



ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 47¹

сентябрь 2019 года

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

1. Новости международного налогообложения 4

ОЭСР опубликовала экспертный отчет по исполнению Мероприятия 13 Плана BEPS в части подготовки межстрановой отчетности.....4

Налоговая служба Франции выпустила разъяснения в части применения правил об обязательности налогообложения (subject-to-tax clause)4

В Лондоне прошел 73-й конгресс Международной налоговой ассоциации (IFA)4

Пенсионные выплаты, произведенные в адрес резидента Нидерландов в результате осуществления деятельности в Великобритании подлежат налогообложению в Нидерландах4

Федеральный совет Швейцарии ввел в действие Федеральный закон по имплементации мер и рекомендаций Глобального форума по обеспечению налоговой прозрачности и обмена информацией5

Служба государственных доходов Греции выпустила разъяснения по применению общей антиуклонительной нормы5

Еврокомиссия начала проверку предоставления Бельгией налоговых рескриптов в отношении сверхдоходов6

Национальный совет по налогообложению Норвегии отказал в возмещении налога американскому пенсионному фонду6

2. Письма Минфина России и ФНС России..... 6

Контролируемые иностранные компании6

Уменьшение прибыли КИК на величину убытков прошлых периодов осуществляется в рублях с применением среднего курса иностранной валюты к рублю за период составления финансовой отчетности6

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты, а также новости международного налогообложения за период с 01 сентября 2019 г. по 30 сентября 2019 г.

<i>Регистрация иностранной компании в порядке редомициляции на территории государства иного, чем указано в уведомлении об участии, признается основанием для подачи уточненного уведомления</i>	<i>6</i>
Налоговое резидентство физических лиц	7
<i>При определении статуса физического лица в качестве российского налогового резидента дни въезда в РФ и дни выезда из РФ учитываются в расчете 183 дней фактического нахождения на территории России. При этом статус гражданина конкретного государства не влияет на подход к определению статуса физического лица как резидента РФ</i>	<i>7</i>
Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности	7
<i>Доходы иностранного работника, выплачиваемые в связи с переездом в РФ, оформлением документов, оплатой жилья, облагаются НДФЛ. Компенсационные выплаты, связанные с возмещением расходов иностранных работников, выполняющих трудовые функции на территории РФ, на оформление визы, перелет, такси, аренду жилого помещения, облагаются страховыми взносами</i>	<i>7</i>
<i>Выплаты гражданам РФ во исполнение обязанностей по трудовому договору в филиале российской компании на территории ОАЭ облагаются страховыми взносами. Для целей исчисления НДФЛ такой платеж является доходом от источников за пределами РФ</i>	<i>7</i>
Зачет иностранных налогов при уплате налогов в России	7
<i>Зачет иностранного налога ограничивается размерами налога, исчисленного по правилам главы 25 НК РФ с суммы доходов, полученных за рубежом</i>	<i>8</i>
Иные вопросы, связанные с международными операциями	8
<i>ИП признается налоговым агентом в отношении выплат физическим лицам – нерезидентам за выполнение работ, оказание услуг на территории РФ. Иной порядок удержания и исчисления налога может быть предусмотрен СоИДН</i>	<i>8</i>
<i>Доход иностранной организации по сделкам РЕПО квалифицируется как проценты по займу и облагается налогом у источника в РФ</i>	<i>8</i>
<i>Процентный (купонный) доход иностранной компании по ценным бумагам облагается налогом у источника и определяется исходя из срока владения ценной бумагой</i>	<i>8</i>
<i>Расчет доли недвижимого имущества на территории РФ в активах российской компании для целей применения кипрской организацией пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ может быть произведен на основании балансовой стоимости активов и недвижимости на последнюю отчетную дату, предшествующую реализации акций российской компании</i>	<i>8</i>
<i>При распределении имущества ликвидируемой организации между ее акционерами доход иностранной организации - акционера определяется в соответствии с п. 1 ст. 250 НК РФ, п. 2 ст. 277 НК РФ и пп. 2 п. 1 ст. 309 НК РФ с учетом ст. 7 НК РФ</i>	<i>9</i>
3. Судебная практика	9
Контролируемые иностранные компании	9
<i>Подача уведомления об участии в иностранных компаниях с нарушением срока, установленного НК РФ, не является правонарушением, если за 2 месяца до этого контролирующее лицо подавало специальную декларацию в рамках амнистии капиталов с указанием этих организаций</i>	<i>9</i>
<i>Налогоплательщик, приобретая в середине 2017 г. иностранную организацию, не распределившую прибыль за 2016 г., считается получившим 31.12.2017 доход в виде нераспределенной прибыли КИК за 2016 г. и поэтому обязан подать уведомление о КИК за 2017 г. в срок до 20.03.2018</i>	<i>10</i>
Контролируемая задолженность	10

<i>Задолженность перед формально независимым лицом является контролируемой, поскольку фактическим заимодавцем является российская сестринская компания, аффилированная с иностранной материнской компанией налогоплательщика</i>	<i>11</i>
Налоговое резидентство юридических лиц	11
<i>Хранение печатей и документов (в т.ч. требующих подписи членов совета директоров) кипрских компаний на территории РФ, отсутствие у них необходимых ресурсов и расходов на Кипре, совпадение по IP-адресам с российскими компаниями группы не свидетельствуют о фактическом управлении данными компаниями с территории РФ, если их учредительные документы не содержат сведений о наличии органов управления на территории РФ, и если налоговый орган не установил, какие конкретные функции по управлению осуществляются на территории РФ и какими конкретно лицами</i>	<i>11</i>
Фактическое право на доход.....	12
<i>Иностранная SPV-компания, созданная с целью владения в интересах других лиц депозитарными расписками, выпущенными для финансирования российского фактического эмитента ценных бумаг, не является фактическим получателем доходов по этим ценным бумагам</i>	<i>13</i>
Подтверждение резидентства налогоплательщика.....	13
<i>Судья ВС РФ согласилась с тем, что документ, подтверждающий налоговое резидентство Великобритании, должен быть выдан Службой государственных доходов Ее Величества..</i>	<i>14</i>
Иные вопросы, связанные с международными операциями.....	14
<i>Изменение инвестиционного договора, заключенного с иностранным взаимозависимым инвестором, из рублевого в валютный и последующая новация этого договора в договор займа после исполнения обязательств инвестора не связаны с предпринимательской деятельностью Общества и направлены на уменьшение налогов на территории РФ.....</i>	<i>14</i>
<i>Судья ВС РФ согласилась с тем, что выплата взаимозависимой иностранной компании дополнительных денежных сумм по причине изменения стоимости приобретаемой доли после полного исполнения договора на первоначальных условиях является распределением имущества и подлежит обложению налогом у источника в РФ</i>	<i>15</i>
<i>Бездействие судебного пристава-исполнителя по неудержанию и перечислению в бюджет налога у источника выплаты РФ с сумм процентов и неустоек, взысканных с российского должника в адрес кипрской компании, не может быть признано незаконным по заявлению должника, поскольку такое бездействие не нарушает его прав</i>	<i>16</i>
<i>Спор по иску налогового агента к иностранному ответчику о взыскании неосновательного обогащения в виде суммы неудержанного налога у источника в РФ может быть рассмотрен в российском арбитражном суде</i>	<i>16</i>
<i>Предложение инспекции удержать ранее неудержанный налог с доходов иностранной организации при будущих выплатах доходов в адрес этой организации является правомерным, поскольку отношения с иностранным контрагентом по этому же договору продолжаются и в настоящее время</i>	<i>17</i>
<i>Отсутствие согласованного компетентными органами договаривающихся государств способа применения налога у источника в отношении процентов, ставка по которым предусмотрена СоИДН между РФ и Арменией, не препятствует применению такого налога по указанной ставке, поскольку такой способ одинаков для всех СоИДН</i>	<i>17</i>
<i>Если компании, зарегистрированные в Великобритании, получили проценты по займам от российской организации, но не представили ей подтверждения своего налогового резидентства, то в отношении выплаченных процентов подлежит уплате налог у источника выплаты в РФ.....</i>	<i>18</i>

1. Новости международного налогообложения

ОЭСР опубликовала экспертный [отчет](#) по исполнению Мероприятия 13 Плана BEPS в части подготовки межстрановой отчетности

В отчете отмечается значительный прогресс в имплементации мер по подготовке межстрановой отчетности:

- Количество исследуемых юрисдикций увеличилось до 116;
- Обязанность по подготовке отчетности возложена практически на все крупные транснациональные компании;
- В настоящий момент насчитывается около 2200 обменов межстрановой отчетностью.

Налоговая служба Франции выпустила [разъяснения](#) в части применения правил об обязательности налогообложения (subject-to-tax clause)

В соответствии со ст. 212-1-b Налогового кодекса Франции расходы в виде процентов по займу перед иностранной взаимозависимой компанией не подлежат учету в составе расходов, если в стране резидентства получателя дохода минимальный уровень налогообложения процентов составляет менее 25% налога на прибыль во Франции.

Налоговой службой разъяснено, что при оценке уровня налогообложения за рубежом необходимо учитывать законодательно применимую ставку, а не эффективную ставку получателя дохода. Соответственно, при оценке уровня налогообложения не учитываются вычеты и расходы, допустимые национальным законодательством получателя дохода.

В Лондоне прошел [73-й конгресс](#) Международной налоговой ассоциации (IFA)

В рамках конгресса обсуждались вопросы внедрения Мероприятия 4 Плана BEPS в части учета процентов в составе расходов и налогообложения инвестиционных фондов.

Были проведены также семинары на следующие темы:

- Налогообложение исламских финансовых институтов;
- Оценка формы и существа операций;
- Косвенное налогообложение финансовых услуг;
- Гибридные инструменты и лица;
- Налогообложение деятельности в космическом пространстве;
- Анализ опыта внедрения налоговой прозрачности;
- Тенденции в части международного налогообложения.

Пенсионные выплаты, произведенные в адрес резидента Нидерландов в результате осуществления деятельности в Великобритании подлежат налогообложению в Нидерландах

Гражданин Великобритании с 1998 по 2003 г. работал в публичном органе Великобритании, в результате чего имел право на получение пенсии в данном государстве.

С 2013 г. он стал налоговым резидентом Голландии.

В соответствии с прежней редакцией Соглашения между Соединенным Королевством и Голландией пенсионные выплаты, производимые в результате государственной службы в одном государстве, подлежали обложению в таком государстве. Однако такие выплаты подлежат налогообложению в другом государстве, если получающее доход лицо является гражданином такого государства.

Новая редакция Соглашения предусматривает налогообложение пенсионных выплат в государстве, в котором лицо является налоговым резидентом. При этом такой доход мог также облагаться в стране источника при выполнении ряда условий.

Переходные условия положения позволяли налогоплательщику выбирать применимость прежнего или нового режима, если он получал незадолго до вступления в силу новых положений такой доход.

На основании переходных положений налогоплательщик заявил освобождение от налогообложения в Голландии. Налоговый орган отказал в таком освобождении.

Верховный суд Нидерландов [поддержал](#) налоговый орган, указав, что претензии налогоплательщика основаны не только на изменении режима налогообложения в результате изменения норм Соглашения, но и в результате смены налогового резидентства. Поэтому он не вправе применять переходные положения.

Федеральный совет Швейцарии [ввел в действие](#) Федеральный закон по имплементации мер и рекомендаций Глобального форума по обеспечению налоговой прозрачности и обмена информацией

Законом предусматривается возможность выпуска акций на предъявителя только в случае размещения акций такой компании на бирже или в качестве ценных бумаг, хранящихся у посредника. В остальных случаях они конвертируются в обыкновенные.

Законом также предусмотрены санкции за неисполнение обязанности по установлению бенефициарного владельца. Требования по установлению бенефициарного владельца также распространяются на компании, которые управляются в Швейцарии, будучи зарегистрированными за рубежом.

Служба государственных доходов Греции [выпустила разъяснения](#) по применению общей антиуклонительной нормы

Разъяснения предусматривают применение общей нормы в том случае, когда имеется неурегулированность иными антиуклонительными нормами.

Также даны разъяснения по квалификации сделок в качестве реальных и не являющихся искусственными с целью получения налоговых преференций.

Также в разъяснениях отмечено, что тест основной цели, предусмотренный СоИДН, имеет приоритет перед национальной нормой.

Еврокомиссия начала проверку предоставления Бельгией налоговых рескриптов в отношении сверхдоходов

По мнению Комиссии, такие рескрипты могут формировать более выгодный налоговый режим для транснациональных компаний, получивших рескрипт, и нарушать законодательство ЕС.

Такое решение в том числе продиктовано решением Общего суда ЕС, который указал на отсутствие доказательств наличия схемы ухода от налогообложения при предоставлении таких освобождений для сверхприбыли.

Национальный совет по налогообложению Норвегии отказал в возмещении налога американскому пенсионному фонду

Американский пенсионный фонд, действующий в форме траста, получал дивиденды от норвежских компаний, с которых был удержан налог у источника по ставке 25%. Фонд обратился за возмещением налога в Норвегии, полагая, что по СоИДН ставка должна составлять 15%.

Налоговый орган отказал в возмещении налога. Совет поддержал решение налогового органа, поскольку пенсионный фонд не является налоговым резидентом в контексте СоИДН, и получаемые дивиденды не облагаются в США. Непосредственные инвесторы фонда также не могут претендовать на пониженную ставку по дивидендам, поскольку получаемый ими доход является пенсионными выплатами, а не дивидендами.

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 30.08.2019 № 03-12-11/2/66908

Уменьшение прибыли КИК на величину убытков прошлых периодов осуществляется в рублях с применением среднего курса иностранной валюты к рублю за период составления финансовой отчетности

Средний курс иностранной валюты устанавливается Банком России. Определение среднего курса производится за период, за который в соответствии с личным законом КИК составляется финансовая отчетность за год, в котором определяется убыток КИК.

Указанный порядок применяется и в случае изменения валюты, используемой при составлении отчетности КИК.

Письмо Минфина России от 30.08.2019 № 03-12-12/2/66873

Регистрация иностранной компании в порядке редомициляции на территории государства иного, чем указано в уведомлении об участии, признается основанием для подачи уточненного уведомления

Регистрация компании в порядке редомициляции на территории иного государства

признается изменением сведений, которые отражаются в уведомлении об участии в иностранной организации (ст. 25.14 НК РФ). Такое изменение является основанием для подачи уточненного уведомления, так как представляемая информация должна быть достоверной и обеспечивать возможность идентификации иностранной организации.

Налоговое резидентство физических лиц

Письмо Минфина России от 13.08.2019 № 03-04-05/61114

При определении статуса физического лица в качестве российского налогового резидента дни въезда в РФ и дни выезда из РФ учитываются в расчете 183 дней фактического нахождения на территории России. При этом статус гражданина конкретного государства не влияет на подход к определению статуса физического лица как резидента РФ

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Письмо Минфина России от 30.08.2019 № 03-11-11/66828

Доходы иностранного работника, выплачиваемые в связи с переездом в РФ, оформлением документов, оплатой жилья, облагаются НДФЛ. Компенсационные выплаты, связанные с возмещением расходов иностранных работников, выполняющих трудовые функции на территории РФ, на оформление визы, перелет, такси, аренду жилого помещения, облагаются страховыми взносами

Письмо Минфина России от 29.08.2019 № 03-04-06/66610

Выплаты гражданам РФ во исполнение обязанностей по трудовому договору в филиале российской компании на территории ОАЭ облагаются страховыми взносами. Для целей исчисления НДФЛ такой платеж является доходом от источников за пределами РФ

Доход иностранного работника филиала российской компании в ОАЭ, полученный в связи с исполнением обязанностей по трудовому договору в российском головном офисе, облагается страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование и социальное страхование на случай временной нетрудоспособности в РФ.

При этом доходы за исполнение трудовых обязанностей только в филиале иностранной организации в ОАЭ и доходы, полученные в связи с пребыванием в командировке в России, страховыми взносами на обязательное медицинское страхование не облагаются.

Зачет иностранных налогов при уплате налогов в России

Письмо Минфина России от 30.08.2019 № 03-03-06/1/67060

Зачет иностранного налога ограничивается размерами налога, исчисленного по правилам главы 25 НК РФ с суммы доходов, полученных за рубежом

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Письмо Минфина России от 10.09.2019 № 03-04-05/69623

ИП признается налоговым агентом в отношении выплат физическим лицам – нерезидентам за выполнение работ, оказание услуг на территории РФ. Иной порядок удержания и исчисления налога может быть предусмотрен СоИДН

Письмо Минфина России от 29.08.2019 № 03-08-05/66583

Доход иностранной организации по сделкам РЕПО квалифицируется как проценты по займу и облагается налогом у источника в РФ

Статья 282 НК РФ признает отрицательную разницу между ценой приобретения по второй части РЕПО и ценой реализации по первой части РЕПО как доход в виде процентов по займу, предоставленному ценными бумагами.

Согласно ст. 309 НК РФ доход в виде процентов облагается налогом у источника в РФ, исчисляется и удерживается налоговым агентом при каждой выплате дохода.

Письмо Минфина России от 29.08.2019 № 03-08-05/66458

Процентный (купонный) доход иностранной компании по ценным бумагам облагается налогом у источника и определяется исходя из срока владения ценной бумагой

Особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами урегулирован п. 2 ст. 280 НК РФ.

Согласно ст. 309 НК РФ процентный доход, полученный иностранной организацией, облагается налогом у источника в РФ.

Пунктом 4 ст. 309 НК РФ не предусмотрено право вычитать из полученных доходов в виде процентного (купонного) дохода сумму произведенных расходов. При определении налоговой базы налоговый агент обязан руководствоваться сроком владения ЦБ иностранной компанией. Положениями СоИДН может быть установлен иной порядок налогообложения таких доходов.

Письмо Минфина России от 29.08.2019 № 03-08-05/66450

Расчет доли недвижимого имущества на территории РФ в активах российской компании для целей применения кипрской организацией пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ может быть произведен на основании балансовой стоимости активов и недвижимости на последнюю отчетную дату, предшествующую реализации акций российской компании

Согласно пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ и ст. 13 СоИДН между РФ и Республикой Кипр, доходы кипрской организации от реализации акций (долей), более 50% которых состоят из недвижимого имущества, облагаются налогом у источника в РФ.

Для расчета доли недвижимости в активах российской компании следует исходить из совокупной суммы всех активов российской компании – резидента, акции (доли) которой реализуются иностранной организацией без учета долгов и обязательств. Именно такой подход закреплен в Комментариях к МК ОЭСР (п. 28.4).

Расчет доли может быть произведен на основании балансовой стоимости активов и недвижимости, отраженной в бухгалтерской отчетности российской компании, по состоянию на последнюю отчетную дату, предшествующую дате реализации акций (долей).

Если недвижимое имущество составит более 50% в активах российской компании, последняя должна удерживать налог у источника в качестве налогового агента при выплате доходов кипрской организации.

Письмо Минфина России от 19.08.2019 № 03-03-06/2/63238

При распределении имущества ликвидируемой организации между ее акционерами доход иностранной организации - акционера определяется в соответствии с п. 1 ст. 250 НК РФ, п. 2 ст. 277 НК РФ и пп. 2 п. 1 ст. 309 НК РФ с учетом ст. 7 НК РФ

3. Судебная практика

Контролируемые иностранные компании

Решение АС г. Москвы от 04.09.2019 по делу № [А40-223422/18](#) ИП Осипова П.Л. (судья Бедрацкая А.В.)

Подача уведомления об участии в иностранных компаниях с нарушением срока, установленного НК РФ, не является правонарушением, если за 2 месяца до этого контролирующее лицо подавало специальную декларацию в рамках амнистии капиталов с указанием этих организаций

15.05.2015 физическое лицо приобрело доли в иностранных компаниях. Затем 21.06.2016 данное лицо представило в налоговый орган специальную декларацию, предусмотренную ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в иностранных банках», с указанием данных компаний.

24.08.2016 налогоплательщик представил уведомление об участии в иностранных организациях с указанием спорных организаций.

25.06.2018 налоговый орган принял решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за неправомерное непредставление в срок уведомления об участии в иностранных организациях.

Вышестоящий налоговый орган не удовлетворил жалобу налогоплательщика, сославшегося на п. 3.1 ст. 25.14 НК РФ. В соответствии с данной нормой уведомление об участии в иностранных организациях не считается поданным с пропуском срока, если оно подано вместе со специальной декларацией в рамках амнистии. Вышестоящий налоговый орган отметил, что данная норма введена Федеральным законом от 19.02.2018 № 34-ФЗ,

тогда как срок на подачу уведомления истек еще в 2015 г. Поэтому данная норма не применяется к спорной ситуации.

Суд отменил решение Инспекции, отметив, что п. 3.1 ст. 25.14 НК РФ, как улучшающий положение налогоплательщика и устраняющий ответственность, имеет обратную силу в соответствии с п. 3 ст. 5 НК РФ. Поскольку налогоплательщик представил и специальную декларацию, и уведомление об участии в иностранных организациях, то условия п. 3.1 ст. 25.14 НК РФ считаются выполненными. Следовательно, в настоящем деле отсутствует событие правонарушения.

Более того, даже если согласиться с Инспекцией в отсутствии обратной силы п. 3.1 ст. 25.14 НК РФ, то в действиях налогоплательщика не будет вины, поскольку он руководствовался положениями Закона об амнистии капиталов, в соответствии с которыми декларант освобождается от ответственности. Данный закон, по мнению суда, является письменным разъяснением о порядке применения налогового законодательства, следование которому свидетельствует об отсутствии вины в соответствии с п. 3 ч. 1 ст. 111 НК РФ.

Решение АС г. Москвы от 09.09.2019 по делу № [А40-194348/19](#) ООО «ИММО» (судья Паршукова О.Ю.)

Налогоплательщик, приобретая в середине 2017 г. иностранную организацию, не распределившую прибыль за 2016 г., считается получившим 31.12.2017 доход в виде нераспределенной прибыли КИК за 2016 г. и поэтому обязан подать уведомление о КИК за 2017 г. в срок до 20.03.2018

Налогоплательщик 23.06.2017 приобрел долю 50% в белорусской организации. Ранее 20.03.2017 участниками данной организации было принято решение не распределять прибыль за 2016 г.

Общество не подавало уведомление о КИК в срок до 20.03.2018, руководствуясь тем, что данное уведомление подается в отношении прибыли КИК за 2016 г., а в 2016 г. Общество еще не являлось участником белорусской компании.

Налоговый орган, с которым согласился суд, привлек Общество к ответственности за неправомерное непредставление уведомления о КИК за 2017 г. Поскольку по состоянию на дату покупки Обществом доли иностранной компании прибыль распределена не была, то право на распределение такой прибыли в соответствующей доле перешло к Обществу.

В силу п. 3 ст. 25.15 НК РФ датой получения дохода в виде прибыли КИК признается 31 декабря года, следующего за налоговым периодом, на который приходится окончание финансового года КИК. Следовательно, в настоящем деле датой получения дохода в виде нераспределенной прибыли КИК за 2016 г. признается 31.12.2017, и в отношении этой прибыли КИК Общество было обязано подать уведомление о КИК за 2017 г. не позднее 20.03.2018.

Контролируемая задолженность

Постановление Девятого ААС от 24.09.2019 по делу № [А40-271328/18](#) ООО «Центр-Инвест» (председательствующий Лепихин Д.Е., судьи Сумина О.С.,

Кочешкова М.В.)

Задолженность перед формально независимым лицом является контролируемой, поскольку фактическим заимодавцем является российская сестринская компания, аффилированная с иностранной материнской компанией налогоплательщика

Суды посчитали правомерной квалификацию в качестве контролируемой задолженности займа перед российской независимой компанией, поскольку данная компания участвовала в заемных отношениях формально, а фактическим заимодавцем являлась российская сестринская компания Общества, предоставившая заимодавцу средства на выдачу займа.

Суды отметили, что российская сестринская компания Общества является аффилированным лицом материнской компании Общества, расположенной на Сейшелах, поэтому имеют место основания, предусмотренные п. 2 ст. 269 НК РФ, для признания задолженности контролируемой.

Суды также не согласились с доводом Общества о том, что сестринская компания не имела задолженности перед иностранной материнской компанией, и поэтому заемные средства не имели иностранного происхождения. Суды указали, что данные обстоятельства не имеют значения при квалификации задолженности в качестве контролируемой в проверяемом периоде. При этом новая редакция ст. 269 НК РФ, предусматривающая исключение из правил тонкой капитализации в подобных обстоятельствах, не имеет обратной силы.

Кроме того, суды отклонили доводы налогоплательщика о том, что заимодавец учел в полном объеме проценты по займу в составе доходов, поскольку данные обстоятельства не подлежат учету при применении правил тонкой капитализации.

Налоговое резидентство юридических лиц

Постановление АС Московского округа от 11.09.2019 по делу № [А40-142855/2018](#) ООО «Группа ОНЭКСИМ» (председательствующий Дербенев А.А., судьи Котельников Д.В., Матюшенкова Ю.Л.)

Хранение печатей и документов (в т.ч. требующих подписи членов совета директоров) кипрских компаний на территории РФ, отсутствие у них необходимых ресурсов и расходов на Кипре, совпадение по IP-адресам с российскими компаниями группы не свидетельствуют о фактическом управлении данными компаниями с территории РФ, если их учредительные документы не содержат сведений о наличии органов управления на территории РФ, и если налоговый орган не установил, какие конкретные функции по управлению осуществляются на территории РФ и какими конкретно лицами

Общество оказывало кипрским компаниям группы консультационные и юридические услуги, местом реализации которых является место осуществления деятельности покупателя (пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ). В связи с регистрацией заказчиков на территории Кипра Общество не исчисляло НДС в РФ при оказании услуг.

Налоговый орган в ходе проверки установил, что фактическим местом осуществления деятельности кипрских компаний является территория РФ, поскольку местом их управления является территория РФ. Это, по мнению Инспекции, подтверждается следующим:

- В офисе Общества обнаружены печати всех заказчиков услуг. Установлено, что оформление документов кипрских компаний (в т. ч. тех договоров, по которым Общество не является стороной) осуществлялось на территории РФ, в частности, документов, для которых требуется разрешение совета директоров и присутствие подписантов из членов совета директоров;
- По данным, полученным от налоговых органов Кипра, численность сотрудников этих компаний составляют только директора. Расходы, типичные для активной хозяйственной деятельности, не осуществлялись;
- IP-адреса некоторых кипрских компаний пересекаются с IP-адресами российских компаний группы;
- Глобальным конечным бенефициаром группы компаний является одно лицо, имеющее статус гражданина и налогового резидента РФ;
- Результат услуг на территории иностранных государств не использовался.

Суды первой и апелляционной инстанций согласились с Налоговым органом, однако кассационный суд отменил судебные акты в части выводов об управлении кипрскими компаниями с территории РФ, указав, что сами по себе перечисленные выше обстоятельства не свидетельствуют о фактическом управлении данными компаниями с территории РФ.

В главе 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» не раскрывается понятие «место управления организации», поэтому необходимо обратиться к ст. 246.2 НК РФ, гражданскому законодательству, а также к СоИДН РФ с Кипром и Комментариям к Модельной конвенции ОЭСР. Из данных документов следует, что место управления организации определяется по месту нахождения ее исполнительных органов.

Поскольку суды установили, что местом нахождения исполнительных органов иностранных компаний является территория, не связанная с РФ, а действующее законодательство РФ связывает понятие «место управления» компаниями с местом нахождения ее исполнительных органов, то применение судами пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ ошибочно и не основано на нормах закона.

Учредительные документы иностранных компаний также не содержат сведений о наличии иных органов управления помимо их руководителей, которые не находятся на территории РФ.

Делая вывод о том, что иностранные компании управляются на территории РФ, суды не установили конкретные функции по управлению, которые осуществляются на территории РФ, и какими конкретно лицами.

Доводы судов о российском бенефициарном владельце Общества и иностранных компаний не имеет отношения к настоящему спору, поскольку данное понятие установлено законодательством о противодействии легализации преступных доходов и применяется только для целей такого законодательства.

Фактическое право на доход

Решение АС г. Москвы от 29.08.2019 по делу № [А40-35369/19](#) компании «Рокэрроу Инвестментс Лимитед» (Кипр) (судья Бедратская А.В.)

Иностранная SPV-компания, созданная с целью владения в интересах других лиц депозитарными расписками, выпущенными для финансирования российского фактического эмитента ценных бумаг, не является фактическим получателем доходов по этим ценным бумагам

Инспекция установила, что кипрская компания - держатель в интересах других лиц депозитарных расписок, удостоверяющих права на облигации иностранной SPV-компании, созданная с целью размещения этих облигаций для финансирования российской компании (фактического эмитента), не обладает фактическим правом на доход по этим ценным бумагам в силу следующих обстоятельств:

- Данная компания была создана с целью владения депозитарными расписками для обеспечения реализации опционной программы российского фактического эмитента;
- Договором подписки, заключенным между иностранным эмитентом облигаций, его российским гарантом (фактическим эмитентом) и ведущими организаторами выпуска, переопределены действия данной иностранной компании по приобретению (в т. ч. по договорам займа ценных бумаг) и последующей продаже данных ценных бумаг. Это свидетельствует о полной подконтрольности данной иностранной компании участникам договора подписки;
- Иностранная компания в период нахождения у нее ценных бумаг по договорам займа была обязана перечислять 95% валового дохода по ним в адрес другой взаимозависимой компании, что свидетельствует о предопределенности судьбы доходов по этим ценным бумагам;
- Полученные доходы по ценным бумагам транзитом перечислялись другим компаниям группы;
- Финансирование иностранной компании для приобретения ценных бумаг осуществлялось фактическим эмитентом путем предоставления займа, который был погашен только после продажи иностранной компанией ценных бумаг;
- Иностранная компания не осуществляла иной деятельности, не имела недвижимость в собственности или аренде и несла только расходы, необходимые для выполнения обязательных требований страны ее инкорпорации;
- Компания на протяжении длительного времени была убыточной (что нехарактерно для независимых компаний) и для покрытия убытков получала средства от иных компаний группы;
- Контактным лицом иностранной компании во всех договорах указан сотрудник российской компании – фактического эмитента.

Суд согласился с позицией налогового органа, отклонив требования иностранной компании.

Подтверждение резидентства налогоплательщика

Определение Верховного Суда РФ от 27.09.2019 № [308-ЭС19-16981](#) по делу № [А32-155/2018](#) ООО «Вега-Д» (судья Антонова М.К.) об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ

Судья ВС РФ согласилась с тем, что документ, подтверждающий налоговое резидентство Великобритании, должен быть выдан Службой государственных доходов Ее Величества

Документы о регистрации компании от регистратора компаний Англии и Уэльса не являются надлежащими документами от компетентного органа, подтверждающими местонахождение резидента Великобритании.

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Решение АС Сахалинской обл. от 11.09.2019 по делу № [A59-4486/2019](#) ООО «Курилгео» (судья Боярская О.Н.)

Изменение инвестиционного договора, заключенного с иностранным взаимозависимым инвестором, из рублевого в валютный и последующая новация этого договора в договор займа после исполнения обязательств инвестора не связаны с предпринимательской деятельностью Общества и направлены на уменьшение налогов на территории РФ

В 2012 г. налогоплательщик и иностранный взаимозависимый инвестор заключили инвестиционный договор, предметом которого являлось инвестирование денежной суммы, выраженной в рублях, в строительство золотодобывающего предприятия под условием последующего возврата инвестиций, а также выплаты 70% от прибыли, получаемой от реализации продукции предприятия.

В 2014 г. завершилось строительство объекта инвестирования, что подтверждается разрешениями на ввод в эксплуатацию и данными бухгалтерского учета налогоплательщика.

В 2015 г. стороны подписали соглашение об изменении валюты договора, в соответствии с которым суммы инвестиций подлежат конвертации из рубля в доллар США на дату совершения платежей.

В 2016 г. сторонами был заключен договор новации, в соответствии с которым обязательства налогоплательщика, возникшие из инвестиционного договора, заменяются заемным обязательством, а сумма займа определяется как сумма непогашенных инвестиций плюс фиксированная денежная сумма, заменившая собой обязательство по выплате 70% прибыли предприятия. Кроме того, за пользование займом подлежат начислению проценты по ставке 15% годовых.

Общество учло в составе расходов проценты, начисленные после новации инвестиционного договора в заем, а также курсовые разницы от переоценки обязательств в иностранной валюте. Кроме того, Общество не удерживало налог у источника в отношении возвращенного займа (как в части размера осуществленных инвестиций, так и сверх этой части).

Налоговый орган и суд не согласились с правомерностью действий Общества. Квалифицируя правоотношения сторон, суд указал, что положения инвестиционного договора имеют ссылку на ФЗ «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений» и его положения полностью основаны на нормах указанного закона.

На момент завершения строительства объекта инвестиционный договор исполнялся сторонами именно как таковой. Поскольку п. 1 ст. 408 ГК РФ предусматривает, что надлежащее исполнение прекращает обязательство, то обязательства инвестора были прекращены в этот момент. При этом гражданское законодательство не предусматривает изменение исполненного обязательства, за редкими исключениями, которые в настоящем деле отсутствуют.

В этой связи исполненной инвестором обязанности корреспондировала предусмотренная договором обязанность Общества возвратить сумму инвестиций в том объеме, в котором эта обязанность была исполнена Инвестором.

Однако после завершения строительства и после того, как в период действия инвестиционного договора курс рубля значительно понизился по отношению к курсу доллара США, взаимозависимые стороны договора определили возможность погашения денежного обязательства в долларах США по курсу платежа. Данное действие заведомо невыгодно для Общества, не связано с его предпринимательской деятельностью.

Также суд согласился с Инспекцией, квалифицировавшей договор новации в качестве мнимой сделки, которая совершена без намерения создать соответствующие ей правовые последствия. Действительной целью договора новации было признано уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль на суммы процентов и курсовых разниц, а также выведение из-под налогообложения сумм, подлежащих выплате инвестору сверх осуществленных инвестиций.

Таким образом, Инспекция правомерно доначислила Обществу налог на прибыль с неправомерно учтенных курсовых разниц и процентов по займу, а также налог у источника выплаты в РФ с суммы возврата займа, превышающей размер осуществленных инвестиций. Последнюю сумму суд квалифицировал в качестве иного дохода от источников в РФ (пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ).

Определение Верховного Суда РФ от 26.09.2019 № [301-ЭС19-15683](#) по делу № [А29-494/2018](#) АО «Печоранефтегаз» (судья Павлова Н.В.) об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ

Судья ВС РФ согласилась с тем, что выплата взаимозависимой иностранной компании дополнительных денежных сумм по причине изменения стоимости приобретаемой доли после полного исполнения договора на первоначальных условиях является распределением имущества и подлежит обложению налогом у источника в РФ

Общество заключило с взаимозависимой иностранной компанией договор купли-продажи доли российской компании. Стоимость доли по договору была уплачена Обществом в полном объеме. Впоследствии сторонами были заключены дополнительные соглашения об увеличении стоимости приобретенной доли, на основании которых Общество перечислило оставшуюся часть стоимости доли.

Общество указало, что первоначальная стоимость доли была определена ошибочно, поскольку после исполнения договора стали известны результаты оценочного исследования действительной стоимости доли. Заключение дополнительного соглашения направлено на устранение данной ошибки.

Судья ВС РФ, соглашаясь с судами нижестоящих инстанций, поддержала доводы налогового органа, указав, что перечисление денежных средств в рамках дополнительного соглашения является выплатой иностранной организации доходов в виде распределения имущества российской организации, облагаемых налогом у источника в РФ.

Решение АС Краснодарского края от 11.09.2019 по делу № [А32-32410/19](#) ООО «Юг-Бизнеспартнер» (судья Гонзус И.П.)

Бездействие судебного пристава-исполнителя по неудержанию и перечислению в бюджет налога у источника выплаты РФ с сумм процентов и неустоек, взысканных с российского должника в адрес кипрской компании, не может быть признано незаконным по заявлению должника, поскольку такое бездействие не нарушает его прав

Арбитражным судом с Общества в пользу кипрской компании были взысканы проценты по ст. 317.1 ГК РФ, неустойка и судебные расходы.

В ходе исполнительного производства Общество направило судебному приставу-исполнителю ходатайство о принятии в ходе исполнительного производства мер по удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы иностранных организаций от источников в РФ, поскольку взысканные платежи являются доходами от источников в РФ в соответствии с пп. 3, 9 и 10 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Постановлением судебного пристава отказано в совершении данных действий, в связи с чем Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании бездействия нарушающим налоговое законодательство и государственные публичные интересы.

Суд отказал в удовлетворении требований Общества, поскольку заявитель не указал, какое именно его право или законный интерес нарушаются бездействием судебного пристава. Общество-заявитель является коммерческим юридическим лицом и не осуществляет публичные полномочия.

Более того, в данном случае в силу налогового законодательства отсутствует обязанность по уплате налога у источника в РФ.

Поскольку взыскатель является налоговым резидентом Кипра, проценты по ст. 317.1 ГК РФ не облагаются у источника выплаты в соответствии с п. 1 ст. 11 СоИДН между РФ и Кипром. Остальные суммы являются «другими доходами», также не облагаемыми у источника в соответствии с п. 1 ст. 22 СоИДН.

Постановление Тринадцатого ААС от 05.09.2019 по делу № [А56-76619/2019](#) ООО «Пассаж» (председательствующий Слобожанина В.Б., судьи Сотов И.В., Черемошкина В.В.)

Спор по иску налогового агента к иностранному ответчику о взыскании неосновательного обогащения в виде суммы неудержанного налога у источника в РФ может быть рассмотрен в российском арбитражном суде

Иностранная компания взыскала с российского общества задолженность по договору займа и проценты по займу. Денежные средства были взысканы без удержания налога у источника выплаты в РФ в отношении процентов.

Российская компания обратилась в арбитражный суд с требованием о взыскании с иностранного ответчика неосновательного обогащения в виде суммы неудержанного налога у источника в РФ. Суд первой инстанции возвратил исковое заявление Общества и указал, что не является компетентным судом по рассмотрению настоящего спора, поскольку истцом не представлено доказательств нахождения на территории РФ филиалов и представительств ответчика, из деятельности которых вытекает спор, и соглашение между сторонами не содержит условия о месте его исполнения.

Апелляционный суд не согласился с судом первой инстанции, отметив следующее. В силу п. 5, 10 ч. 1 ст. 247 АПК РФ арбитражные суды в РФ рассматривают споры, возникшие из неосновательного обогащения, имевшего место на территории РФ, а также в других случаях при наличии тесной связи спорного правоотношения с территорией РФ.

Суд указал, что Общество, являясь в силу пп. 3 п. 1 ст. 309 и п. 2 ст. 287 НК РФ налоговым агентом, обязано перечислить соответствующую сумму налога не позднее дня, следующего за днем выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации, однако в связи с тем, что все денежные средства, получаемые Обществом, списываются в погашение вышеуказанной задолженности, налоговый орган не имеет возможности удержать налог, подлежащий уплате в бюджет.

Таким образом, в рассматриваемом случае спор возник из неосновательного обогащения, имевшего место на территории РФ, при этом спорное правоотношение тесно связано с РФ, так как возникло в связи с неисполнением ответчиком и невозможностью исполнения Обществом норм налогового законодательства РФ.

Постановление Тринадцатого ААС от 25.09.2019 по делу № [A21-4650/2016](#) ООО «Лэндис Трэйдинг Калининград» (председательствующий Загараева Л.П., судьи Будылева М.В., Горбачева О.В.)

Предложение инспекции удержать ранее неудержанный налог с доходов иностранной организации при будущих выплатах доходов в адрес этой организации является правомерным, поскольку отношения с иностранным контрагентом по этому же договору продолжаются и в настоящее время

Постановление Двадцатого ААС от 23.09.2019 по делу № [A23-6757/2018](#) ООО «Энергопром» (председательствующий Стаханова В.Н., судьи Большаков Д.В. и Еремичева Н.В)

Отсутствие согласованного компетентными органами договаривающихся государств способа применения налога у источника в отношении процентов, ставка по которым предусмотрена СоИДН между РФ и Арменией, не препятствует применению такого налога по указанной ставке, поскольку такой способ одинаков для всех СоИДН

Апелляционный суд, отменяя решение суда первой инстанции, согласился с Инспекцией, 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.

Суд отметил, 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.

Решение АС Краснодарского края от 13.09.2019 по делу № [А32-57132/2017](#) ООО «Ейск-Приазовье» (судья Бондаренко И.Н.)

Если компании, зарегистрированные в Великобритании, получили проценты по займам от российской организации, но не представили ей подтверждения своего налогового резидентства, то в отношении выплаченных процентов подлежит уплате налог у источника выплаты в РФ

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