацией6

Европейская комиссия пришла к выводу, что Люксембург не предоставлял McDonalds незаконную государственную помощь6

Налогообложение доходов резидентов иных государств от продажи недвижимости не может быть выше, чем в отношении аналогичных доходов резидентов государства, на территории которого недвижимость расположена.....7

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

Контролируемые иностранные компании7

В целях уменьшения суммы налога от прибыли КИК на сумму налога, исчисленного в отношении прибыли этой КИК в соответствии с законодательством иностранных государств, сумма исчисленного в иностранном государстве налога должна быть документально подтверждена7

Контролирующее лицо иностранной компании вправе не учитывать прибыль в связи с невозможностью ее распределения между участниками только в случае наличия

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты по вопросам международного налогообложения за период с 1 сентября 2018 г. по 30 сентября 2018 г., а также актуальные на момент выпуска дайджеста новости международного налогообложения.

обязанности направления этой прибыли на увеличение уставного капитала и (или) формирование обязательных резервов КИК.....	7
Уведомление о КИК представляется в установленный срок вне зависимости от того получен ли данной КИК доход или нет	8
Контролируемая задолженность	8
<i>В соответствии с пп. 7 п. 4 ст. 105.14 НК РФ сделки по предоставлению беспроцентных займов между взаимозависимыми лицами, местом регистрации либо местом жительства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является РФ, не признаются контролируемыми вне зависимости от того, удовлетворяют ли такие сделки условиям, предусмотренным п. 1 - 3 указанной статьи</i>	<i>8</i>
<i>Если российская организация - должник и иностранная организация – кредитор признаются взаимозависимыми лицами и такая иностранная организация прямо либо косвенно владеет долей в уставном капитале российской организации, то вне зависимости от величины прямого или косвенного участия иностранной организации в уставном капитале российской организации задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией признается контролируемой</i>	<i>8</i>
Налоговое резидентство физических лиц.....	8
<i>Наличие у налогоплательщика статуса налогового резидента РФ определяется согласно ст. 207 НК РФ по итогам налогового периода, в котором налогоплательщиком был получен доход от продажи имущества</i>	<i>9</i>
<i>Для целей применения СоИДН между Россией и Испанией термин «резидент» означает любое лицо, которое по законодательству этого государства подлежит налогообложению в нем на основании его местожительства, постоянного местопребывания, места управления, места регистрации или любого другого критерия аналогичного характера. Критерий наличия «постоянного жилья» и другие перечисленные в п. 2 ст. 4 СоИДН критерии применяются для установления наличия у физического лица статуса налогового резидента только в случаях, когда физическое лицо по национальному законодательству каждого из Договаривающихся государств признается налоговым резидентом</i>	<i>9</i>
Фактическое право на доход.....	9
<i>В 2019 – 2021 гг. предлагается упростить порядок признания физических лиц и отдельных категорий организаций фактическими получателями дохода</i>	<i>9</i>
<i>Для признания лица в качестве фактического получателя дохода такое лицо должно быть непосредственным выгодоприобретателем, то есть лицом, которое фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу</i>	<i>9</i>
<i>При выплате дохода иностранному получателю, фактическим правом на который обладает физическое лицо, являющееся налоговым резидентом РФ, российский налоговый агент обязан удержать с суммы такой выплаты соответствующий НДФЛ.....</i>	<i>10</i>
<i>В случае если в отношении доходов, полученных в виде дивидендов, иностранная организация признает отсутствие фактического права на получение указанных доходов и лицом, имеющим фактическое право на получение таких доходов и косвенно участвующим в организации, выплатившей доход, является налоговый резидент РФ, к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, может быть применена налоговая ставка 0%</i>	<i>10</i>
Постоянное представительство иностранной организации.....	10
<i>Если иностранная организация в рамках единого технологического процесса или в других аналогичных случаях осуществляет на территории РФ деятельность, приводящую к образованию постоянного представительства, по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, организация вправе рассчитывать налогооблагаемую прибыль, относящуюся к ее</i>	

деятельности через отделение на территории РФ, в целом по группе таких отделений при условии применения всеми включенными в группу отделениями единой учетной политики в целях налогообложения.....	10
Подтверждение налогового резидентства.....	10
<i>Наличие оригинала документа, подтверждающего статус налогового резидента иностранной организации, выданного компетентным органом соответствующего государства, является достаточным подтверждением того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в иностранном государстве, с которым РФ имеет международный договор по вопросам налогообложения, даже в том случае, когда такой договор не содержит положений, регулирующих вопросы апостилирования и легализации документов, подтверждающих статус налогового резидентства</i>	<i>10</i>
Зачет иностранных налогов при уплате налогов в России.....	11
<i>Расходы в виде сумм налогов и сборов, уплаченных на территории иностранного государства, могут быть учтены в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией</i>	<i>11</i>
<i>Налоговый резидент РФ, получающий доход или владеющий капиталом, облагаемыми налогами в Швейцарии, вправе зачесть суммы уплаченных в Швейцарии налогов из суммы налога, взимаемого в России</i>	<i>11</i>
Иные вопросы, связанные с международными операциями.....	11
<i>Доходы белорусской организации от авторских прав и лицензий, полученные от источников в РФ, могут облагаться налогом на прибыль в РФ</i>	<i>11</i>
<i>Доходы от осуществления предпринимательской деятельности с использованием строительной техники не подпадают под определение термина «доходы от авторских прав и лицензий» и в случае осуществления белорусской организацией деятельности на строительном или монтажном объекте, расположенном на территории РФ, подлежат налогообложению в РФ.....</i>	<i>12</i>
<i>При выплате иностранной организации суммы долга по договору займа на основании решения суда обязанность по определению и удержанию суммы налога в качестве налогового агента не прекращается.....</i>	<i>12</i>
<i>Расходы на рекламу, в том числе подлежащие по национальному законодательству нормированию, подлежат учету в целях налогообложения прибыли организаций в полном объеме при условии, что они соответствуют требованиям СоИДН между Россией и Германией касательно участия в капитале российской организации немецкого резидента, а вычет расходов на рекламу не превышает сумм, которые согласовывались бы независимыми предприятиями при сопоставимых условиях</i>	<i>12</i>
<i>Доход, полученный сотрудником посольства от продажи недвижимого имущества, расположенного в РФ, не связанный с работой указанного лица в посольстве, на основании пп. 5 п. 1 ст. 208 НК, относится к доходам от источников в РФ</i>	<i>13</i>
3. Судебная практика.....	13
Контролируемые иностранные компании	13
<i>Штраф за повторное представление уведомления об участии в иностранных организациях ввиду обнаруженной ошибки подлежит уменьшению ввиду несоразмерности совершенному правонарушению</i>	<i>13</i>
Контролируемая задолженность	14
<i>Суммы процентов по контролируемой задолженности, признаваемых дивидендами и внесенных в качестве вклада в капитал компании-должника, являются неденежной формой выплаты дивидендов и подлежат обложению налогом у источника выплаты</i>	<i>14</i>
Постоянное представительство иностранной организации.....	14

<i>Иностранная организация, имеющая на территории Российской Федерации постоянное представительство, обязана предоставлять отчет о деятельности в Российской Федерации по месту нахождения всех отделений</i>	<i>14</i>
Фактическое право на доход.....	14
<i>Общество правомерно привлечено к ответственности, поскольку не удержало налог у источника в отношении выплат иностранной компании за международные перевозки</i>	<i>15</i>
<i>Налоговый агент неправомерно применил налоговую ставку 5% в отношении дивидендов, выплаченных кипрскому акционеру, поскольку акционер не имел фактического права на дивиденды.....</i>	<i>15</i>
<i>Обществом неправомерно применена пониженная ставка налога по процентам, поскольку кипрская компания не располагала собственными средствами и финансировалась за счет займа, полученного от компании на БВО</i>	<i>15</i>
Подтверждение налогового резидентства.....	16
<i>Привлечение Общества к ответственности является правомерным, поскольку на момент выплаты дохода иностранной компании у Общества отсутствовали документы, подтверждающие правомерность применения льготы.....</i>	<i>16</i>
<i>Обществу доначислен налог, штраф и пени, поскольку на момент выплаты дохода иностранной компании у Общества отсутствовали документы, подтверждающие правомерность применения льготы</i>	<i>16</i>
Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.....	16
<i>Суд признал неправомерной позицию налогоплательщика, что российская компания не является налоговым агентом при выплате доходов в виде дивидендов резиденту Белоруссии</i>	<i>17</i>
<i>Российская компания, выплачивающая дивиденды белорусской организации, обязана удерживать налог у источника. Белорусская организация не вправе выбирать государство, в котором уплачивается налог с полученных дивидендов</i>	<i>17</i>
Иные вопросы, связанные с международными операциями.....	17
<i>Судебная коллегия по экономическим спорам отменила решения судов апелляционной и кассационной инстанции, подтвердив, что при выплате денежных средств в адрес иностранной компании вне связи с ведением ею предпринимательской деятельности они должны квалифицироваться как «иные доходы», вследствие чего должен быть удержан налог у источника выплаты</i>	<i>17</i>
<i>Налоговый агент обязан предоставлять в налоговый орган сведения о суммах доходов, выплаченных иностранным организациям и в том случае, когда налог с выплаченного дохода не удержан</i>	<i>18</i>
<i>Агентское вознаграждение иностранного лица, выплаченное при отсутствии реального оказания агентских услуг, подлежит обложению у источника выплат в РФ</i>	<i>18</i>
<i>ФНС России не вправе осуществлять запрос в компетентные органы Узбекистана на основании СоИДН в интересах арбитражных управляющих, поскольку получаемая информация является конфиденциальной и ограничена в использовании.....</i>	<i>19</i>

1. Новости международного налогообложения

Аруба вступает в программу сотрудничества по вопросам BEPS

27 сентября на сайте ОЭСР появилась [информация](#) о вступлении Арубы в «инклюзивную группу» по работе над планом BEPS. Таким образом, на данный момент 118 стран, не входящих в ОЭСР и G20, осуществляют участие в программе имплементации мер Плана и решении иных проблем противодействия BEPS.

Многосторонняя конвенция (MLI) расширяет свое влияние

18 сентября Саудовская Аравия [подписала](#) Многостороннюю конвенцию по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, став 84 юрисдикцией, вступившей в соглашение.

Также в сентябре Австралия, Франция, Япония, Словацкая республика, Израиль и Литва [подали](#) в ОЭСР грамоты о ратификации MLI.

ОЭСР разместила дальнейшие рекомендации для налоговых органов и транснациональных компаний по вопросу составления межстрановых отчетов (CbC reporting)

13 сентября опубликованы [дополнительные разъяснения](#) в целях внесения определенности в правила обмена межстрановыми отчетами в рамках Действия 13 Плана BEPS.

Многостороннее Соглашение компетентных органов об обмене страновыми отчетами (CbC МСАА) было подписано пятью юрисдикциями

13 сентября было [объявлено](#) об установлении отношений по обмену межстрановыми отчетами в рамках многостороннего Соглашения с Бермудскими островами, Кюрасао, Гонконгом и Лихтенштейном.

ОЭСР опубликовала новые, а также обновила ранее выпущенные страновые профили трансфертного ценообразования

7 сентября ОЭСР [разместила](#) профили для Коста-Рики, Греции, Кореи, Панамы, Сейшельских островов, ЮАР и Турции, кроме того, была обновлена информация, содержащаяся в профиле Сингапура. Таким образом, на данный момент страновые профили доступны для 52 стран.

Напомним, что страновые профили содержат информацию о методах ТЦО, анализе сопоставимости, нематериальных активах, внутригрупповых услугах, соглашениях о распределении расходов, документации о ТЦО, административных подходах к избежанию и разрешению споров и другим вопросам имплементации правил о ТЦО. Кроме того, приводится анализ степени соответствия национальных правил Руководящим принципам трансфертного ценообразования от ОЭСР.

ОЭСР выпустила обзор реформ в области фискальной политики

5 сентября на сайте ОЭСР было [размещено третье издание исследований](#) о последних налоговых реформах в странах ОЭСР, а также Аргентине, Индонезии и ЮАР. В отчете отражены основные тенденции изменений в национальном налоговом законодательстве государств, а также отмечается возросшее влияние налоговой политики на изменения в экономике.

В соответствии с исследованием, последние налоговые реформы были направлены на снижение налоговых ставок в целях стимулирования инвестиций, уровня потребления и участия на рынке труда, в целом продолжая тренд, начатый пару лет назад. Так, в докладе подчеркивается тенденция к снижению ставок налога на прибыль, что в большой степени обусловлено реформами в ряде крупных стран с традиционно высокими ставками налога. В докладе отмечается, что средняя ставка налога на прибыль снизилась с 32,5% до 23,9% за последние 18 лет. Однако после кризиса темпы снижения замедлились.

Помимо вопросов корпоративного налогообложения, ОЭСР отмечает ряд иных изменений в налоговой политике. Так, во многих странах отмечается снижение ставки налога на доходы физических лиц, в первую очередь, в целях снижения нагрузки на лиц с низким и средним уровнем доходов.

Кроме того, в странах ОЭСР наблюдается стабилизация ставки НДС. Существующие высокие ставки НДС вынудили страны искать альтернативные способы привлечения дополнительных поступлений, в частности, путем улучшения налогового администрирования.

Также отмечается рост акцизов на «вредное потребление»: увеличение ставок акцизов на табак и алкоголь и введение налога на сладкие напитки в Великобритании, Ирландии и ЮАР.

Налоговые органы государств-участников СНГ будут осуществлять автоматический обмен налоговой информацией

Экономическим советом СНГ [был одобрен](#) проект Протокола об обмене информацией в электронном виде между участниками СНГ в целях налогового администрирования. Согласно Протоколу, налоговые органы договорившихся государств будут ежегодно в автоматическом режиме предоставлять и получать сведения по отдельным видам доходов юридических и физических лиц, а также о некоторых видах имущества и его собственниках (владельцах).

Европейская комиссия пришла к выводу, что Люксембург не предоставлял McDonalds незаконную государственную помощь

В ходе расследования, начатого в декабре 2015 г., [Европейская комиссия установила](#), что McDonalds Europe Franchising, дочерняя компания McDonalds Group, получала роялти за предоставление прав на использование бренда McDonalds в Европе, но относила данные доходы к своему филиалу, расположенному в США.

В соответствии с рулингом, выданным люксембургскими компетентными органами, полученные роялти не облагаются в Люксембурге, поскольку деятельность американского филиала McDonalds Europe Franchising в соответствии с Соглашением об избежании двойного налогообложения между Люксембургом и США приводит к образованию

постоянного представительства в США, и поэтому прибыль филиала должна облагаться в США.

Однако американский филиал не признавался постоянным представительством McDonalds Europe Franchising в соответствии с налоговым законодательством США.

По итогам расследования Европейская комиссия пришла к выводу, что выданный люксембургскими компетентными органами рулинг содержит правомерную позицию. При применении Соглашения об избежании двойного налогообложения люксембургские компетентные органы обоснованно руководствовались тем, что с точки зрения законодательства Люксембурга американский филиал McDonalds Europe Franchising должен признаваться постоянным представительством в США.

Таким образом, причиной двойного неналогообложения доходов McDonalds Europe Franchising в виде роялти явилось несоответствие между налоговым законодательством Люксембурга и США, а не действия компетентных органов Люксембурга.

Налогообложение доходов резидентов иных государств от продажи недвижимости не может быть выше, чем в отношении аналогичных доходов резидентов государства, на территории которого недвижимость расположена

Европейский суд справедливости по делу [Patrício Teixeira \(Case C-184/18\)](#) решил, что налогообложение в Португалии доходов резидентов Анголы от продажи недвижимого имущества, находящегося в Португалии, не может быть выше, чем в отношении аналогичных доходов резидентов Португалии.

Существующее в Португалии регулирование представляет собой ограничение на свободное перемещение капитала, которое не может быть оправдано с точки зрения законодательства ЕС.

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 05.09.2018 № 03-04-05/63517

В целях уменьшения суммы налога от прибыли КИК на сумму налога, исчисленного в отношении прибыли этой КИК в соответствии с законодательством иностранных государств, сумма исчисленного в иностранном государстве налога должна быть документально подтверждена

Письмо Минфина России от 28.08.2018 № 03-12-11/2/61131

Контролирующее лицо иностранной компании вправе не учитывать прибыль в связи с невозможностью ее распределения между участниками только в случае наличия обязанности направления этой прибыли на увеличение уставного капитала и (или) формирование обязательных резервов КИК

П. 8 ст. 25.15 НК РФ установлено, что, в случае если по итогам периода, за который в соответствии с личным законом КИК составляется финансовая отчетность за финансовый

год, у иностранной организации отсутствует возможность распределения прибыли (полностью или частично) между участниками по причине установленной личным законом такой организации обязанности направления этой прибыли на увеличение уставного капитала и (или) формирование обязательных резервов, если обязанность по формированию таких резервов предусмотрена законодательством иностранного государства, такая прибыль не учитывается при определении налоговой базы у налогоплательщика - контролирующего лица.

Иных положений о возможности не учитывать прибыль КИК в связи с невозможностью ее распределения между участниками по причине, установленной личным законом такой организации, НК РФ не предусмотрено.

Письмо Минфина России от 24.08.2018 № 03-04-05/60511

Уведомление о КИК представляется в установленный срок вне зависимости от того получен ли данной КИК доход или нет

Оснований для непредставления уведомления о контролируемых иностранных компаниях в зависимости от наличия положительного экономического результата не предусмотрено.

Контролируемая задолженность

Письмо Минфина России от 28.08.2018 № 03-12-11/1/61109

В соответствии с пп. 7 п. 4 ст. 105.14 НК РФ сделки по предоставлению беспроцентных займов между взаимозависимыми лицами, местом регистрации либо местом жительства всех сторон и выгодоприобретателей по которым является РФ, не признаются контролируемыми вне зависимости от того, удовлетворяют ли такие сделки условиям, предусмотренным п. 1 - 3 указанной статьи

Письмо Минфина России от 16.08.2018 № 03-03-06/1/58045

Если российская организация - должник и иностранная организация – кредитор признаются взаимозависимыми лицами и такая иностранная организация прямо либо косвенно владеет долей в уставном капитале российской организации, то вне зависимости от величины прямого или косвенного участия иностранной организации в уставном капитале российской организации задолженность по долговому обязательству перед иностранной организацией признается контролируемой

Подпункт 1 п. 2 ст. 269 НК РФ ставит признание непогашенной задолженности, контролируемой в зависимость не от размера доли прямого или косвенного участия иностранной организации в уставном капитале российской организации, а лишь от факта такого участия.

Налоговое резидентство физических лиц

Письмо Минфина России от 05.09.2018 № 03-04-05/63522

Наличие у налогоплательщика статуса налогового резидента РФ определяется согласно ст. 207 НК РФ по итогам налогового периода, в котором налогоплательщиком был получен доход от продажи имущества

Письмо Минфина России от 31.08.2018 № 03-04-05/62355

Для целей применения СоИДН между Россией и Испанией термин «резидент» означает любое лицо, которое по законодательству этого государства подлежит налогообложению в нем на основании его местожительства, постоянного местопребывания, места управления, места регистрации или любого другого критерия аналогичного характера. Критерий наличия «постоянного жилья» и другие перечисленные в п. 2 ст. 4 СоИДН критерии применяются для установления наличия у физического лица статуса налогового резидента только в случаях, когда физическое лицо по национальному законодательству каждого из Договаривающихся государств признается налоговым резидентом

Фактическое право на доход

Письмо Минфина России от 07.09.2018 № 03-08-05/64129; от 07.09.2018 № 03-08-05/64121

В 2019 – 2021 гг. предлагается упростить порядок признания физических лиц и отдельных категорий организаций фактическими получателями дохода

В плановом периоде 2019 - 2021 годов планируется настройка мер, направленных на деофшоризацию российской экономики, в целях устранения выявленных на практике коллизий принятых норм.

В частности, для целей применения концепции лица, имеющего фактическое право на доход, предлагается упростить порядок признания физических лиц и отдельных категорий организаций фактическими получателями дохода. Проект федерального закона, содержащий указанные предложения, в настоящий момент находится на рассмотрении в Государственной Думе Федерального Собрания РФ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» ([№ 442400-7](#)).

Письмо Минфина России от 24.08.2018 № 03-12-12/2/60389

Для признания лица в качестве фактического получателя дохода такое лицо должно быть непосредственным выгодоприобретателем, то есть лицом, которое фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу

При определении лица, имеющего фактическое право на доходы, учитываются функции, выполняемые лицами, в отношении данных доходов, а также принимаемые ими риски.

Письма Минфина России от 30.07.2018 № 03-04-06/53469; от 27.07.2018 № 03-12-11/2/52907

При выплате дохода иностранному получателю, фактическим правом на который обладает физическое лицо, являющееся налоговым резидентом РФ, российский налоговый агент обязан удержать с суммы такой выплаты соответствующий НДФЛ

В указанном случае российской организацией, выплачивающей доход, не удерживается налог с иностранного лица, не имеющего фактического права на выплачиваемые доходы, однако она будет выступать налоговым агентом в отношении дохода, получаемого физическим лицом, являющимся налоговым резидентом РФ и имеющим фактическое право на выплачиваемые указанной иностранной компании доходы.

Письмо ФНС России от 09.07.2018 № БС-19-3/204

В случае если в отношении доходов, полученных в виде дивидендов, иностранная организация признает отсутствие фактического права на получение указанных доходов и лицом, имеющим фактическое право на получение таких доходов и косвенно участвующим в организации, выплатившей доход, является налоговый резидент РФ, к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, может быть применена налоговая ставка 0%

П. 1.1 ст. 312 НК РФ допускает, что в случае отсутствия у иностранной организации фактического права на получение указанных доходов и наличия фактического права на получение этих доходов у российского налогового резидента, косвенно участвующего в организации, выплатившей доход, к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, может быть применена налоговая ставка 0 %, установленная пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, при условии предоставления налоговому агенту, выплачивающему такой доход, информации, указанной в ст. 312 НК РФ.

Постоянное представительство иностранной организации

Письмо ФНС России от 30.07.2018 № СД-4-3/14678

Если иностранная организация в рамках единого технологического процесса или в других аналогичных случаях осуществляет на территории РФ деятельность, приводящую к образованию постоянного представительства, по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, организация вправе рассчитывать налогооблагаемую прибыль, относящуюся к ее деятельности через отделение на территории РФ, в целом по группе таких отделений при условии применения всеми включенными в группу отделениями единой учетной политики в целях налогообложения

Подтверждение налогового резидентства

Письмо Минфина России от 28.08.2018 № 03-08-05/61095

Наличие оригинала документа, подтверждающего статус налогового резидента иностранной организации, выданного компетентным органом соответствующего государства, является достаточным подтверждением того, что эта иностранная

организация имеет постоянное местонахождение в иностранном государстве, с которым РФ имеет международный договор по вопросам налогообложения, даже в том случае, когда такой договор не содержит положений, регулирующих вопросы апостилирования и легализации документов, подтверждающих статус налогового резидентства

Зачет иностранных налогов при уплате налогов в России

Письмо Минфина России от 07.09.2018 № 03-03-06/1/64126

Расходы в виде сумм налогов и сборов, уплаченных на территории иностранного государства, могут быть учтены в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией

Перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения в соответствии со ст. 270 НК РФ, является закрытым и не содержит прямого указания на то, что налоги и сборы, уплаченные на территории иностранного государства, не принимаются в качестве расходов.

При этом налоги, по которым НК РФ напрямую предусматривает порядок устранения двойного налогообложения путем зачета налога, уплаченного на территории иностранного государства, при уплате соответствующего налога в РФ, учету в составе расходов при расчете налога на прибыль организаций не подлежат.

Письмо Минфина России от 06.09.2018 № 03-08-05/63745

Налоговый резидент РФ, получающий доход или владеющий капиталом, облагаемыми налогами в Швейцарии, вправе зачесть суммы уплаченных в Швейцарии налогов из суммы налога, взимаемого в России

В соответствии с СоИДН между Россией и Швейцарией для резидента РФ, получающего доход или владеющего капиталом, которые в соответствии с положениями СоИДН могут облагаться налогами в Швейцарии, установлена возможность получения вычета такой суммы налога на доход или капитал из суммы налога, взимаемого в России. Такой вычет, однако, не должен превышать сумму налога РФ на такой доход или капитал, рассчитанного в соответствии с налоговым законодательством.

Таким образом, налог, удержанный в Швейцарии, не подлежит возврату, однако физическое лицо - налоговый резидент РФ может зачесть в РФ сумму такого налога в размере, не превышающем сумму налога на доход или капитал, рассчитанного в соответствии с НК РФ. При этом полученная разница возврату из бюджета не подлежит.

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Письмо Минфина России от 05.09.2018 № 03-08-05/63528

Доходы белорусской организации от авторских прав и лицензий, полученные от источников в РФ, могут облагаться налогом на прибыль в РФ

Согласно п. 1 ст.11 СоИДН между Россией и Беларуссией доходы от авторских прав и лицензий, возникающие в одном Договаривающемся Государстве и выплачиваемые лицу с постоянным местопребыванием в другом Договаривающемся Государстве, могут облагаться налогом в этом другом Государстве.

Такие доходы могут облагаться налогами в Государстве, в котором они возникают, и в соответствии с законодательством этого Государства, но, если получатель фактически имеет право на эти доходы, налог, взимаемый таким образом, не может превышать 10 % валовой суммы доходов от авторских прав и лицензий.

Таким образом, доходы белорусской организации от авторских прав и лицензий подлежат налогообложению налогом на прибыль в РФ по ставке, определяемой с учетом норм п. 2 ст. 11 Соглашения, в размере 10% при условии представления подтверждений, установленных п. 1 ст. 312 НК РФ.

Письмо Минфина России от 04.09.2018 № 03-08-05/63137

Доходы от осуществления предпринимательской деятельности с использованием строительной техники не подпадают под определение термина «доходы от авторских прав и лицензий» и в случае осуществления белорусской организацией деятельности на строительном или монтажном объекте, расположенном на территории РФ, подлежат налогообложению в РФ

В случае осуществления белорусской организацией деятельности на строительном или монтажном объекте, расположенном на территории РФ, такая деятельность приводит к образованию постоянного представительства на территории РФ. Следовательно, такая прибыль, полученная белорусской организацией, подлежит налогообложению в РФ.

Письмо Минфина России от 28.08.2018 № 03-08-05/61206

При выплате иностранной организации суммы долга по договору займа на основании решения суда обязанность по определению и удержанию суммы налога в качестве налогового агента не прекращается

Обстоятельства, при которых обязанность по уплате налога прекращается, установлены п. 3 ст. 44 НК РФ. При этом данный пункт не предусматривает прекращение обязанности по уплате налога в связи с взысканием с налогового агента - заемщика по договору займа с иностранной организацией (заимодавцем) в пользу такой иностранной организации суммы долга по указанному договору займа в принудительном порядке судебным приставом-исполнителем на основании исполнительного листа по решению суда.

Письмо Минфина России от 28.08.2018 № 03-08-05/61066

Расходы на рекламу, в том числе подлежащие по национальному законодательству нормированию, подлежат учету в целях налогообложения прибыли организаций в полном объеме при условии, что они соответствуют требованиям СоИДН между Россией и Германией касательно участия в капитале российской организации немецкого резидента, а вычет расходов на рекламу не превышает сумм, которые согласовывались бы независимыми предприятиями при сопоставимых условиях

В п. 3 Протокола к СоИДН между Россией и Германией предусмотрено, что расходы на рекламу, понесенные российской компанией с участием немецкой компании, для целей

исчисления налога на прибыль учитываются в полном объеме при условии, что вычитаемые суммы не будут превышать суммы, которые согласовывались бы независимыми предприятиями при сопоставимых условиях.

Соглашение не содержит требований относительно доли участия резидента Германии в капитале российской организации для учета затрат на рекламу без ограничений. В то же время Договаривающимися государствами достигнуто обоюдное понимание того, что нормы п. 3 Протокола к Соглашению применению не подлежат в случае, если отсутствует реальное экономическое основание для такого участия и когда такое участие в капитале осуществляется исключительно для получения преимуществ, предусмотренных в п. 3 Протокола.

Письмо ФНС России от 28.08.2018 № БС-4-11/16648@

Доход, полученный сотрудником посольства от продажи недвижимого имущества, расположенного в РФ, не связанный с работой указанного лица в посольстве, на основании пп. 5 п. 1 ст. 208 НК, относится к доходам от источников в РФ

На основании пп. 2 п. 1 ст. 215 НК РФ не подлежат обложению НДФЛ доходы административно – технического персонала представительств иностранного государства и членов их семей, проживающих вместе с ними, если они не являются гражданами РФ или не проживают в РФ постоянно, за исключением доходов от источников в РФ, не связанных с работой указанных физических лиц в этих представительствах.

3. Судебная практика

Контролируемые иностранные компании

Решение АС г. Москвы от 10.09.2018 по делу № [А40-197196/18](#) ООО «Инфраструктура ТК» (Паршукова О.Ю.)

Штраф за повторное представление уведомления об участии в иностранных организациях ввиду обнаруженной ошибки подлежит уменьшению ввиду несоразмерности совершенному правонарушению

Налоговый орган привлек Общество к ответственности за непредставление уведомления об участии в иностранных компаниях на бумажном носителе, посчитав, что в случае представления уточненного уведомления в электронной форме, оно считается первичным и освобождение от ответственности, предусмотренное п. 7 ст. 25.14 НК РФ, неприменимо.

Налоговый орган отметил, что уведомление об участии в иностранных организациях представляются в налоговый орган от налогоплательщиков по установленным формам (форматам) в электронной форме.

При этом первичное уведомление об участии в иностранных организациях впервые было предоставлено заявителем на бумажном носителе, о чем свидетельствует штамп на титульной странице уведомления об участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица). То есть заявителем были предприняты все действия для предоставления необходимых сведений в налоговые

органы в пределах срока, установленного ст. 25.14 НК РФ, что свидетельствует об отсутствии намерения у заявителя сокрыть факт участия в иностранных организациях.

Суд, сославшись на допустимость применения смягчающих обстоятельств на основании ст. 112 НК РФ и п. 17 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 г. № 71 и несоразмерность нарушения наказанию, снизил штраф в 5 раз.

Контролируемая задолженность

Решение АС г. Санкт-Петербурга и Ленинградской обл. от 30.08.2018 по делу № [A56-44788/2018](#) ООО «Логистический парк «Янино» (судья Захаров В.В.)

Суммы процентов по контролируемой задолженности, признаваемых дивидендами и внесенных в качестве вклада в капитал компании-должника, являются неденежной формой выплаты дивидендов и подлежат обложению налогом у источника выплаты

Иностранная компания приобрела права требования по договорам займа к своей дочерней российской организации у других компаний группы и зачла ее в счет увеличения капитала дочерней компании.

Суд поддержал выводы налогового органа и указал, что первоначальная задолженность перед аффилированными компаниями является контролируемой, в связи с чем проценты, превышающие предельную величину, подлежат переквалификации в дивиденды. При этом внесение превышающих предельную величину процентов в качестве вклада в капитал является неденежной формой выплаты дивидендов, в результате чего российская компания – заемщик, должна была удержать налог у источника выплаты.

Постоянное представительство иностранной организации

Решение АС Калининградской обл. от 18.09.2018 по делу № [A21-5924/2018](#) ЗАО «Белвест Ритейл Северо-Запад» (судья Сергеева И.С.)

Иностранная организация, имеющая на территории Российской Федерации постоянное представительство, обязана предоставлять отчет о деятельности в Российской Федерации по месту нахождения всех отделений

Суд установил, что в силу п. 4 ст. 307 НК РФ при наличии у иностранной организации на территории Российской Федерации более чем одного отделения, деятельность через которые приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению. Исключение составляет осуществление деятельности в рамках единого технологического процесса или в других аналогичных случаях, если такой порядок расчета согласован с налоговым органом.

Фактическое право на доход

Постановление АС Западно-Сибирского округа от 18.09.2018 по делу № [A27-331/2017](#) ООО «Краснобродский Южный» (председательствующий Кокшаров А.А., судьи Бурова А.А., Перминова И.В.)

Общество правомерно привлечено к ответственности, поскольку не удержало налог у источника в отношении выплат иностранной компании за международные перевозки

В 2013 г. Общество выплатило иностранной компании, зарегистрированной в Белизе, денежную сумму за международные перевозки морским транспортом. Налог у источника не был удержан, поскольку, по мнению Общества, иностранная компания не является фактическим получателем дохода, а является агентом в отношении третьих лиц-перевозчиков. Суд кассационной инстанции согласился с позицией нижестоящих инстанций поскольку оказываемые услуги являлись международной перевозкой, доходы от которой облагаются у источника выплаты в РФ. Из представленных документов не следует, что иностранная компания является агентом в интересах третьих лиц.

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

Арбитражный суд округа согласился с позицией судов первой и апелляционной инстанций, что Общество неправоммерно применило пониженную ставку по СоИДН между Россией и Кипром, поскольку кипрская компания являлась промежуточным звеном («технической» (конduitной) компанией) и не осуществляла реальную хозяйственную деятельность, вследствие чего не являлась конечным выгодоприобретателем. Кроме того, доходы за вычетом минимальной суммы на административные расходы перечислялись транзитом в адрес организаций, зарегистрированных на БВО.

Решение АС Кемеровской обл. от 21.09.2018 по делу № [A27-13314/2018](#) ООО «Новострой» (судья Исаенко Е.В.)

Обществом неправоммерно применена пониженная ставка налога по процентам, поскольку кипрская компания не располагала собственными средствами и финансировалась за счет займа, полученного от компании на БВО

Кипрская компания приобрела права требования по договору займа, заключённому с дочерней российской организацией, у другой компании группы, являющейся сестринской по отношению к этой российской организации. Приобретенные права требования были зачтены в счет увеличения чистых активов дочерней организации.

Налоговый орган признал задолженность перед сестринской иностранной компанией контролируемой, поскольку финансирование займа фактически осуществлялось головной компанией группы, зарегистрированной на БВО.

В подтверждение права на применение пониженной ставки Обществом представлен сертификат налогового резидентства и письмо с подтверждением наличия у кипрской компании фактического права на доход.

Суд признал отсутствие фактического права на доход у кипрской компании, поскольку:

- Кипрская компания не располагала собственными средствами, а являлась центром перераспределения финансовых потоков в интересах головной материнской компании;
- Приобретение кипрской компанией прав требования по договору займа было профинансировано за счет займа от головной компании на БВО;
- Сестринская компания, которая являлась первоначальным кредитором, также не располагала собственными средствами и финансировалась компанией на БВО.

Тем не менее, суд не согласился с позицией налогового органа относительно недостижения налогоплательщиком цели внесения вклада в имущество для целей применения п.п. 3.4 п.1 ст. 251 НК РФ – увеличения стоимости чистых активов Общества.

Судом отмечено, что внесение вклада частично деньгами, так и частично зачетом в счет реального обязательства Общества по уплате займа и процентов, несет положительные экономические последствия для Общества, т.к. увеличивает его активы и уменьшает обязательства. Конкретный арифметический результат изменения чистых активов будет зависеть и от их значения до внесения вклада. Так, если активы имели отрицательное значение, то внесение вклада его уменьшит, хотя может и не довести до положительной величины, тем не менее, цель внесения вклада также будет считаться достигнутой.

Подтверждение налогового резидентства

Решение АС г. Москвы от 14.09.2018 по делу № [А40-213440/17](#) ООО «Анненский Эстейт» (судья Шевелева Л.А.)

Привлечение Общества к ответственности является правомерным, поскольку на момент выплаты дохода иностранной компании у Общества отсутствовали документы, подтверждающие правомерность применения льготы

Судом установлено, что Общество не только на момент выплаты доходов, но и в период проведения налоговой проверки не располагало апостилированным сертификатом налогового резидентства иностранного работодателя.

Решение АС г. Москвы от 14.09.2018 по делу № [А40-232693/17](#) ООО «ФРП Менеджмент» (судья Ларин М.В.)

Обществу доначислен налог, штраф и пени, поскольку на момент выплаты дохода иностранной компании у Общества отсутствовали документы, подтверждающие правомерность применения льготы

Общество привлечено к ответственности за нарушение налогового правонарушения, поскольку ни по требованию о представлении документов, ни с возражениями на акт камеральной проверки, ни с апелляционной жалобой на оспариваемое решение Общество не представило сертификат, выданный уполномоченным органом Министерства финансов Республики Кипр, подтверждающий статус налогового резидента иностранной компании.

Представленные свидетельства о регистрации, подписанные Регистратором иностранной компании, не подтверждают статус налогового резидентства иностранной компании.

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов

Постановление АС Московского округа от 18.09.2018 по делу № [А40-254413/17](#) ООО «Белнефтехим-Рос» (председательствующий Дербенев А.А., судьи Анциферова О.В., Матюшенкова Ю.Л.)

Суд признал неправомерной позицию налогоплательщика, что российская компания не является налоговым агентом при выплате доходов в виде дивидендов резиденту Белоруссии

Налогоплательщик по результатам налоговой проверки был привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения в результате неправомерного применения ставки 0% по налогу на прибыль организаций в отношении дивидендов. Налоговые органы посчитали, что в данном случае налогоплательщик является налоговым агентом при выплате дивидендов и применению подлежит ставка 15%

Суд поддержал позицию налоговых органов на основании положений п. 2 ст. 9 СоИДН между Россией и Республикой Беларусь о том, что дивиденды могут облагаться налогом у источника в соответствии с законодательством государства постоянного местопребывания предприятия, выплачивающего дивиденды.

Определение Верховного суда РФ от 14.09.2018 № [310-КГ18-13643](#) по делу № [А62-6588/2017](#) ООО «Торговый дом Беллакт» (судья Завьялова Т.В.) об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ

Российская компания, выплачивающая дивиденды белорусской организации, обязана удерживать налог у источника. Белорусская организация не вправе выбирать государство, в котором уплачивается налог с полученных дивидендов

Верховный суд подтвердил правильность выводов суда кассационной инстанции о том, что Общество является налоговым агентом, и при исчислении налога на прибыль организации с доходов, полученных в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями подлежит применению ставка 15%.

П. 2 ст. 9 СоИДН позволяет облагать налогом дивиденды в государстве нахождения лица, выплачивающего доход, по ставке 15%. У российской компании возникла обязанность удержать и перечислить в бюджет сумму налога с выплаченных дивидендов.

В то же время в силу положений ст. 20 СоИДН, белорусская компаний вправе вычесть сумму налога, уплаченного в России, из суммы налога, уплаченного в отношении данного дохода в Белоруссии.

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда РФ от 07.09.2018 № [309-КГ18-6366](#) по делу № [А50-16961/2017](#) ООО «ГалоПолимер Кирово-Чепецк» (председательствующий Завьялова Т.В., судьи Антонова М.К., Тютин Д.В.)

Судебная коллегия по экономическим спорам отменила решения судов апелляционной и кассационной инстанции, подтвердив, что при выплате денежных средств в адрес иностранной компании вне связи с ведением ею предпринимательской деятельности они должны квалифицироваться как «иные доходы», вследствие чего должен быть удержан налог у источника выплаты

Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ отменила решения апелляционной и кассационной инстанции, оставив в силе решение АС Пермского края. Верховный суд согласил с позицией налогового органа о том, что услуги иностранной организацией фактически не оказывались, вознаграждение получено канадской компанией и перечисление денежных средств было произведено в отсутствие встречного предоставления.

Денежные средства при отсутствии иных доказательств, объясняющих природу платежа, по факту представляли собой часть имущества (капитала) Общества, связанного по источнику своего образования с территорией Российской Федерации, распределенного в пользу иностранной компании с ведома российской организации и на безвозвратной основе, то есть имела места выплата пассивного дохода.

Общество неправомерно применило п. 2 ст. 309 НК РФ и ст. 7 СоИДН между РФ и Канадой, поскольку данное вознаграждение является «другим доходом» и может быть обложено в государстве, в котором возникает.

Постановление Восемнадцатого ААС от 04.09.2018 по делу № [A76-9658/2018](#) ОАО «Хлебпром» (председательствующий Костин В.Ю., судьи Арямов А.А., Скобелкин А.П.)

Налоговый агент обязан предоставлять в налоговый орган сведения о суммах доходов, выплаченных иностранным организациям и в том случае, когда налог с выплаченного дохода не удержан

Апелляционный суд отменил решение первой инстанции, сделав вывод о том, что согласно положениям п. 4 ст. 310 НК РФ отсутствие удержанных за соответствующий период налогов не влияет на обязанность организации представить в налоговый орган сведения о суммах выплаченных иностранным организациям доходов. Иное толкование противоречило бы смыслу налогового контроля.

Решение АС Владимирской обл. от 12.09.2018 по делу № [A11-11199/2017](#) АО «Покровский завод биопрепаратов» (судья Давыдова Н.Ю.)

Агентское вознаграждение иностранного лица, выплаченное при отсутствии реального оказания агентских услуг, подлежит обложению у источника выплат в РФ

Налоговый орган установил отсутствие реальных хозяйственных операций по агентскому договору на поиск и привлечение иностранных покупателей на изделия ветеринарного назначения, указав, что между налогоплательщиком и непосредственным покупателем продукции сложились прямые взаимоотношения до заключения агентского договора. Перечисление денежных средств иностранному агенту осуществлялось без встречного имущественного предоставления.

Суд поддержал довод налогового органа, указав, что в соответствии с п. 5 ст. 13 СоИДН между Россией и Соединенным Королевством доходы, получаемые от отчуждения любого имущества, иного чем то, о котором идет речь в п. 1 - 4 ст. 13 СОИДН, подлежат налогообложению только в том Договаривающемся Государстве, в котором лицо, отчуждающее имущество, имеет постоянное местопребывание, при условии, что такие доходы являются объектом налогообложения в этом Договаривающемся Государстве.

Решение АС г. Москвы от 17.09.2018 по делу № [А40-112850/2018](#) ООО «ИнвестРиэлти» (судья Папелишвили Г.Н.)

ФНС России не вправе осуществлять запрос в компетентные органы Узбекистана на основании СоИДН в интересах арбитражных управляющих, поскольку получаемая информация является конфиденциальной и ограничена в использовании

Признавая правомерным Письмо ФНС России, суд отметил, что в соответствии со ст. 26 СоИДН между Россией и Узбекистаном, любая информация, полученная Российской Федерацией, считается конфиденциальной и может быть сообщена только лицам или органам, включая суды и административные органы, связанным с оценкой, взиманием, принудительным взысканием, судебным преследованием или рассмотрением апелляций в отношении налогов, на которые распространяется соглашение. Такие лица или органы будут использовать эту информацию только для этих целей. Арбитражные управляющие не включены в перечень лиц, которым может быть сообщена полученная информация.

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