



ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 37¹

Ноябрь 2018 года

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

1. Новости международного налогообложения 4

Выпущен отчет Генерального секретариата ОЭСР по налоговым вопросам4

ОЭСР выпустила руководство по разработке синтезированного текста СоИДН4

ОЭСР разместила обновленные данные по вопросам борьбы с недобросовестной налоговой конкуренцией государств4

Кабо-Верде становится участником Плана BEPS4

ЕС обновил список государств, не оказывающих сотрудничество по вопросам налогообложения4

Подписан Протокол об обмене информацией в электронном виде между государствами – участниками СНГ для налогового администрирования5

Европейский суд справедливости: если у резидентов не облагаются получаемые ими дивиденды в случае получения убытка, то аналогичное правило должно действовать и для нерезидентов5

Заем, выданный близкому родственнику мажоритарного акционера датской компании, рассматривается как распределение дивидендов в отношении акционера5

Пенсия, полученная резидентом Бельгии-преподавателем частного учебного заведения в Нидерландах, подлежит налогообложению в Бельгии, даже если данное учебное заведение финансируется государством5

Вознаграждение директора, полученное физическим лицом-резидентом Бельгии от источников в ОАЭ, не освобождается от налогообложения в Бельгии6

Налог солидарности, введенный в Греции, подпадает под действие СоИДН между Грецией и Великобританией6

2. Письма Минфина России и ФНС России 7

Контролируемые иностранные компании7

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты по вопросам международного налогообложения, а также новости международного налогообложения за период с 01 ноября 2018 г. по 30 ноября 2018 г.

| | |
|--|----------|
| Оценка соблюдения условий для признания КИК активной иностранной холдинговой (субхолдинговой) компанией осуществляется по состоянию на дату окончания финансового года в соответствии с личным законом КИК..... | 7 |
| Дивиденды, которые выплатила КИК, уменьшают прибыль КИК для целей ее налогообложения у контролирующего лица, но не уменьшают ее для целей применения пороговых значений | 7 |
| Сумма уплаченного КИК иностранного налога, уменьшающего сумму российского налога, пересчитывается в рубли на дату уплаты налога | 7 |
| При определении прибыли КИК по правилам, предусмотренным для российских налогоплательщиков, не применяются установленные ст. 309.1 НК РФ: перечень доходов (расходов), не учитываемых для целей налогообложения (п. 3); специальные правила определения налоговой базы при выбытии финансовых активов (п. 3.1); правила классификации доходов КИК в качестве активных и пассивных (п. 4-5); правила о переносе убытков КИК (п. 7)..... | 7 |
| Контролируемая задолженность | 7 |
| Правила тонкой капитализации, действующие с 2017 г., применяются и к займам от взаимозависимых физических лиц, являющихся иностранными налоговыми резидентами ... | 7 |
| Утрата взаимозависимым работодателем налогового резидентства РФ не влечет за собой применение правил тонкой капитализации за прошлые налоговые периоды | 7 |
| Подтверждение налогового резидентства..... | 7 |
| Документы об иностранном налоговом резидентстве могут быть приняты российским налоговым органом без проставления апостиля и без нотариального заверения перевода.. | 8 |
| Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности | 8 |
| Филиал иностранной организации на территории РФ не признается налоговым агентом в отношении доходов, полученных сотрудниками головного офиса иностранной организации от такого головного офиса, которые были командированы в российский филиал | 8 |
| Если компенсационные выплаты (или их часть) при увольнении иностранного высококвалифицированного специалиста не освобождены от налогообложения НДФЛ, то к ним применяется ставка НДФЛ 13% | 8 |
| Амнистия капиталов | 9 |
| Запрет на взыскание налога с лица, подавшего специальную декларацию, действует в отношении налогов, обязанность по уплате которых возникла до определенной даты. При этом обязанность по уплате НДФЛ возлагается на налогоплательщика с момента получения дохода. Однако отдельные налогоплательщики самостоятельно исчисляют сумму НДФЛ к уплате после завершения налогового периода..... | 9 |
| Иные вопросы, связанные с международными операциями..... | 9 |
| Если обязательство иностранной компании по взносу средств в уставный капитал российской организации прекращается путем зачета требования по выплате процентов в адрес иностранной компании, то российская организация удерживает налог у источника выплаты процентов..... | 9 |
| 3. Судебная практика..... | 9 |
| Контролируемые иностранные компании | 9 |
| Срок на представление уведомления об участии в иностранных организациях исчисляется с момента вынесения решения иностранной организацией о дополнительной эмиссии акций, а не с момента получения подтверждения об изменении уставного капитала от иностранного регистрирующего органа | 9 |

| | |
|--|-----------|
| <i>Штраф за нарушение срока представления уведомления об участии в иностранных организациях в электронной форме подлежит уменьшению, если в пределах установленного срока было представлено уведомление на бумажном носителе.....</i> | <i>10</i> |
| Контролируемая задолженность | 11 |
| <i>Является контролируемой задолженность перед российским независимым банком, если поручителем по займу является иностранная сестринская компания, внесшая сопоставимую сумму на депозит в этом банке.....</i> | <i>11</i> |
| Фактическое право на доход..... | 12 |
| <i>Кипрские компании не имели фактическое право на проценты, полученные от российского банка, поскольку кипрские компании (1) выдавали займы за счет средств, полученных по договорам займа от резидентов БВО; (2) направляли основную часть полученных процентов в адрес данных резидентов БВО; (3) имеют признаки «технических» компаний и (4) совместно с резидентами БВО подконтрольны лицам, аффилированным с руководством российского банка.....</i> | <i>12</i> |
| Подтверждение налогового резидентства..... | 12 |
| <i>Представленный только в суд сертификат резидентства иностранного контрагента, выданный в 2017 г., не свидетельствует о неправомерности доначисления налога налоговому агенту за налоговый период 2016 г.</i> | <i>13</i> |
| Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности | 13 |
| <i>Российская организация, перечислившая НДФЛ в российский бюджет в качестве налогового агента, а также уплатившая за счет собственных средств подоходный налог в Норвегии за российских работников на норвежском континентальном шельфе, не может вернуть сумму российского НДФЛ в качестве излишне уплаченной.....</i> | <i>13</i> |
| Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов..... | 14 |
| <i>Факт освобождения полученных от российской компании дивидендов от налогообложения в Испании может подтверждаться совокупностью доказательств по делу, а не только теми, которые требует налоговый орган.....</i> | <i>14</i> |
| Иные вопросы, связанные с международными операциями..... | 15 |
| <i>Если на этапе сбора обобщенных данных о владельцах иностранных депозитарных расписок владелец расписок не сообщил эмитенту расписок о своем российском налоговом резидентстве (и, соответственно, эмитент расписок не сообщил эту информацию налоговому агенту), то владелец расписок не вправе в дальнейшем ссылаться на свое российское налоговое резидентство с целью возврата излишне удержанного налога</i> | <i>15</i> |
| <i>Если налоговый агент уплатил неудержанный налог за счет собственных средств, то он не может взыскать сумму налога с налогоплательщика, поскольку налогоплательщик не сможет принять спорную сумму налога к зачету</i> | <i>16</i> |
| <i>Отсутствие согласованного компетентными органами договаривающихся государств способа применения налога у источника, ставка которого предусмотрена СоИДН, не препятствует применению такого налога по указанной ставке, поскольку такой способ одинаков для всех СоИДН.....</i> | <i>17</i> |
| 4. Мероприятия Рос-ИФА..... | 17 |
| <i>С 01 по 06 апреля 2019 г. Рос-ИФА совместно с Финансовым университетом при Правительстве РФ и Палатой налоговых консультантов проводят Российскую налоговую неделю. Подробности: https://russiantaxweek.ru.....</i> | <i>17</i> |

1. Новости международного налогообложения

Выпущен отчет Генерального секретариата ОЭСР по налоговым вопросам

[Отчет](#) включает в себя две части: первая часть касается достижений ОЭСР по вопросам международного налогообложения, в частности реализации Плана BEPS, вторая – достижений в части обеспечения прозрачности и обмена информацией по вопросам налогообложения.

ОЭСР выпустила руководство по разработке синтезированного текста СоИДН

[Руководство](#) содержит обзор изменения налоговых соглашений в результате принятия Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (MLI). Ряд государств начали разработку синтезированного текста соглашений на основе выпущенного руководства.

ОЭСР разместила обновленные данные по вопросам борьбы с недобросовестной налоговой конкуренцией государств

По последним [данным](#), размещенным ОЭСР, в анализируемых 53 режимах предприняты меры, направленные на то, чтобы преференции предоставлялись налогоплательщикам, реально осуществляющим предпринимательскую деятельность при условии, что такие преференции не представляют собой недобросовестную налоговую конкуренцию.

По обновленным данным, 18 юрисдикций приняли обязательство на законодательном уровне устранить режим, представляющий собой недобросовестную налоговую конкуренцию, 4 юрисдикции ввели новые режимы, которые соответствуют требованиям Действия 5 Плана BEPS, 10 новых юрисдикций выразили желание на законодательном уровне устранить режим, представляющий собой недобросовестную налоговую конкуренцию, 4 режима признаны устраненными или не представляющими угрозу налоговой конкуренции.

Кабо-Верде становится участником Плана BEPS

Кабо-Верде [стало участником](#) расширенной программы сотрудничества по вопросам BEPS и выразило готовность принять на себя обязательства по внедрению минимальных стандартов. В результате число участников достигло 124.

ЕС обновил список государств, не оказывающих сотрудничество по вопросам налогообложения

В результате поправок из [обновленного перечня](#) была исключена Намибия, и осталось 5 государств – Американское Самоа, Гуам, Самоа, Тринидад и Тобаго, Американские Виргинские острова.

Подписан Протокол об обмене информацией в электронном виде между государствами – участниками СНГ для налогового администрирования

Протокол предусматривает, что налоговые органы стран СНГ ежегодно в автоматическом режиме будут предоставлять и получать сведения по некоторым видам доходов юридических и физических лиц, а также об отдельных видах имущества и его собственниках.

Европейский суд справедливости: если у резидентов не облагаются получаемые ими дивиденды в случае получения убытка, то аналогичное правило должно действовать и для нерезидентов

Национальным налоговым законодательством Франции предусмотрено, что дивиденды, выплачиваемые французской компанией французскому акционеру, облагаются налогом только в случае, если деятельность получателя дивидендов является прибыльной по итогам финансового года.

Однако если дивиденды выплачиваются иностранному налоговому резиденту, то данное правило не применяется. Налог удерживается при выплате дивидендов и не может быть возвращен в случае получения убытка.

Данное регулирование было признано противоречащим законодательству ЕС, в частности, принципу свободы движения капитала.

Заем, выданный близкому родственнику мажоритарного акционера датской компании, рассматривается как распределение дивидендов в отношении акционера

Датская компания предоставила займы отцу своего мажоритарного акционера в 2012 и 2013 гг. На конец данного периода существовала непогашенная часть займа, и в течение указанных периодов акционер не получал от компании денежных средств.

Суд Дании, удовлетворяя требования налогового органа, постановил, что займы, выданные отцу акционера компании, рассматриваются как косвенные по отношению к самому акционеру, и на такие займы распространяется действие налогового законодательства. непогашенная часть займа облагается налогом как дивиденды, полученные самим акционером.

Пенсия, полученная резидентом Бельгии-преподавателем частного учебного заведения в Нидерландах, подлежит налогообложению в Бельгии, даже если данное учебное заведение финансируется государством

Налогоплательщик-резидент Бельгии получал пенсию из голландского пенсионного фонда, предусмотренного для работников государственного и образовательного сектора. Работодателем являлась частная школа в Нидерландах, финансируемая государством.

Налогоплательщик исходил из наличия права на освобождение от налогообложения в Бельгии в соответствии с решением Кассационного суда по аналогичному делу в 2004 г. Лицо ссылалось на расширительное толкование термина «государственная служба», который включает в себя работу на частное учреждение, финансируемое государством.

Суд, удовлетворяя требования налогового органа, сослался на ст. 31.4 Венской конвенции о праве международных договоров, согласно которой специальное значение придается термину в том случае, если установлено, что участники договора имели такое намерение.

Суд исходил из применения специального значения термина «государственная служба», закрепленного п. 23 Протокола 1 к СоИДН: только налогообложение пенсий, получаемых служащими в связи с деятельностью в государственных органах, могут регулироваться ст. 19(2) СоИДН между Бельгией и Нидерландами. Следовательно, даже при наличии государственного финансирования частных учреждений, пенсии, получаемые работниками таких учреждений, не подпадают под действие СоИДН между Бельгией и Нидерландами.

Вознаграждение директора, полученное физическим лицом-резидентом Бельгии от источников в ОАЭ, не освобождается от налогообложения в Бельгии

Брюссельский апелляционный суд [принял](#) решение не предоставлять льготу, предусмотренную СоИДН между Бельгией и ОАЭ, в виде освобождения от налогообложения вознаграждения директора компании. Налогоплательщик-резидент Бельгии в 2008 и 2009 г. являлся директором компании, зарегистрированной в ОАЭ, от которой получал значительный доход. В налоговой декларации он заявил право на освобождение от налогообложения доходов, полученных за пределами Бельгии, с применением метода освобождения с прогрессией.

Налоговый орган Бельгии отказал в применении льготы, поскольку законодательство ОАЭ не предусматривает подоходного налога. Статья 23 СоИДН содержит следующее правило: если резидент Бельгии получает доходы или владеет капиталом, которые облагаются в ОАЭ, Бельгия освобождает от налогообложения такие доходы/капитал, но при определении ставки налога к иным доходам налогоплательщика вправе учесть такой доход, как если бы он подлежал налогообложению.

Суд установил, что условием применения льготы является взимание налога с доходов (обычный налоговый режим) в иностранной юрисдикции. Поскольку в ОАЭ вознаграждение директора не подлежало налогообложению, суд Бельгии отказал в применении льготы в виде освобождения.

Налог солидарности, введенный в Греции, подпадает под действие СоИДН между Грецией и Великобританией

26 ноября 2018 Верховный Административный Суд Греции [постановил](#), что специальный «налог солидарности», введенный Законом Греции 3986/2011, входит в состав налогов, на которые распространяется действие СоИДН между Грецией и Великобританией (ст. 1). Суд исходил из следующих доводов:

- Статья 1 СоИДН не содержит деления обязательных платежей на обычные и «специальные» налоги;
- Соглашение не содержит определений обычного и специального налога;
- Исключение таких платежей из состава налогов, на которые распространяется действие СоИДН, приведет к отсутствию баланса в распределении полномочий по взиманию налогов государственными органами Греции и Британии, предусмотренного СоИДН.

Суд постановил, что взнос будет рассматриваться как обычный налог, поскольку он регулируется ст. 43 Налогового кодекса Греции, которая предусматривает введение взноса с 2017 г. без каких-либо временных ограничений по действию платежа.

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 31.10.2018 № 03-12-11/2/78330

Оценка соблюдения условий для признания КИК активной иностранной холдинговой (субхолдинговой) компанией осуществляется по состоянию на дату окончания финансового года в соответствии с личным законом КИК

Дивиденды, которые выплатила КИК, уменьшают прибыль КИК для целей ее налогообложения у контролирующего лица, но не уменьшают ее для целей применения пороговых значений

Сумма уплаченного КИК иностранного налога, уменьшающего сумму российского налога, пересчитывается в рубли на дату уплаты налога

При определении прибыли КИК по правилам, предусмотренным для российских налогоплательщиков, не применяются установленные ст. 309.1 НК РФ: перечень доходов (расходов), не учитываемых для целей налогообложения (п. 3); специальные правила определения налоговой базы при выбытии финансовых активов (п. 3.1); правила классификации доходов КИК в качестве активных и пассивных (п. 4-5); правила о переносе убытков КИК (п. 7)

Контролируемая задолженность

Письмо Минфина России от 09.11.2018 № 03-03-06/1/80652

Правила тонкой капитализации, действующие с 2017 г., применяются и к займам от взаимозависимых физических лиц, являющихся иностранными налоговыми резидентами

Утрата взаимозависимым заимодавцем налогового резидентства РФ не влечет за собой применение правил тонкой капитализации за прошлые налоговые периоды

Исчисление предельной величины процентов производится дискретно, поэтому пересчет процентов за предыдущие периоды, в которых контролируемая задолженность отсутствовала, не производится.

Подтверждение налогового резидентства

Письмо Минфина России от 19.11.2018 № 03-08-05/83170

Документы об иностранном налоговом резидентстве могут быть приняты российским налоговым органом без проставления апостиля и без нотариального заверения перевода

Минфин России привел список СоИДН РФ, в которых отменено требование о проставлении апостиля на сертификаты налогового резидентства: с Латвией, Швейцарией, Люксембургом, Мальтой, Казахстаном, Китаем, Гонконгом, ОАЭ, Сингапуром.

Включение подобных положений во СоИДН РФ свидетельствует о сложившейся международной налоговой практике и обычаях, действующих на территории РФ, которые позволяют принимать документы, подтверждающие статус налогового резидента иностранного государства, без проставления апостиля.

Кроме того, п. 1 ст. 312 НК РФ не содержит требований о нотариальном заверении перевода документов об иностранном налоговом резидентстве.

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Письмо Минфина России от 16.10.2018 № 03-08-05/74318

Филиал иностранной организации на территории РФ не признается налоговым агентом в отношении доходов, полученных сотрудниками головного офиса иностранной организации от такого головного офиса, которые были командированы в российский филиал

Филиал иностранной организации признается налоговым агентом только в отношении доходов работников такого филиала, полученных от филиала. Командированные в филиал сотрудники, являющиеся работниками головного офиса, не получают доход от филиала, в связи с чем последний не становится для таких работников налоговым агентом.

Письмо Минфина России от 08.10.2018 № 03-04-06/72202

Если компенсационные выплаты (или их часть) при увольнении иностранного высококвалифицированного специалиста не освобождены от налогообложения НДФЛ, то к ним применяется ставка НДФЛ 13%

Ставка НДФЛ в отношении иностранных налоговых резидентов составляет 30%, за исключением доходов, получаемых от трудовой деятельности высококвалифицированного специалиста, облагаемых по ставке 13%.

Такая ставка применяется и к доходам, не являющимся вознаграждением за осуществление трудовой деятельности, но непосредственно связанным с ней, например, к компенсационным выплатам в связи с расторжением трудового договора, выплачиваемым при увольнении с учетом ст. 178 ТК РФ.

При этом п. 3 ст. 217 НК РФ освобождает от НДФЛ все виды компенсационных выплат, установленных законодательством, связанных, в частности, с увольнением работников (в пределах установленных норм).

Амнистия капиталов

Письма Минфина России от 14.11.2018 № 03-04-05/82114, от 13.11.2018 № 03-04-05/81557

Запрет на взыскание налога с лица, подавшего специальную декларацию, действует в отношении налогов, обязанность по уплате которых возникла до определенной даты. При этом обязанность по уплате НДФЛ возлагается на налогоплательщика с момента получения дохода. Однако отдельные налогоплательщики самостоятельно исчисляют сумму НДФЛ к уплате после завершения налогового периода

В соответствии с п. 2.1 ст. 45 НК РФ взыскание налога не производится, в частности, если обязанность по уплате налога возникла до 01.01.2018 года в результате совершения операций с активами, информация о которых содержится в специальной декларации, представленной в ходе второго этапа амнистии.

При этом обязанность по уплате НДФЛ возлагается на налогоплательщика с момента получения дохода, облагаемого НДФЛ.

В то же время отдельные категории налогоплательщиков самостоятельно исчисляют сумму НДФЛ к уплате после завершения налогового периода.

Если деяние совершено после 01.01.2018, то гарантии, предусмотренные Законом об амнистии, на такое деяние не распространяются.

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Письмо Минфина России от 29.10.2018 № 03-03-06/1/77351

Если обязательство иностранной компании по взносу средств в уставный капитал российской организации прекращается путем зачета требования по выплате процентов в адрес иностранной компании, то российская организация удерживает налог у источника выплаты процентов

В соответствии с п. 1 ст. 310 НК РФ при осуществлении зачета как формы получения дохода иностранной организации налоговый агент исчисляет налог, уменьшая размер неденежного дохода иностранной организации.

3. Судебная практика

Контролируемые иностранные компании

Решение АС г. Москвы от 28.09.2018 по делу № [А40-38548/18](#) ООО «Авиакомпания Волга-Днепр» (судья Шевелева Л.А.)

Срок на представление уведомления об участии в иностранных организациях исчисляется с момента вынесения решения иностранной организацией о

дополнительной эмиссии акций, а не с момента получения подтверждения об изменении уставного капитала от иностранного регистрирующего органа

Ирландской дочерней компанией Общества была осуществлена дополнительная эмиссия акций (увеличение уставного капитала), в связи с чем у Общества возникла обязанность представить уведомление об участии в иностранной организации.

По мнению Инспекции, Обществом данное уведомление было представлено с нарушением установленного НК РФ трехмесячного срока, в связи с чем Общество было привлечено к ответственности.

Общество, обращаясь в суд, указало, что трехмесячный срок на представление уведомления начинал течь не с даты принятия решения о дополнительной эмиссии акций (которая была указана Обществом в уведомлении в качестве даты возникновения участия), а с даты получения Обществом подтверждения об увеличении уставного капитала со стороны Регистрационной Палаты Республики Ирландия. По мнению Общества, без такого подтверждения достоверно установить факт изменения уставного капитала иностранной организации объективно невозможно.

Суд не согласился с доводами Общества, признав привлечение к ответственности правомерным. Суд указал, что ирландская компания является дочерней по отношению к Обществу, и поэтому Общество не могло не знать о намерениях увеличить уставный капитал. Кроме того, в регистрационных формах об увеличении уставного капитала указаны контактные данные сотрудника управляющей компании Общества.

Поэтому Общество имело возможность направить уведомление в установленный НК РФ трехмесячный срок.

Постановление Девятого ААС от 01.11.2018 по делу № [А40-197196/18](#) ООО «Инфраструктура ТК» (председательствующий Яковлева Л.Г., судьи Вигдорчик Д.Г., Мухин С.М.)

Штраф за нарушение срока представления уведомления об участии в иностранных организациях в электронной форме подлежит уменьшению, если в пределах установленного срока было представлено уведомление на бумажном носителе

Обществом в 2015 г. было подано первичное уведомление об участии в иностранных организациях на бумажном носителе. Самостоятельно обнаружив ошибки в заполнении данного уведомления, Общество в 2018 г. подало уточненное уведомление в электронной форме.

Поскольку в соответствии с п. 4 ст. 25.14 НК РФ организации обязаны подавать данные уведомления в электронной форме, Налоговый орган расценил уточненное уведомление в качестве первичного. Поскольку данное уведомление было подано только в 2018 г., Налоговый орган принял решение о привлечении Общества к ответственности за непредставление уведомления в установленный срок.

Считая позицию Инспекции неправомерной, Общество при обращении в суд указало:

- Налоговый орган проставил штамп о получении, дату и подпись на уведомлении об участии в иностранных организациях на бумажном носителе, поэтому оно должно считаться надлежаще представленным. Данные действия Общества свидетельствуют об отсутствии намерения у Общества сокрыть факт участия в иностранных

организациях;

- Общество должно быть освобождено от ответственности на основании п. 7 ст. 25.14 НК РФ, в соответствии с которым налогоплательщик освобождается от ответственности при подаче уточненного уведомления до момента, когда он узнал о выявлении налоговым органом недостоверности сведений, указанных в первичном уведомлении.

Суды согласились с тем, что уведомление на бумажном носителе считается надлежаще представленным. Между тем, судами был сделан вывод о неправомерности решения Налогового органа лишь в части несоразмерности размера штрафа обстоятельствам совершенного правонарушения.

Факт представления Обществом уведомления на бумажном носителе в установленный срок был расценен судами в качестве смягчающего ответственность обстоятельства, позволяющего снизить размер штрафа в 5 раз. В соответствующей части решение Инспекции было признано недействительным.

Контролируемая задолженность

Постановление АС Поволжского округа от 27.11.2018 по делу № [A55-31640/2017](#) ЗАО «Самараагропромпереработка» (председательствующий Логинов О.В., судьи Егорова М.В., Хабибуллин Л.Ф.)

Является контролируемой задолженность перед российским независимым банком, если поручителем по займу является иностранная сестринская компания, внесшая сопоставимую сумму на депозит в этом банке

Суды установили, что Общество получило заем в российском независимом банке. Перед этим кипрская сестринская компания Общества разместила в данном банке депозит в качестве обеспечения исполнения обязательств Обществом. На данный депозит банком начислялись и выплачивались проценты (по более низкой ставке, чем по займу).

Инспекция пришла к выводу, что задолженность Общества перед банком является контролируемой, поскольку обеспечение исполнения обязательства путем внесения иностранной компанией сопоставимой суммы на депозит в банк свидетельствует о наличии свободных денежных средств в группе компаний. У Общества была возможность непосредственного получения займов, минуя банк или путем вклада в уставный капитал.

Обеспечение в данном случае носит технический характер и направлено на обход правил недостаточной капитализации за счет организации займов.

Суды первой и апелляционной инстанций не согласились с позицией Налогового органа, указав, что действующее налоговое законодательство не предусматривает возможности признания контролируемой задолженности российской организации перед российским заимодавцем, поручителем по которой выступает иностранная организация, не аффилированная заимодавцу.

Кассационный суд отменил данные судебные акты, согласившись с Налоговым органом, что данная ситуация, смоделированная и реализованная Обществом, охватывается положениями п. 2-4 ст. 269 НК РФ. Дело передано на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Фактическое право на доход

Решение АС г. Москвы от 31.10.2018 по делу № [А40-193386/17](#) ПАО «Банк Зенит» (судья Ларин М.В.)

Кипрские компании не имели фактическое право на проценты, полученные от российского банка, поскольку кипрские компании (1) выдавали займы за счет средств, полученных по договорам займа от резидентов БВО; (2) направляли основную часть полученных процентов в адрес данных резидентов БВО; (3) имеют признаки «технических» компаний и (4) совместно с резидентами БВО подконтрольны лицам, аффилированным с руководством российского банка

Суд согласился с Налоговым органом, что у кипрских компаний, получавших проценты по займам от Общества (российского банка), отсутствует фактическое право на доходы, поскольку:

- Кипрские компании выдавали займы за счет денежных средств, полученных от компаний-резидентов БВО под низкий процент. Затем займы передавались Обществу под более высокий процент. Банк, погашая займы кипрским компаниям, не удерживал налог у источника в РФ. Основная сумма возвращаемых займов и процентов по ним перечислялась кипрскими компаниями в адрес резидентов БВО;
- Кипрские компании не обладали сотрудниками (кроме генеральных директоров), почти не осуществляли операции с иными лицами, имеют общие контактные данные, общего учредителя (консультационную компанию), а также общего бенефициарного владельца, входящего в состав руководства Общества. Кипрские компании имели открытые банковские счета только у Общества, которыми управляло одно и то же лицо. Регистрационные документы кипрских компаний подписаны сотрудником Общества;
- Кроме того, Налоговым органом было установлено, что кипрские компании выдавали займы лицам, аффилированным с руководством Общества, по итогам переговоров именно с руководством Общества.

На основании изложенного суд указал, что у кипрских компаний отсутствует самостоятельность в принятии решений и выполнении бизнес-функций. Общество не могло не знать о том, что направляемые в адрес кипрской компании проценты перечисляются в адрес резидентов БВО, поэтому действия Общества направлены на получение необоснованной налоговой выгоды в виде ухода от налогообложения.

Подтверждение налогового резидентства

Постановление Девятого ААС от 26.11.2018 по делу № [А40-213440/17](#) ООО «Анненский Эстейт» (председательствующий Бекетова И.В., судьи Захаров С.Л., Чеботарева И.А.)

Представленный только в суд сертификат резидентства иностранного контрагента, выданный в 2017 г., не свидетельствует о неправомерности доначисления налога налоговому агенту за налоговый период 2016 г.

Ссылаясь на представленный только в материалы судебного дела сертификат налогового резидентства иностранного контрагента от 26.10.2017, Общество обратилось с требованием о признании недействительным решения Инспекции о доначислении налога, не перечисленного в бюджет Обществом в качестве налогового агента в 2016 г.

Суд отказал в удовлетворении требований Общества, поскольку его действия были направлены на противодействие проведению мероприятий налогового контроля. Общество не только на момент выплаты доходов, но и в период проведения налоговой проверки (включая обжалование решения в вышестоящий налоговый орган) не располагало апостилированным сертификатом резидентства иностранной организации.

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Постановление Тринадцатого ААС от 30.10.2018 по делу № [А42-2441/2017](#) ОАО «Морская арктическая геологоразведочная экспедиция» (председательствующий Будылева М.В., судьи Горбачева О.В., Дмитриева И.А.)

Российская организация, перечислившая НДФЛ в российский бюджет в качестве налогового агента, а также уплатившая за счет собственных средств подоходный налог в Норвегии за российских работников на норвежском континентальном шельфе, не может вернуть сумму российского НДФЛ в качестве излишне уплаченной

Суды установили, что сотрудники Общества, являющиеся налоговыми резидентами РФ, осуществляли трудовую деятельность на континентальном шельфе Норвегии. Общество удерживало и перечисляло в российский бюджет НДФЛ в качестве налогового агента. Подоходный налог в Норвегии Общество не исчисляло.

Норвежский налоговый орган обратился с требованием к Обществу о необходимости уплаты подоходного налога с сотрудников, поскольку они осуществляют свою трудовую деятельность на континентальном шельфе Норвегии.

Не согласившись с данной позицией, Общество обратилось в Минфин России, который после проведения взаимосогласительной процедуры с норвежскими компетентными органами пришел к выводу о правомерности требований норвежского налогового органа.

Общество за счет собственных средств уплатило подоходный налог в Норвегии, после чего обратилось в российский налоговый орган за возвратом излишне уплаченного в России налога. Налоговый орган пришел к выводу об отсутствии оснований для возврата налога.

Суды согласились с Налоговым органом, отметив следующее.

Вопросы устранения двойного налогообложения заработной платы сотрудников в связи с их деятельностью на континентальном шельфе Договаривающихся государств не регулируются СоИДН между РФ и Норвегией (п. 1а Протокола к СоИДН). Поэтому устранение двойного налогообложения в рассматриваемой ситуации осуществляется на

основании норм российского налогового законодательства.

Как указано в п. 34 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57, правила зачета или возврата излишне уплаченных сумм налога, сбора, пеней распространяются на налоговых агентов в определенных ситуациях: если при рассмотрении спора суд установит, что излишне перечисленные налоговым агентом в бюджет суммы не превышают сумм, удержанных с налогоплательщика, решение о зачете или возврате этих сумм в пользу налогового агента может быть принято судом только в двух случаях:

- Если возврат налогоплательщику излишне удержанных с него налоговым агентом сумм возлагается законом на последнего;
- Если по требованию налогоплательщика или по собственной инициативе налоговый агент уплатил налогоплательщику необоснованно удержанную у него сумму налога.

Рассматриваемый случай не подпадает ни под одну из описанных ситуаций.

Также суд отклонил довод Общества, что налоговым агентом перечислены в бюджет суммы, которые превышают удержанный у налогоплательщика налог, поскольку денежные средства перечислены в бюджеты разных стран. Доказательств перечисления в российский бюджет налоговым агентом суммы, превышающей удержанный у налогоплательщика налог, материалы дела не содержат.

В рассматриваемой ситуации двойное налогообложение могло быть устранено следующим образом: работникам следовало произвести зачет сумм налога, уплаченных в иностранном государстве, в порядке, установленном п. 2-4 ст. 232 НК РФ (необходимо представить налоговую декларацию и документы, подтверждающие полученный доход и уплаченный налог).

Только после зачета в РФ суммы налога, уплаченного физическим лицом в иностранном государстве, при обнаружении излишней уплаты налога в российский бюджет, налогоплательщик (физическое лицо) вправе осуществить возврат излишне уплаченной суммы налога в соответствии со ст. 78 НК РФ.

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов

Решение АС Мурманской обл. от 13.11.2018 по делу № [А42-8314/2018](#) ООО «Истерн Майнинг Сервисиз» (судья Евтушенко О.А.)

Факт освобождения полученных от российской компании дивидендов от налогообложения в Испании может подтверждаться совокупностью доказательств по делу, а не только теми, которые требует налоговый орган

Отказывая в применении ставки 5% в отношении выплаты дивидендов материнской компании в Испании, Налоговый орган исходил из того, что испанской компанией не соблюдено условие пп. “а” (ii) п. 2 ст. 10 СоИДН между Россией и Испанией об освобождении от налогообложения в Испании сумм дивидендов, выплаченных российской дочерней компанией.

Так, Инспекция пришла к выводу, что Обществом не подтверждено выполнение условия пп. “с” ст. 21 Королевского Законодательного Декрета 4/2004 о том, что более 85% доходов компании, выплачивающей дивиденды, были получены за пределами Испании.

По мнению Налогового органа, ссылок на ст. 21 Декрета 4/2004 недостаточно для подтверждения права на применения ставки 5%. Информация о выполнении условий ст. 21 Декрета 4/2004 при представлении отчетности в налоговые органы Испании отсутствует.

Общество, обращаясь в суд, представило следующие документы, подтверждающие выполнение условий применения ставки 5%:

- Уведомления испанской налоговой службы, из которых следует, что по действующему законодательству Испании отсутствуют основания для выдачи справок по запросу, подтверждающих выполнение условий ст. 21 Декрета 4/2004. При этом применение положений ст. 21 Декрета 4/2004 подтверждается простой констатацией факта предоставления годовых деклараций;
- Налоговая декларация испанской компании, в которой отражены полученные за рубежом суммы дивидендов с применением к ним освобождения от налогообложения по ст. 21 Декрета 4/2004;
- Аудиторское заключение и разъяснение независимой консалтинговой компании, подтверждающие соблюдение условий применения ст. 21 Декрета 4/2004.

Суд при рассмотрении спора установил, а Налоговый орган не опровергнул, что Общество осуществляет предпринимательскую деятельность не на территории Испании, а доход компании складывается из средств, полученных от оптовой торговли взрывчатыми веществами и от оказания услуг по взрывным работам.

Остальные условия применения ставки 5% Инспекцией не оспаривались, в связи с чем суды пришли к выводу о неправомерности решения Налогового органа.

Суд также сослался на аналогичную практику разрешения споров, где участвовали те же стороны и рассматривались идентичные требования, признавая преюдициальный характер ранее вынесенных решений.

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Решение АС г. Санкт-Петербурга и Ленинградской обл. от 16.11.2018 по делу № [А56-70055/2018](#) ОАО «Газпром газораспределение» (судья Терешенков А.Г.)

Если на этапе сбора обобщенных данных о владельцах иностранных депозитарных расписок владелец расписок не сообщил эмитенту расписок о своем российском налоговом резидентстве (и, соответственно, эмитент расписок не сообщил эту информацию налоговому агенту), то владелец расписок не вправе в дальнейшем ссылаться на свое российское налоговое резидентство с целью возврата излишне удержанного налога

Налоговый агент (депозитарий) осуществил выплату дивидендов в адрес эмитента американских депозитарных расписок (АДР), удостоверяющих права на акции российской компании. Налог у источника в России был удержан депозитарием в порядке, установленном ст. 310.1 НК РФ, по общей ставке 15%, поскольку эмитент АДР не сообщил депозитарию в составе обобщенной информации о владельцах АДР сведения об их налоговом резидентстве.

Впоследствии Общество-владелец АДР обратилось в Налоговый орган с требованием о возврате излишне удержанного налога. Общество указало, что поскольку оно является российским налоговым резидентом, то удержанный депозитарием налог в части, превышающей 13%, является излишне удержанным.

Налоговый орган отказал в возврате налога, с чем согласился суд.

Суд отметил, что во исполнение требований п. 7 ст. 310.1 НК РФ эмитент АДР собирает с владельцев АДР информацию, позволяющую владельцам АДР участвовать в корпоративных действиях по освобождению от налогообложения.

Владельцы АДР, предоставившие данные о себе, включаются в обобщенную информацию эмитента АДР с указанием государств их налогового резидентства. Данная информация предоставляется эмитентом АДР в адрес российского депозитария, который на основе этой информации определяет применимую ставку по налогу у источника выплаты.

Владельцы АДР, не принявшие участие в указанных корпоративных действиях, включаются в состав обобщенных данных как владельцы АДР с неустановленным местом постоянного нахождения. В отношении доходов по таким АДР депозитарий удерживает налог у источника выплаты по общей ставке.

В данном случае Общество не сообщило эмитенту АДР соответствующую информацию за спорный налоговый период, поэтому депозитарий правомерно исчислил налог у источника по ставке 15%.

Впоследствии заявленные требования Общества о возврате налога не могут быть удовлетворены, поскольку ст. 310.1 НК РФ предусматривает специальную процедуру подтверждения статуса налогового резидента РФ при исчислении налога с дивидендов по ценным бумагам иностранного эмитента, удостоверяющим права в отношении ценных бумаг российской организации.

В соответствии с п. 7-8 ст. 310.1 НК РФ резидентство организаций - владельцев (собственников) иностранных ценных бумаг подтверждается не местом государственной регистрации организации, местом ее управления или осуществления коммерческой деятельности, а на основании данных, полученных иностранным эмитентом и переданных российскому депозитарию.

Таким образом, незаявление о налоговом резидентстве РФ на этапе сбора обобщенных данных эмитентом АДР препятствует Обществу в дальнейшем ссылаться на наличие статуса налогового резидента РФ для целей ст. 310.1 НК РФ.

Решение АС Смоленской обл. от 19.11.2018 по делу № [A62-8105/2018](#) ОАО «Могилевский завод «Электродвигатель» (Белоруссия) (судья Савчук Л.А.)

Если налоговый агент уплатил неудержанный налог за счет собственных средств, то он не может взыскать сумму налога с налогоплательщика, поскольку налогоплательщик не сможет принять спорную сумму налога к зачету

Белорусский контрагент выплатил российской организации доход, не удержав налог у источника в качестве налогового агента. Налог был уплачен в бюджет Белоруссии налоговым агентом за счет собственных средств.

Налоговый агент обратился к российской компании с требованием о взыскании суммы

неудержанного налога, которая, по мнению белорусской компании, является ее убытками. Сумма налога подтверждается справкой об уплате налога, выданной Инспекцией Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. По мнению истца, российская компания, предоставив данную справку в налоговый орган по месту постановки на учет, вправе произвести зачет и требовать возврата уплаченного налога.

Суд отказал в удовлетворении требований, указав, что истец нарушил порядок уплаты налога у источника в Белоруссии. Налоговый агент обязан уплатить налог исключительно за счет средств, удержанных с налогоплательщика.

Поскольку зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего удержание налога за пределами РФ, то в данном случае ответчик не может осуществить зачет спорной суммы налога при уплате российского налога на прибыль.

Истец не доказал противоправный характер действий ответчика, наличие и размер убытков, причинно-следственную связь между действиями ответчика и понесенными убытками.

Постановление Девятого ААС от 08.11.2018 по делу № [А40-52756/18](#) ООО «Евростройподряд» (председательствующий Маркова Т.Т., судьи Лепехин Д.Е., Кочешкова М.В.)

Отсутствие согласованного компетентными органами договаривающихся государств способа применения налога у источника, ставка которого предусмотрена СоИДН, не препятствует применению такого налога по указанной ставке, поскольку такой способ одинаков для всех СоИДН

Суды согласились с Налоговым органом, что Общество, выплачивая проценты налоговому резиденту Армении, было обязано удержать налог у источника по ставке 10%, как это предусмотрено п. 1.1 ст. 11 СоИДН между РФ и Арменией.

Суды отметили, что не является препятствием для применения ставки налога 10% указание в абз. 2 п. 1.1 ст. 11 СоИДН на то, что Компетентные органы Договаривающихся Государств по взаимному согласию установят способ применения положения о данной налоговой ставке. Порядок применения каких-либо ограничений по взиманию налогов, установленных СоИДН, одинаков для всех СоИДН и не требует дополнительной регламентации.

4. Мероприятия Рос-ИФА

С 01 по 06 апреля 2019 г. Рос-ИФА совместно с Финансовым университетом при Правительстве РФ и Палатой налоговых консультантов проводят Российскую налоговую неделю. Подробности: <https://russiantaxweek.ru>

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