



## **ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 45<sup>1</sup>**

**июль 2019 года**

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

### **1. Новости международного налогообложения ..... 5**

*ОЭСР выпустила обновленные итоги по использованию льготных налоговых режимов в рамках реализации Мероприятия 5 Плана BEPS .....5*

*Налоговый суд ЮАР признал правомерным применение нулевой ставки по дивидендам при выплате резиденту Нидерландов на основании положения о режиме наибольшего благоприятствования .....5*

*Верховный суд Нидерландов признал прибыль, полученную от партнерства, доходом от постоянного представительства в виде агента (другого партнера).....6*

*Апелляционный суд США подтвердил возможность сбора налогов налоговыми органами США в бюджет Канады.....6*

*Высший административный суд Австрии не выявил злоупотребления положениями законодательства ЕС во включении в структуру люксембургской холдинговой компании-посредника .....6*

*Еврокомиссия выпустила мотивированное заключение по учету зарубежных убытков в Греции .....7*

*Еврокомиссия направила Германии уведомление о необходимости признания допустимым заключения соглашений о переносе прибыли и убытков с компаниями, зарегистрированными в иных государствах-членах ЕС, но управляемыми в Германии.....7*

*Еврокомиссия выпустила мотивированное заключение в отношении обязанности нерезидентов Испании назначить представителя по налоговым вопросам, проживающего в Испании .....7*

*На Бермудах внесен законопроект, предполагающий изменения в законодательство об экономическом присутствии ..... 8*

*Опубликованы изменения в законодательство Мальты в части ведения реестра бенефициаров ..... 8*

<sup>1</sup> В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты, а также новости международного налогообложения за период с 01 июля 2019 г. по 31 июля 2019 г.

Казначейство и Служба внутренних доходов США выпустили инструкцию по распределению партнерствами доли налога, уплаченного за рубежом, для осуществления его зачета в США .....	8
В Ирландии выпущено обновленное Руководство в части правил КИК .....	8
В Ирландии выпущено обновленное Руководство в части обложения «налогом на выход» ....	9
Служба внутренних доходов США прокомментировала ст. 965 Кодекса внутренних доходов США о налогообложении доходов от источников за рубежом .....	9
Министерство по налогам и сборам Белоруссии выпустило подробные Рекомендации по вопросам налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Белоруссии через постоянное представительство .....	9
ООН выпустила Руководство по согласованию налоговых соглашений .....	9
Босния и Герцеговина, Гибралтар и Эсватини присоединились к Расширенной программе сотрудничества по вопросам BEPS, увеличив общее число участников Программы до 132 ...	9
<b>2. Письма Минфина России и ФНС России .....</b>	<b>9</b>
<b>Контролируемые иностранные компании .....</b>	<b>9</b>
Представление финансовой отчетности и соответствующего аудиторского заключения одновременно с уведомлением о КИК не предусмотрено. Данные документы представляются одновременно с налоговой декларацией .....	10
<b>Амнистия капиталов .....</b>	<b>10</b>
Представление специальной декларации в рамках третьего этапа амнистии не препятствует взысканию с декларанта НДФЛ в отношении доходов, полученных за 2018 г. ....	10
<b>Налоговое резидентство юридических лиц .....</b>	<b>10</b>
Для целей применения нулевой ставки по налогу на прибыль от продажи акций (долей) в российских компаниях срок владения акциями (долями) исчисляется с момента их приобретения иностранной организацией, а не с даты получения этой организацией статуса налогового резидента РФ .....	10
<b>Налоговое резидентство физических лиц .....</b>	<b>10</b>
Вид на жительство в России не подтверждает фактическое время нахождения на территории РФ для признания физического лица российским налоговым резидентом .....	10
<b>Зачет иностранных налогов при уплате налогов в России .....</b>	<b>11</b>
Зачет налога, уплаченного в Беларуси и Казахстане, в счет российского налога производится отдельно по доходам, полученным из источников в каждом из государств ..	11
<b>Иные вопросы, связанные с международными операциями .....</b>	<b>11</b>
Налоговый агент обязан представить в налоговый орган Расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов даже в случае выплаты доходов, освобождаемых от налогообложения по п. 2 ст. 309 НК РФ .....	11
Расчет составляется нарастающим итогом с начала года. При этом если в последнем истекшем квартале (месяце) доход не выплачивался, раздел 3 Расчета не заполняется .....	11
СоИДН с Великобританией может применяться только к участникам партнерства, зарегистрированного в Великобритании, если участники являются резидентами Великобритании .....	11
Доходы физического лица - резидента РФ, полученные в Германии от участия в коммандитном товариществе, не являющемся корпоративным образованием, относятся к доходам от источников за пределами РФ .....	11

Минимальный срок владения объектом недвижимости (условие применения освобождения от НДФЛ при его продаже) для нерезидентов РФ составляет 5 лет даже в отношении объектов, приобретенных до 01.01.2016 (для резидентов РФ в отношении таких объектов срок составляет 3 года)..... 12

Суммы, выплачиваемые иностранным высококвалифицированным специалистам организацией-работодателем, независимо от источника финансирования (в том числе за счет средств гранта), не облагаются страховыми взносами ..... 12

### **3. Судебная практика.....12**

#### **Контролируемые иностранные компании ..... 12**

Поскольку нормы НК РФ о наличии (отсутствии) обязанности представлять уведомление о КИК в случае получения КИК убытка допускали неоднозначное толкование, то при непредставлении уведомления данные обстоятельства подлежат учету в качестве смягчающих, в связи с чем размер штрафа может быть уменьшен в 40 раз ..... 12

Уведомление об участии в иностранных организациях, в котором ошибочно указан код лица, подписавшего уведомление ЭЦП, считается надлежаще представленным, если ЭЦП имеется только у одного сотрудника, и ей подписывается вся налоговая отчетность ..... 13

Освобождение прибыли КИК от налогообложения вследствие нахождения КИК в государстве-члене ЕАЭС не является основанием для освобождения от обязанности подавать уведомление о такой КИК, но может рассматриваться в качестве обстоятельства, смягчающего ответственность..... 13

Освобождение от ответственности за непредставление уведомления о КИК в связи с его последующим представлением по требованию налогового органа применяется только к контролирующим лицам с долей участия более 10% при общей доле участия российских налоговых резидентов в данной КИК более 50% ..... 13

Освобождение прибыли КИК от налогообложения вследствие нахождения КИК в государстве-члене ЕАЭС, как и получение этой КИК прибыли менее 10 млн. руб. не являются основаниями для освобождения от обязанности подавать уведомление о КИК ..... 14

#### **Контролируемая задолженность ..... 14**

Задолженность перед российским независимым банком является контролируемой, если исполнение обязательств по ней обеспечено иностранной материнской компанией налогоплательщика ..... 14

Задолженность перед российским независимым банком, поручителем (гарантом) по которой выступает иностранное аффилированное лицо должника, признается контролируемой задолженностью ..... 14

Если иностранным участником контролируется 50% капитала налогоплательщика, то задолженность признается контролируемой только в размере 50% от ее размера ..... 14

#### **Фактическое право на доход..... 14**

Кипрская компания не имеет фактическое право на дивиденды, поскольку (1) приобрела акции Общества за счет займов, привлеченных у эстонских компаний (имеющих того же акционера – физического лица); (2) полученные дивиденды были перечислены эстонским компаниям в качестве возврата займов; (3) имеет признаки «технической» компании ..... 15

Российские налоговые органы вправе запрашивать документы (информацию) у налоговых органов Эстонии на основании Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам в отношении периодов, предшествующих ее вступлению в силу в отношении РФ, поскольку РФ и Эстония взаимно заверили друг друга о готовности предоставлять такую информацию ..... 15

Кипрские компании не имели фактическое право на дивиденды, поскольку (1) приобрели акции Общества за счет заемных средств, полученных от взаимозависимых лиц; (2) имеют

признаки «технических» компаний; (3) не уплачивали налоги с дивидендов на Кипре; (4) перечислили полученные дивиденды в адрес иных компаний; (5) представление интересов данных компаний (и последующих получателей дивидендов) осуществляют члены совета директоров Общества ..... 16

Если депозит, размещенный иностранным банком в качестве собственного депозита в российском банке, фактически представляет собой фидуциарный депозит, то иностранный банк не признается фактическим получателем доходов по депозиту ..... 16

Кассационный суд согласился с тем, что у кипрской компании отсутствовало фактическое право на дивиденды, поскольку (1) компания являлась промежуточным звеном - перечисляла денежные средства по цепочке в офшорные юрисдикции; (2) компания осуществляла исключительно инвестиционную деятельность, не имела иных доходов и активов, кроме получаемых дивидендов ..... 17

#### **Иные вопросы, связанные с международными операциями ..... 18**

Российское постоянное представительство финской компании неправомерно учло расходы на рекламные услуги, переданные ему головным офисом, поскольку данные услуги в действительности не были оказаны исполнителем ..... 18

Доходы белорусской лизинговой компании в виде лизинговых платежей, полученных от российской организации, облагаются налогом у источника в РФ ..... 18

Агентское вознаграждение, выплаченное налоговому резиденту Великобритании при отсутствии реального оказания агентских услуг, подлежит обложению у источника выплаты в РФ ..... 19

Покупка Обществом (участником группы компаний) другой российской компании группы у иностранной компании этой же группы является скрытым распределением дивидендов в адрес иностранной компании. Кроме того, Общество не вправе учитывать расходы в виде процентов по займу, привлеченному у продавца на совершение этой сделки ..... 20

Проценты, выплачиваемые резиденту Литвы, подлежат налогообложению у источника в РФ по ставке 10% ..... 20

#### **4. Мероприятия Рос-ИФА ..... 21**

Обсуждение судебной практики по международному налогообложению, открытие конкурса Рос-ИФА по международному налогообложению 2019 ..... 21

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

*ОЭСР выпустила обновленные итоги по использованию льготных налоговых режимов в рамках реализации Мероприятия 5 Плана BEPS*

В [Обзоре](#) отмечается прогресс в ряде государств по реализации мер, направленных на борьбу с недобросовестной налоговой конкуренцией. В частности, в таких государствах, как о. Джерси и Гернси, о. Мэн, Каймановы острова, БВО, Бермуды, Бахрейн и др., был введен закон о необходимости наличия минимального присутствия на территории ведения деятельности (например, наличие квалифицированного персонала и несение административных расходов, свойственных для деятельности).

ОАЭ в настоящий момент дорабатывает законодательство для приведения в соответствие с международными стандартами. Также положительные изменения произошли в ряде льготных налоговых режимов иных стран.

*Налоговый суд ЮАР признал правомерным применение нулевой ставки по дивидендам при выплате резиденту Нидерландов на основании положения о режиме наибольшего благоприятствования*

Компания – резидент ЮАР выплатила компании-участнику, являющейся резидентом Нидерландов, дивиденды, удержав налог у источника по ставке 5%. Далее дочерняя компания заявила возврат налога, поскольку, по ее мнению, ставка налога должна была составлять 0% на основании следующего.

Согласно протоколу к СоИДН между ЮАР и Нидерландами, если ЮАР после заключения соглашения с Нидерландами предоставит более благоприятный режим третьему государству, то она также должна предоставить такой режим и резидентам Нидерландов. После подписания данного Протокола был подписан Протокол к СоИДН между ЮАР и Швецией, который также предусматривал режим наибольшего благоприятствования, но не ограничивался более поздними соглашениями. При этом СоИДН с Кувейтом уже предусматривал нулевую ставку по дивидендам.

В связи с этим налогоплательщик пришел к выводу о возможности опосредованно применить норму о режиме наибольшего благоприятствования.

Налоговый орган считал, что льготный режим должен недвусмысленно быть предусмотрен нормами соглашения, а не выведен путем толкования.

Суд признал правомерной позицию налогоплательщика, указав, что стороны СоИДН недвусмысленно выразили волю на предоставление тех же преференций, что были предоставлены резидентам любого третьего государства. Поскольку такие преференции резиденты Швеции могут получить ввиду льготной ставки по СоИДН с Кувейтом, а положение о режиме наибольшего благоприятствования в СоИДН со Швецией введено после введения данного режима по отношению к резидентам Нидерландов, применение нулевой ставки к резидентам Нидерландов правомерно.

*Верховный суд Нидерландов признал прибыль, полученную от партнерства, доходом от постоянного представительства в виде агента (другого партнера)*

Резидент Бельгии получал от голландского партнерства прибыль, при этом вторым участником партнерства являлся резидент Нидерландов. Бельгийский резидент полагал, что данная прибыль подлежит обложению только в Бельгии.

По мнению налогового органа, доход частично подлежит налогообложению в Голландии, поскольку полученная прибыль частично сформирована благодаря голландскому партнеру, который является агентом бельгийского партнера, что образует постоянное представительство.

Суд поддержал налоговый орган, указав, что при распределении прибыли по принципу «вытянутой руки» допустимо частичное получение иностранным лицом прибыли через постоянное представительство, которым является второй партнер.

*Апелляционный суд США подтвердил возможность сбора налогов налоговыми органами США в бюджет Канады*

Апелляционный суд поддержал решение Суда Четвертого округа и признал конституционным положение ст. 26А СоИДН между США и Канадой, которое допускает сбор налогов в США по решению Службы доходов Канады.

По мнению суда, данное положение Соглашения не нарушает положения Конституции, которые закрепляют законодательные полномочия по установлению платежей в бюджет за Палатой Представителей. Суд объяснил, что данное конституционное положение относится к установлению налога, а не к его администрированию.

*Высший административный суд Австрии не выявил злоупотребления положениями законодательства ЕС во включении в структуру люксембургской холдинговой компании-посредника*

Люксембургская компания (ЛюксКо-1) владела 39,73% акций в австрийском акционерном обществе. Все акции ЛюксКо-1 принадлежали другой люксембургской компании (ЛюксКо-2). Акциями ЛюксКо-2, в свою очередь, владел австралийский фонд посредством учреждения траста на Кайманах. Фондом также были заключены договоры со сторонней организацией по оказанию консультационных услуг.

ЛюксКо-1 была освобождена от налогообложения в Люксембурге, не имела офиса, сотрудников и полностью управлялась ЛюксКо-2. ЛюксКо-2 имела в штате 3 сотрудников и офис в Люксембурге, а также имела вложения в четыре компании, осуществляющих деятельность в области строительства.

Австрийское акционерное общество распределило дивиденды с удержанием налога по ставке 25%, поскольку акционером не были соблюдены условия по минимальному периоду владения акциями.

После достижения минимального срока владения, ЛюксКо-1 обратилась за возвратом налога, в котором налоговым органом было отказано. По мнению налогового органа,

налогоплательщик не доказал деловую цель включения компании-посредника, основная цель такой структуры являлось применение пониженных ставок.

Федеральный финансовый суд признал включение промежуточной холдинговой компании злоупотреблением Директивой о материнских и дочерних компаниях. По мнению суда, использование промежуточных компаний операционными компаниями в ЕС не является злоупотреблением. Однако ЛюксКо-2 не являлась операционной компанией и не осуществляла функции управления. Данные функции осуществлялись австралийским фондом через траст на Кайманах, и именно фонд обладал необходимыми для управления ресурсами: финансовыми средствами, персоналом с необходимым опытом и квалификацией.

Высший суд отменил данное решение, признав правомерность включения промежуточной люксембургской компании в структуру. ЛюксКо-2 являлась действующей компанией, осуществляющей предпринимательскую деятельность по инвестированию в строительные компании. Таким образом, в отсутствие промежуточной компании ЛюксКо-1 налоговый эффект был бы идентичным, в связи с чем использование пониженной налоговой ставки не является злоупотреблением.

### *Еврокомиссия выпустила [мотивированное заключение](#) по учету зарубежных убытков в Греции*

В соответствии с законодательством Греции учет убытков, сформированных за рубежом, допустим только в части. По мнению Еврокомиссии, такое ограничение размера убытка чинит препятствия свободе учреждения в соответствии со ст. 49 Договора о функционировании ЕС. В случае неисполнения Грецией заключения, данный вопрос будет передан на рассмотрение в Европейский суд.

### *Еврокомиссия направила Германии [уведомление](#) о необходимости признания допустимым заключения соглашений о переносе прибыли и убытков с компаниями, зарегистрированными в иных государствах-членах ЕС, но управляемыми в Германии*

Данные соглашения способствуют консолидации налоговой базы в компаниях, управляемых из Германии. Компании, которые учреждены в ином государстве ЕС, но перенесли центр управления в Германию, не соответствуют формальным требованиям нахождения в государственном реестре компаний Германии, в связи с чем заключенные с ними соглашения о переносе прибыли (убытков) не признаются в Германии.

Еврокомиссия полагает, что такие компании ставятся в менее благоприятные условия по сравнению с национальными компаниями. Германия уже внесла необходимые поправки в законодательство, однако налоговые органы на практике все еще отказывают в признании таких соглашений.

### *Еврокомиссия выпустила [мотивированное заключение](#) в отношении обязанности нерезидентов Испании назначить представителя по налоговым вопросам, проживающего в Испании*

По мнению Еврокомиссии, такая обязанность влечет дополнительные траты для нерезидентов Испании и противоречит ст. 45, 49 и 56 Договора о функционировании ЕС, так как препятствует осуществлению нерезидентами деятельности и инвестиций в Испании. В случае неисполнения Испанией заключения данный вопрос будет передан на рассмотрение в Европейский суд.

*На Бермудах внесен [законопроект](#), предполагающий изменения в законодательство об экономическом присутствии*

Законопроект предлагает дополнить законодательство об экономическом присутствии нормами о компаниях, зарегистрированных на Бермудах, но не являющихся налоговыми резидентами Бермуд. Предлагается ввести понятие такой компании, требование о ежегодном подтверждении отсутствия статуса резидента Бермуд и обязанность по информированию налоговых органов государств, резидентами которых являются такие организации.

*Опубликованы [изменения](#) в законодательство Мальты в части ведения реестра бенефициаров*

Данные изменения предусматривают обязанность компаний по ведению реестра своих бенефициаров. Поправки касаются доступа информации о бенефициарах компании, ответственности за непредставление или предоставление ложной информации о бенефициарах, а также устанавливают пятилетний срок хранения такой информации после исключения компании из реестра.

*Казначейство и Служба внутренних доходов США выпустили [инструкцию](#) по распределению партнерствами доли налога, уплаченного за рубежом, для осуществления его зачета в США*

Инструкция призвана улучшить действие правил о «безопасной гавани», которая определяет долю суммы иностранного налога, подлежащей распределению между участниками партнерства в соответствии с долей каждого участника в партнерстве. Иное распределение доли иностранного налога допустимо при наличии доказательств порядка распределения прибыли в иной пропорции.

*В Ирландии выпущено обновленное [Руководство](#) в части правил КИК*

В Руководстве уточняются следующие вопросы:

- Дефиниции законодательных понятий, таких, «контроль», «ассоциированные компании», «финансовый период», определение резидентства;
- Определение налога с прибыли КИК, нераспределенной прибыли, налога, подлежащего зачету;



- Определение случаев освобождения от налогообложения, освобождения от налогообложения в отношении отдельных видов дохода от распределения прибыли или от операций с ценными бумагами;
- Порядок определения эффективной ставки налогообложения для целей освобождения КИК от налога.

*В Ирландии выпущено обновленное [Руководство](#) в части обложения «налогом на выход»*

В Руководстве уточняются следующие вопросы:

- Объект обложения «налогом на выход»;
- Случаи освобождения от налогообложения;
- Уточнение положений в части применения антиуклонительных норм;
- Основания для отсрочки уплаты «налога на выход».

*Служба внутренних доходов США [прокомментировала](#) ст. 965 Кодекса внутренних доходов США о налогообложении доходов от источников за рубежом*

Налогоплательщики, имеющие доходы за рубежом, с которых не уплачен налог, должны уплатить налог в том порядке, как если бы такие доходы были репатрированы в США. Некоторые категории налогоплательщиков могут уплатить такой налог в течение восьми лет.

*Министерство по налогам и сборам Белоруссии выпустило подробные [Рекомендации](#) по вопросам налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Белоруссии через постоянное представительство*

*ООН выпустила [Руководство](#) по согласованию налоговых соглашений*

Данное Руководство выпущено с учетом изменений в Модельную конвенцию ООН в 2017 году, а также Плана BEPS.

*Босния и Герцеговина, Гибралтар и Эсватини присоединились к Расширенной программе сотрудничества по вопросам BEPS, [увеличив общее число участников Программы до 132](#)*

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

### **Контролируемые иностранные компании**

## **Письмо Минфина России от 14.06.2019 № 03-04-05/43337**

*Представление финансовой отчетности и соответствующего аудиторского заключения одновременно с уведомлением о КИК не предусмотрено. Данные документы представляются одновременно с налоговой декларацией*

### ***Амнистия капиталов***

## **Письмо Минфина России от 02.07.2019 № 03-12-12/48554**

*Представление специальной декларации в рамках третьего этапа амнистии не препятствует взысканию с декларанта НДС в отношении доходов, полученных за 2018 г.*

В соответствии с п. 2.1 ст. 45 НК РФ взыскание налога не производится, в частности, если обязанность по уплате налога возникла до 01.01.2019 года в результате совершения операций с активами, информация о которых содержится в специальной декларации, представленной в ходе третьего этапа амнистии.

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

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

## **Письмо Минфина России от 06.06.2019 № 03-03-06/1/41374**

*Для целей применения нулевой ставки по налогу на прибыль от продажи акций (долей) в российских компаниях срок владения акциями (долями) исчисляется с момента их приобретения иностранной организацией, а не с даты получения этой организацией статуса налогового резидента РФ*

### ***Налоговое резидентство физических лиц***

## **Письмо Минфина России от 24.06.2019 № 03-04-05/46120**

*Вид на жительство в России не подтверждает фактическое время нахождения на территории РФ для признания физического лица российским налоговым резидентом*

Налоговый статус физического лица определяется исходя из фактического времени пребывания в РФ (не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев), которое должно быть документально подтверждено.

При этом вид на жительство является документом, выданным иностранному гражданину или лицу без гражданства в подтверждение их права на постоянное проживание в РФ, а также их права на свободный выезд из РФ и въезд в РФ, и, следовательно, не подтверждает фактическое время нахождения физического лица на территории РФ.

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

**Письмо ФНС России от 02.07.2019 № СД-4-3/12869@**

*Зачет налога, уплаченного в Беларуси и Казахстане, в счет российского налога производится отдельно по доходам, полученным из источников в каждом из государств*

СоИДН с Беларусью и Казахстаном ограничивают суммы вычета размером российского налога с дохода, полученного отдельно в каждом государстве. В налоговой декларации зачетные налоги суммируются уже после применения ограничений, установленных международными договорами.

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

**Письмо ФНС России от 20.06.2019 № СД-4-3/11937@**

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

*Расчет составляется нарастающим итогом с начала года. При этом если в последнем истекшем квартале (месяце) доход не выплачивался, раздел 3 Расчета не заполняется*

Например, при выплате дохода только в июне налоговый агент предоставляет Расчет за полугодие (с заполнением разделов 1-3), 9 месяцев и год (с заполнением разделов 1-2).

**Письмо ФНС России от 28.05.2019 № СД-4-3/10142@**

*СоИДН с Великобританией может применяться только к участникам партнерства, зарегистрированного в Великобритании, если участники являются резидентами Великобритании*

Само партнерство не признается «лицом» по смыслу СоИДН с Великобританией, поэтому применять Соглашение возможно только в отношении участников партнерства, если они признаются резидентами Великобритании и имеют фактическое право на доход.

**Письмо Минфина России от 15.07.2019 № 03-04-05/52129**

*Доходы физического лица - резидента РФ, полученные в Германии от участия в командитном товариществе, не являющемся корпоративным образованием, относятся к доходам от источников за пределами РФ*

Согласно пп. 1 и 9 п. 3 ст. 208 НК РФ дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, а также иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами РФ, относятся к доходам, полученным от источников за пределами РФ.

**Письма Минфина России от 12.07.2019 № 03-04-05/51728; от 10.07.2019 № 03-**

**04-05/51163; от 08.07.2019 № 03-04-05/50306; от 08.07.2019 № 03-04-05/50310; от 10.06.2019 № 03-04-05/42294**

*Минимальный срок владения объектом недвижимости (условие применения освобождения от НДС при его продаже) для нерезидентов РФ составляет 5 лет даже в отношении объектов, приобретенных до 01.01.2016 (для резидентов РФ в отношении таких объектов срок составляет 3 года)*

**Письма Минфина России от 05.07.2019 № 03-04-06/49939, от 28.06.2019 № 03-04-05/47732**

*Суммы, выплачиваемые иностранным высококвалифицированным специалистам организацией-работодателем, независимо от источника финансирования (в том числе за счет средств гранта), не облагаются страховыми взносами*

### **3. Судебная практика**

#### ***Контролируемые иностранные компании***

**Решение АС Курской обл. от 18.07.2019 по делу № [A35-3565/2019](#) ОАО «Курскрезинотехника» (судья Лымарь Д.В.)**

*Поскольку нормы НК РФ о наличии (отсутствии) обязанности представлять уведомление о КИК в случае получения КИК убытка допускали неоднозначное толкование, то при непредставлении уведомления данные обстоятельства подлежат учету в качестве смягчающих, в связи с чем размер штрафа может быть уменьшен в 40 раз*

Суд указал, что исходя из системного толкования норм НК РФ контролирующее лицо обязано представлять уведомление о КИК вне зависимости от финансового результата КИК за соответствующий отчетный период.

Однако суд принял во внимание, что правонарушение было совершено налогоплательщиком без умысла на его совершение вследствие ошибки в толковании п. 2 ст. 25.14 НК РФ, который на дату совершения правонарушения имел редакцию, допускающую его неоднозначное толкование в части обязанности налогоплательщика по представлению уведомления о КИК в этом случае.

Данное обстоятельство не освобождает налогоплательщика от ответственности, но подлежит учету в качестве смягчающего обстоятельства и существенно влияет на оценку тяжести совершенного нарушения. В связи с этим размер штрафа был уменьшен судом в 40 раз по сравнению с размером, установленным НК РФ.

**Постановление Девятого ААС от 09.07.2019 по делу № [A40-267038/18](#) АО «Система Венчур Кэпитал» (председательствующий Бекетова И.В., судьи Пронникова Е.В., Москвина Л.А.)**

*Уведомление об участии в иностранных организациях, в котором ошибочно указан код лица, подписавшего уведомление ЭЦП, считается надлежаще представленным, если ЭЦП имеется только у одного сотрудника, и ей подписывается вся налоговая отчетность*

Инспекция не приняла уведомление об участии в иностранных организациях, направленное Обществом в установленный законом срок, поскольку уведомление было подписано ЭЦП представителя организации по доверенности, однако в уведомлении был указан код 3 «Руководитель организации» вместо необходимого в данном случае кода 4 «Представитель организации».

Суды пришли к выводу об отсутствии оснований для отклонения уведомления Общества, поскольку такая ошибка имела технический характер (связана с неправильным кодированием информации). Суды отметили, что инспекция располагала сведениями, что подписант уведомления является финансовым директором, надлежащим образом уполномоченным представителем Общества. Кроме того, этой ЭЦП была подписана вся налоговая отчетность Общества.

Суды посчитали возможным применение по аналогии п. 4 ст. 80 НК РФ, которым регулируется процедура представления налоговых деклараций (расчетов). В соответствии с данной нормой налоговый орган не вправе отказать в принятии декларации (расчета), представленной в установленной форме, а датой его представления считается дата его отправки.

**Постановление Двадцатого ААС от 26.07.2019 по делу № [А62-605/2019](#) ООО «СТС-Инвест» (председательствующий Стаханова В.Н., судьи Еремичева Н.В. и Мордасов Е.В.)**

*Освобождение прибыли КИК от налогообложения вследствие нахождения КИК в государстве-члене ЕАЭС не является основанием для освобождения от обязанности подавать уведомление о такой КИК, но может рассматриваться в качестве обстоятельства, смягчающего ответственность*

Суд отметил, что возникновение обязанности по представлению уведомления о КИК связано с наличием оснований для признания налогоплательщика контролирующим лицом и не обусловлено ни возникновением какого-либо финансового результата у КИК, ни нахождением КИК в государстве-члене ЕАЭС (что является основанием для освобождения прибыли КИК от налогообложения в силу пп. 2 п. 1 ст. 25.13.1 НК РФ).

Однако освобождение такой КИК от налогообложения, и, как следствие, отсутствие негативных последствий в виде неуплаты налога обоснованно учтено инспекцией в качестве смягчающего ответственность обстоятельства, в связи с чем размер штрафа был уменьшен 4 раза.

*Освобождение от ответственности за непредставление уведомления о КИК в связи с его последующим представлением по требованию налогового органа применяется только к контролирующим лицам с долей участия более 10% при общей доле участия российских налоговых резидентов в данной КИК более 50%*

Общество полагало, что в силу абз. 2 п. 11 ст. 25.14 НК РФ оно освобождается от ответственности за непредставление уведомления о КИК в установленный законом срок, поскольку налоговый орган направил Обществу требование о представлении уведомления,

которое было им исполнено в срок, указанный в требовании.

Отказывая в применении данного освобождения от ответственности, суд указал, что данная норма прямо предусматривает, что она применяется только к лицам, признаваемым контролирующими лицами на основании пп. 2 п. 3 ст. 25.13 НК РФ (лица с долей участия более 10% при общей доле участия российских налоговых резидентов в данной КИК более 50%).

В рассматриваемом споре Общество является контролирующим лицом по иному основанию — в силу косвенного участия в КИК с долей 100% (пп. 1 п. 3 ст. 25.13 НК РФ).

**Решение АС Республики Башкортостан от 29.07.2019 по делу № [А07-2868/2019](#) АО «Химреактивснаб» (судья Давлеткулова Г.А.)**

*Освобождение прибыли КИК от налогообложения вследствие нахождения КИК в государстве-члене ЕАЭС, как и получение этой КИК прибыли менее 10 млн. руб. не являются основаниями для освобождения от обязанности подавать уведомление о КИК*

***Контролируемая задолженность***

**Решение АС Рязанской обл. от 28.07.2019 по делу № [А54-9063/2018](#) ООО «Серебрянский цементный завод» (судья Соломатина О.В.)**

*Задолженность перед российским независимым банком является контролируемой, если исполнение обязательств по ней обеспечено иностранной материнской компанией налогоплательщика*

Суд отметил, что само по себе наличие факта поручительства иностранного учредителя перед банком является достаточным основанием для признания задолженности контролируемой за налоговые периоды 2013-2015 гг. При этом новая редакция ст. 269 НК РФ, действующая с 2017 г. и предусматривающая исключение из правил тонкой капитализации в подобных обстоятельствах, не имеет обратной силы.

**Постановление АС Северо-Кавказского округа от 24.07.2019 по делу № [А32-27401/2018](#) ООО «Новороссийский мазутный терминал» (председательствующий Черных Л.А., судьи Дорогина Т.Н., Драбо Т.Н.)**

*Задолженность перед российским независимым банком, поручителем (гарантом) по которой выступает иностранное аффилированное лицо должника, признается контролируемой задолженностью*

*Если иностранным участником контролируется 50% капитала налогоплательщика, то задолженность признается контролируемой только в размере 50% от ее размера*

***Фактическое право на доход***

**Решение АС Ивановской обл. от 19.07.2019 по делу № [А17-11142/2018](#) ЗАО**

## **«Экстра» (судья Никифорова Г.М.)**

*Кипрская компания не имеет фактическое право на дивиденды, поскольку (1) приобрела акции Общества за счет займов, привлеченных у эстонских компаний (имеющих того же акционера – физического лица); (2) полученные дивиденды были перечислены эстонским компаниям в качестве возврата займов; (3) имеет признаки «технической» компании*

Общество распределило дивиденды своему кипрскому акционеру и исчислило налог у источника по ставке 5% на основании СоИДН между РФ и Кипром. Суд согласился с налоговым органом, что кипрская компания не имела фактическое право на доход, поскольку:

- Приобрела акции Общества у своего единственного акционера (гражданина Эстонии) за счет займов, привлеченных у взаимозависимых эстонских компаний (акционером которых является это же физическое лицо);
- Полученные от Общества дивиденды кипрская компания перечислила эстонским компаниям - заимодавцам в порядке возврата займов;
- Кипрская компания не осуществляла иной деятельности, кроме владения акциями Общества, и не имела иных доходов (расходов).

*Российские налоговые органы вправе запрашивать документы (информацию) у налоговых органов Эстонии на основании Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам в отношении периодов, предшествующих ее вступлению в силу в отношении РФ, поскольку РФ и Эстония взаимно заверили друг друга о готовности предоставлять такую информацию*

Общество заявило, что выписка кипрской компании по счету в эстонском банке за 2014-2015 гг. получена российскими налоговыми органами в нарушение Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам, поскольку в отношении РФ она применяется только к налоговым периодам, начинающимся с 01.01.2016.

Суд, не соглашаясь с позицией Общества, указал, что в соответствии с п. 6 ст. 28 Конвенции любые две или более стороны могут взаимно согласиться, что Конвенция (в редакции Протокола 2010 г.), распространяется на административную помощь в отношении более ранних налоговых периодов или налоговых начислений. При этом в соответствии со ст. 31 Венской Конвенции о праве международных договоров для целей толкования международного договора наряду с контекстом учитывается последующая практика применения договора, которая устанавливает соглашение участников относительно его толкования.

Таким образом, с момента начала обмена информацией, основываясь на взаимных заверениях о готовности предоставлять аналогичную информацию, компетентные органы РФ и Эстонии начали обмениваться информацией за периоды, предшествовавшие вступлению Конвенции в силу для обеих стран, в связи с чем, полученная в рамках такого обмена информация является допустимым доказательством.

**Решение АС Владимирской обл. от 28.06.2019 по делу № [А11-6159/2018](#) АО «Генериум» (судья Тимчук Н.Г.)**

*Кипрские компании не имели фактическое право на дивиденды, поскольку (1) приобрели акции Общества за счет заемных средств, полученных от взаимозависимых лиц; (2) имеют признаки «технических» компаний; (3) не уплачивали налоги с дивидендов на Кипре; (4) перечислили полученные дивиденды в адрес иных компаний; (5) представление интересов данных компаний (и последующих получателей дивидендов) осуществляют члены совета директоров Общества*

Общество выплатило дивиденды своим акционерам - кипрским компаниям и исчислило налог у источника по ставке 5% на основании СоИДН между РФ и Кипром. Суд согласился с налоговым органом, что кипрские компании не имели фактическое право на доход, поскольку:

- Кипрские компании приобрели акции Общества за счет заемных средств, полученных от взаимозависимых лиц;
- Кипрские компании не осуществляли иной деятельности, кроме владения акциями Общества, и не имели иных доходов (расходов);
- Кипрские компании зарегистрированы по одному адресу, используемому юридической фирмой для оказания услуг по регистрации и управлению юридическими лицами на Кипре;
- Полученные дивиденды были исключены кипрскими компаниями из-под налогообложения на Кипре и перечислены в адрес иных взаимозависимых с Обществом лиц, зарегистрированных на Кипре, БВО и в РФ;
- Представление интересов и управление банковскими счетами кипрских компаний, а также последующих получателей дивидендов, зарегистрированных на БВО, осуществляется членами совета директоров Общества. При этом счета открыты в одном российском банке.

**Постановление Девятого ААС от 25.07.2019 по делу № [А40-8065/18](#) АО «КБ «Москоммерцбанк» (председательствующий Захаров С.Л., судьи Пронникова Е.В., Бекетова И.В.)**

*Если депозит, размещенный иностранным банком в качестве собственного депозита в российском банке, фактически представляет собой фидуциарный депозит, то иностранный банк не признается фактическим получателем доходов по депозиту*

Суды установили, что Общество выплатило проценты по депозитам в адрес банков, зарегистрированных в Люксембурге и Австрии, применив пониженную ставку 0% по СоИДН РФ с этими юрисдикциями. Налоговый орган доначислил Обществу налог у источника по ставке 20%, посчитав, что иностранные банки не являлись фактическими получателями процентов, поскольку:

- Средства, размещенные в качестве депозитов, были привлечены иностранными банками от банка, расположенного в Казахстане, и являющегося акционером Общества;
- Размещение австрийским банком депозитов было обеспечено залогом депозитов казахстанского банка, который не имел права требовать возврата своего депозита до возврата Обществом депозита австрийского и люксембургского банков;



- Полученные доходы по депозитам практически в полном объеме перечислялись иностранными банками в адрес казахстанского банка.

Суды согласились с позицией Инспекции, отметив следующее:

- Информация компетентного органа Люксембурга о том, что люксембургский банк обладает фактическим правом на спорные доходы, противоречит иным обстоятельствам дела;
- Суды критически отнеслись к информации компетентного органа Люксембурга, поскольку Люксембург неоднократно привлекался Европейской комиссией к ответственности за незаконное предоставление налоговых льгот;
- Судебными актами по иному делу установлено участие этих иностранных банков в агентских (фидуциарных) межбанковских операциях, совершенных с целью уклонения от налогообложения одного из российских банков;
- В ходе налоговой проверки Общество не заявляло и не представляло документы о том, что фактическим правом на спорные доходы обладает какое-либо другое лицо, имеющее право на льготы, предусмотренные СоИДН, поэтому ставка 20% применена налоговым органом правомерно.

**Постановление АС Московского округа от 03.07.2019 по делу № [А40-185141/2018](#) АО «ФортеИнвест» (председательствующий Матюшенкова Ю.Л., судей Анциферова О.В., Дербенев А.А.)**

*Кассационный суд согласился с тем, что у кипрской компании отсутствовало фактическое право на дивиденды, поскольку (1) компания являлась промежуточным звеном - перечисляла денежные средства по цепочке в офшорные юрисдикции; (2) компания осуществляла исключительно инвестиционную деятельность, не имела иных доходов и активов, кроме получаемых дивидендов*

Общество выплачивало своему акционеру-кипрской компании дивиденды и исчислило налог по ставке 5% на основании СоИДН между РФ и Кипром. Суды нижестоящих инстанций признали применение пониженной налоговой ставки неправомерным, поскольку у кипрской компании отсутствует фактическое право на доход, что подтверждается следующими обстоятельствами:

- Основным доходом кипрского акционера являлись дивиденды от Общества, которые практически в полном объеме перечислялись учредителям, зарегистрированным на БВО;
- У кипрской компании отсутствуют иные активы, кроме акций Общества, отсутствуют существенные расходы;
- Кипрская компания осуществляет холдинговую деятельность, обслуживая интересы только собственной группы и аффилированных с ней лиц на безвозмездной основе, что не может рассматриваться в качестве самостоятельной предпринимательской деятельности;
- Кипрская компания и ее учредители на БВО созданы примерно в одно время, имеют общего секретаря, общих представителей в российских налоговых органах, а также обладают иными признаками группы компаний.

Кассационный суд согласился с нижестоящими судами, оставив судебные акты по делу без изменения.

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

**Решение АС г. Москвы от 04.07.2019 по делу № [А40-40782/18](#) иностранной компании «Эрих Краузе Финланд» (Финляндия) (судья Ларин М.В.)**

*Российское постоянное представительство финской компании неправомерно учло расходы на рекламные услуги, переданные ему головным офисом, поскольку данные услуги в действительности не были оказаны исполнителем*

Головной офис финской компании для проведения рекламной кампании своей продукции на территории РФ заключил договор об оказании агентских услуг в области рекламы с кипрской компанией, который предусматривал размещение рекламы в эфире одной из программ российского федерального телевизионного канала. Соответствующие затраты головной офис передал российскому постоянному представительству, которое учло их в составе расходов по налогу на прибыль.

При этом в соответствии с информацией, полученной налоговым органом в ходе выездной налоговой проверки, в т. ч. ответов на международные запросы, кипрская компания не могла оказывать услуги по рекламе, поскольку:

- Была создана за месяц до заключения договора;
- Ее директором является сотрудник компании, предоставляющей услуги по регистрации юридических лиц на Кипре;
- Она не осуществляла никакой иной деятельности;
- Налоговым органом установлено лицо, реально оказавшее спорные услуги и получившее вознаграждение за эти услуги непосредственно со счета российского постоянного представительства в размере 15 раз меньше, чем сумма денежных средств, перечисленных головным офисом в адрес кипрской организации. При этом спорный контрагент какие-либо денежные средства в адрес реальных исполнителей не перечислял;
- Налогоплательщиком не представлено ни одного документа, подтверждающего ведение деловой переписки и проявление должной осмотрительности при выборе данного контрагента.

С учетом данных обстоятельств суд пришел к выводу, что налогоплательщик неправомерно учел в составе расходов затраты на оказание спорных услуг, переданные ему головным офисом.

**Решение АС Красноярского края от 31.07.2019 по делу № [А33-4027/2019](#) ООО «Агросельхозтехника» (судья Смольникова Е.Р.)**

*Доходы белорусской лизинговой компании в виде лизинговых платежей, полученных от российской организации, облагаются налогом у источника в РФ*

Общество выплатило белорусскому контрагенту, осуществляющему лизинговую деятельность и не имеющему постоянное представительство на территории РФ, лизинговые платежи без удержания налога у источника в РФ.

По мнению Общества, в отношении выплаченных доходов подлежит применению п. 1 ст. 7 СоИДН между РФ и Белоруссией, в соответствии с которым при отсутствии у налогоплательщика постоянного представительства в другом Договариваемом государстве его прибыль облагается налогом только в Договариваемом государстве, в котором налогоплательщик имеет налоговое резидентство.

Суд не согласился с позицией налогоплательщика, поддержав решение налогового органа, в соответствии с которым к спорным лизинговым платежам не может применяться п. 1 ст. 7 СоИДН между РФ и Белоруссией.

Суд указал, что согласно с п. 5 ст. 7 СоИДН в случае, когда прибыль включает виды доходов, о которых говорится отдельно в других статьях настоящего СоИДН, положения этих статей не затрагиваются положениями ст. 7 СоИДН.

Эта норма прямо закрепляет, что из-под регулирования ст. 7 СоИДН выведены виды доходов, о которых говорится в других статьях соглашения, в том числе, и в ст. 18 СоИДН, регулирующей налогообложение доходов, возникающих из источников в договариваемом государстве (исключая отдельные доходы, о которых говорится в других статьях соглашения).

Согласно ст. 18 СоИДН виды доходов, возникающие из источников в договариваемом государстве, о которых не говорится в специальных статьях СоИДН, могут облагаться налогом в этом государстве.

При этом очевидно, что прибыль предприятия, как общий результат хозяйственной деятельности предприятия, по смыслу ст. 18 Соглашения не является отдельным видом дохода, возникающего из источника в договариваемом государстве.

**Постановление АС Волго-Вятского округа от 24.07.2019 по делу № [А11-11199/2017](#) АО «Покровский завод биопрепаратов» (председательствующий Бердников О.Е., судьи Новиков Ю.В., Шемякина О.А.)**

*Агентское вознаграждение, выплаченное налоговому резиденту Великобритании при отсутствии реального оказания агентских услуг, подлежит обложению у источника выплаты в РФ*

Налоговый орган установил отсутствие реальности оказания услуг по агентскому договору на поиск и привлечение иностранных покупателей на изделия ветеринарного назначения, указав, что между налогоплательщиком и покупателем продукции сложились прямые взаимоотношения до заключения агентского договора. Все вопросы по производству и реализации вакцины были согласованы самим налогоплательщиком без участия агента еще до заключения агентского договора. Таким образом, агентское вознаграждение фактически было выплачено без какого-либо встречного предоставления.

Суды поддержали позицию налогового органа, указав, что в соответствии с п. 5 ст. 13 СоИДН между РФ и Великобританией доходы, получаемые от отчуждения любого имущества (иного чем то, о котором идет речь в п. 1-4 ст. 13 СоИДН) подлежат налогообложению только в государстве налогового резидентства лица, отчуждающего

имущество, но при условии, что такие доходы являются объектом налогообложения в этом Договариваемом Государстве.

При этом, в рамках мероприятий налогового контроля было установлено, что рассматриваемые доходы не подлежали налогообложению на территории Великобритании, вследствие чего безвозмездно полученное резидентом Великобритании имущество (денежные средства) подлежит обложению у источника выплаты в РФ.

**Решение АС Владимирской обл. от 01.07.2019 по делу № [A11-16028/2018](#) ООО «Мон’дэлис Русь» (судья Рыжкова О.Ю.)**

*Покупка Обществом (участником группы компаний) другой российской компании группы у иностранной компании этой же группы является скрытым распределением дивидендов в адрес иностранной компании. Кроме того, Общество не вправе учитывать расходы в виде процентов по займу, привлеченному у продавца на совершение этой сделки*

Общество приобрело долю в другой российской организации у британской компании. В день совершения сделки Общество получило от этой же британской компании процентный заем (кредитную ноту). Данная сделка, по мнению Общества, являлась российской частью глобальной программы правовой интеграции по соединению двух глобальных организационных структур.

При этом налоговый орган установил, что на момент совершения сделки головные компании данных глобальных структур уже были «объединены»: головная компания одной структуры (к которой принадлежит Общество) приобрела головную компанию другой структуры (к которой принадлежит продавец и российская компания, доля в которой стала предметом спорной сделки).

По мнению Инспекции, это означает, что в анализируемой сделке отсутствует деловая цель, поскольку Общество и приобретаемая российская компания уже являются компаниями одной группы. При этом сумма, выплаченная британской компании за покупку доли и в виде процентов по займу, является скрытым распределением дивидендов в адрес иностранной компании, поскольку по размеру она сопоставима с величиной нераспределенной прибыли Общества.

Суд согласился с позицией налогового органа, отметив, что ранее налоговые последствия рассматриваемых операций (за предыдущие налоговые периоды) уже были аналогичным образом оценены арбитражными судами в рамках рассмотрения дела № А11-6203/2016 с участием тех же лиц.

**Постановление АС Центрального округа от 19.07.2019 по делу № [A62-8486/2018](#) ООО «Альфа Транс Инвест» (председательствующий Бутченко Ю.В., судьи Радюгина Е.А., Чаусова Е.Н.)**

*Проценты, выплачиваемые резиденту Литвы, подлежат налогообложению у источника в РФ по ставке 10%*

Признавая решение налогового органа правомерным, суды указали, что в соответствии с п. 2 ст. 11 СоИДН между РФ и Литвой проценты могут облагаться налогом в том

Договариваемся Государстве, в котором они возникают, но взимаемый таким образом налог не должен превышать 10% от общей суммы процентов.

Поскольку Обществом представлены документы, подтверждающие резидентство литовской организации, а также подтверждение фактического права литовской организации на доход, выплаченные проценты подлежали обложению в РФ по ставке 10%.

#### ***4. Мероприятия Рос-ИФА***

*Обсуждение судебной практики по международному налогообложению, открытие конкурса Рос-ИФА по международному налогообложению 2019*

[Регистрация](#)

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