



ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 48¹

октябрь 2019 года

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

1. Новости международного налогообложения 5

<i>В НК РФ внесены изменения, касающиеся международного налогообложения</i>	<i>5</i>
<i>Минфин России отказался от идеи вдвое сократить срок пребывания в России для признания налоговым резидентом</i>	<i>5</i>
<i>Утверждена новая форма уведомления о КИК</i>	<i>5</i>
<i>Подготовлен Приказ ФНС России от 11.10.2019 № ММВ-7-17/511@ «Об утверждении перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с РФ, и о признании утратившим силу приказа ФНС России от 04.12.2018 № ММВ-7-17/786@»</i>	<i>6</i>
<i>ФНС России сократила срок выдачи документов, подтверждающих статус налогового резидента РФ</i>	<i>6</i>
<i>Осуществление исключительно профессиональной деятельности в иностранном государстве не свидетельствует о более тесной связи налогоплательщика с территорией этого государства, а не с территорией США, если в США налогоплательщик зарегистрирован в качестве избирателя, у него в США находятся жилище, семья, транспортное средство и банковский счет</i>	<i>6</i>
<i>ОАЭ и Маршалловы острова исключены из «черного списка» ЕС</i>	<i>7</i>
<i>ЕС опубликовал Отчет по оценке международного уклонения от налогообложения физическими лицами</i>	<i>7</i>
<i>Опубликовано Руководство ОЭСР по осуществлению спонтанного (инициативного) обмена информацией юрисдикциями с номинальным или нулевым налогообложением</i>	<i>7</i>
<i>Иордания присоединилась к Расширенной программе сотрудничества по вопросам BEPS, увеличив число участников программы до 135</i>	<i>7</i>
<i>Черногория подписала Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам, став 130-ым участником конвенции</i>	<i>7</i>

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

К Многосторонней конвенции по BEPS (MLI) присоединилась Босния и Герцеговина, став 90-ым подписантом конвенции.....7

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

Контролируемые иностранные компании7

Обязанность контролирующего лица приложить к налоговой декларации, в которой отражена прибыль КИК, аудиторское заключение по финансовой отчетности КИК установлена в тех случаях, когда в соответствии с личным законом или учредительными (корпоративными) документами КИК предусмотрено обязательное проведение аудита финансовой отчетности или аудит осуществлен добровольно..... 8

Доходы от деятельности по предоставлению высшего профессионального образования признаются активными доходами КИК, если по своей сути они не будут аналогичны пассивным видам доходов, предусмотренным пп. 1-11 п. 4 ст. 309.1 НК РФ 8

Фактическое право на доход..... 8

При определении лица, имеющего фактическое право на доходы, безусловный приоритет отдается экономическому содержанию над формально-юридическими формами. Выполнение функций в качестве управляющего, действующего от имени и (или) в интересах заинтересованных лиц, не может являться основанием для признания лица фактическим получателем дохода 8

Налоговое резидентство физических лиц.....9

Критерии определения резидентства физических лиц, установленные СоИДН между РФ и Республикой Беларусь, используются только для целей применения самого СоИДН и только в случаях, когда исходя из национального законодательства договаривающихся государств физическое лицо будет признаваться налоговым резидентом в обоих этих государствах ...9

День въезда в РФ и день выезда из РФ физического лица учитываются при установлении статуса налогового резидента физического лица в целях НДФЛ.....9

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.....9

Ставка 5% по налогу у источника выплаты дивидендов в соответствии с СоИДН между РФ и Кипром не применяется к лицам, косвенно участвующим в российской организации, выплачивающей дивиденды9

Ставка 0% по дивидендам, установленная пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, не применяется при выплате дивидендов по акциям российских эмитентов, учитываемым на счете депо иностранного номинального держателя.....10

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности10

С выплат гражданам КНР, временно пребывающим и работающим на территории РФ по трудовым договорам в филиале китайской компании, уплачиваются страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности10

Иные вопросы, связанные с международными операциями.....10

Расходы российской организации, входящей в международную группу, на оплату внутригрупповых услуг, должны соответствовать общим требованиям ст. 252 НК РФ, что не противоречит стандартам и принципам, установленным Руководством ОЭСР по трансфертному ценообразованию от 2017 г.10

При поступлении дохода от сделок с переданным в доверительное управление имуществом на специальный клиентский счет, используемый управляющим для обособленного хранения имущества иностранного учредителя управления, у управляющего возникает обязанность по удержанию налога с дохода от источников в РФ..... 11

При увеличении уставного капитала российской организации за счет нераспределенной прибыли прошлых лет у иностранного участника - налогового резидента Германии

возникает доход в виде дивидендов, размер которого равен сумме увеличения номинальной стоимости доли	11
При применении действующего с 01.01.2019 освобождения от налогообложения доходов, полученных от дочерней организации, в пределах денежного вклада в имущество, не имеет значения дата осуществления вклада в имущество	11
Освобождение от налога на прибыль в Узбекистане в отношении доходов, полученных постоянным представительством российской организации в Узбекистане, не освобождает организацию от уплаты налога на прибыль в РФ	12
Доходы иностранной организации от продажи права требования по договору займа на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ, обложению налогом у источника выплаты не подлежат	12
В настоящее время Конвенция между РФ и Бельгией от 19.05.2015 не вступила в силу, поскольку бельгийской стороной не были завершены внутригосударственные процедуры, необходимые для вступления Конвенции в силу	12
3. Судебная практика.....	12
Контролируемые иностранные компании	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	12
Действия налогоплательщика, не уведомившего налоговый орган об участии в иностранных организациях в срок, но затем самостоятельно направившего уведомление об участии в таких иностранных организациях, считаются первичным уведомлением и не рассматриваются в качестве подачи уточненного уведомления, самостоятельное представление которого освобождает от ответственности.....	13
Контролируемая задолженность	14
Внесение в качестве вклада в имущество компании-должника сверхнормативных процентов по контролируемой задолженности является неденежной формой выплаты дивидендов и подлежит обложению налогом у источника в РФ.....	14
Поскольку в силу п. 4 ст. 269 НК РФ сверхпредельные проценты по контролируемой задолженности перед иностранной сестринской компанией, выплаченные этой компанией, признаются для целей налогообложения дивидендами, выплаченными материнской компании группы, то применению подлежит соглашение с государством материнской компании группы, если налоговым органом не опровергнуто право на применение соглашения. В целях применения этого соглашения выданный сестринской компанией заем рассматривается в качестве прямого вложения со стороны материнской компании группы	14
Является контролируемой задолженностью перед российским независимым банком, если поручителем по займу является иностранная сестринская компания, внесшая сопоставимую сумму на депозит в этом банке.....	16
Судья ВС РФ согласилась, что задолженность перед банком, поручителем по которой выступает аффилированное должнику лицо, признается контролируемой задолженностью	17
Иные вопросы, связанные с международными операциями.....	17
Российское постоянное представительство финской компании неправомерно учло расходы на рекламные услуги, переданные ему головным офисом, поскольку данные услуги в действительности не были оказаны исполнителем.....	17
Доходы белорусской лизинговой компании в виде лизинговых платежей, полученных от российской организации, облагаются налогом у источника в РФ.....	18

<i>Срок давности для привлечения к ответственности за несвоевременное перечисление удержанного налога с платежей иностранной организации исчисляется со второго дня после перечисления платежа.....</i>	<i>19</i>
<i>Доходы в виде процентных платежей, выплачиваемые резиденту Израиля, подлежат обложению налогом в РФ по ставке 10%.....</i>	<i>19</i>
<i>Общество неправоммерно применило освобождение от налога у источника в соответствии с СоИДН, поскольку не располагало документами, подтверждающими налоговое резидентство и фактическое право на доход иностранной компании.....</i>	<i>20</i>
4. Мероприятия Рос-ИФА.....	20
<i>Конференция «Международное налогообложение: современные тенденции и опыт для Республики Беларусь».....</i>	<i>20</i>

1. Новости международного налогообложения

В НК РФ внесены изменения, касающиеся международного налогообложения

Федеральным законом от 29.09.2019 № 325-ФЗ были внесены масштабные изменения в НК РФ, среди которых можно выделить следующие новеллы, касающиеся международного налогообложения:

- На ИП возлагаются обязанности налогового агента при выплате иностранным организациям доходов от источников в РФ;
- Введена глава 20.3, регулирующая порядок проведения взаимосогласительной процедуры между российскими и иностранными компетентными органами по вопросам применения СоИДН. В частности, предусматривается, что такая процедура может быть инициирована как по заявлению налогоплательщика, так и по запросу иностранного компетентного органа;
- Вводится положение о том, что к доходам российских организаций в виде дивидендов, относится, в частности, доход, выплачиваемый иностранной организацией в пользу налогоплательщика, являющегося акционером (участником) этой иностранной организации, при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, вне зависимости от порядка налогообложения такой выплаты в иностранном государстве (абз. 2 п. 1 ч. 2 ст. 250 НК РФ);
- Уточняется порядок определения прибыли КИК от реализации или иного выбытия долей в уставном капитале организаций.

Минфин России отказался от идеи вдвое сократить срок пребывания в России для признания налоговым резидентом

Правительство решило не сокращать со 183 до 90 дней срок пребывания в России, по которому определяется налоговое резидентство. Однако министр финансов А. Силуанов пообещал, что воспользоваться сокращенным сроком можно будет добровольно, если человек захочет стать налоговым резидентом страны.

В Основных направлениях налоговой политики на 2020–2022 гг. Минфин России предлагал ввести еще и критерий центра жизненных интересов. Какое принято решение по этой инициативе, Силуанов не сказал. Минфин договорился обсудить с бизнесом критерий центра жизненных интересов в ближайшие годы и только потом принимать решение о целесообразности его использования, говорит директор налогового департамента Минфина А. Сазанов.

Утверждена новая форма уведомления о КИК

Минюст России зарегистрировал приказ ФНС России от 26.08.2019 № ММВ-7-13/422@, которым утверждена новая форма уведомления о КИК, а также ее формат, порядок заполнения и представления. Она будет применяться с 01.01.2020 в отношении отчетного периода 2019 г.

Новая форма предусматривает порядок раскрытия сведений об организации, направившей в налоговые органы документы об освобождении от налогообложения прибыли КИК. Также упрощается состав сведений, представляемых в отношении контролируемой иностранной компании. В частности, исключена необходимость заполнения ее наименования в русской транскрипции.

Подготовлен [Приказ ФНС России от 11.10.2019 № ММВ-7-17/511@](#) «Об утверждении перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с РФ, и о признании утратившим силу Приказа ФНС России от 04.12.2018 № ММВ-7-17/786@»

Согласно данному документу из перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения, исключены Панама и Сан-Марино. В подготовленном приказе учтено переименование государства Свазиленд в Эсватини путем исключения одного наименования и включения другого.

Также уточнено наименование территории Макао (в новом Приказе «специальный административный регион Китая Макао»).

Дата вступления приказа в силу 01.01.2020.

ФНС России [сократила](#) срок выдачи документов, подтверждающих статус налогового резидента РФ

Минюст России зарегистрировал Приказ ФНС России от 06.08.2019 № СА-7-17/397@ о сокращении срока выдачи документа, подтверждающего статус налогового резидента РФ. Срок рассмотрения заявлений, поданных в электронном виде с помощью специального сервиса ФНС России, сократился с 40 до 10 дней, при направлении заявления на бумаге - до 20 дней. Ежегодно в ФНС России обращаются более 50 тысяч налогоплательщиков для получения такого документа.

Осуществление исключительно профессиональной деятельности в иностранном государстве не свидетельствует о более тесной связи налогоплательщика с территорией этого государства, а не с территорией США, если в США налогоплательщик зарегистрирован в качестве избирателя, у него в США находятся жилище, семья, транспортное средство и банковский счет

Налоговый суд США рассмотрел 2 дела ([James M. Cambria v. Commissioner of Internal Revenue](#) и [Joseph S. Bellwood And Jacqueline E. Bellwood v. Commissioner of Internal Revenue](#)), в которых налогоплательщики заявили освобождение от налогообложения в США заработной платы, полученной в иностранном государстве, на основании статьи 911 Кодекса внутренних доходов США. В соответствии с данной статьей право не освобождение от налогообложения иностранных доходов имеют лица, чьи связи с территорией этого иностранного государства являются более тесными, чем связи с территорией США.

В обоих делах суд установил, что на территории иностранных государств (Афганистан и Саудовская Аравия соответственно) налогоплательщики осуществляли исключительно профессиональную деятельность, тогда как на территории США эти налогоплательщики были зарегистрированы в качестве избирателя, у них в США находятся жилища, семьи,

транспортные средства, банковские счета. Поэтому суд пришел к выводу о наличии более тесных связей с территорией США и отказал налогоплательщикам в освобождении.

ОАЭ и Маршалловы острова исключены из «черного списка» ЕС

Совет ЕС исключил ОАЭ и Маршалловы острова из списка государств, не сотрудничающих с ЕС по вопросам обмена налоговой информацией. Таким образом, в «черном списке» ЕС остаются девять юрисдикций: Американское Самоа, Белиз, Фиджи, Гуам, Оман, Самоа, Тринидад и Тобаго, Американские Виргинские острова и Вануату.

ЕС опубликовал Отчет по оценке международного уклонения от налогообложения физическими лицами

В отчете приводятся оценки офшорного благосостояния физических лиц (для основных экономик мира) и соответствующие оценки международного уклонения от налогообложения (для ЕС и его членов).

Опубликовано Руководство ОЭСР по осуществлению спонтанного (инициативного) обмена информацией юрисдикциями с номинальным или нулевым налогообложением

Руководство выпущено с целью обеспечения координации и эффективности осуществления такого обмена. В нем содержатся указания относительно сроков проведения обменов, международно-правовой базы и разъяснений по ключевым определениям. Это позволит обеспечить получение юрисдикциями последовательной и надежной информации о деятельности компаний в юрисдикциях с номинальным или нулевым налогообложением и об их владельцах.

Ожидается, что обмены в соответствии с Руководством начнутся в 2020 г.

Иордания присоединилась к Расширенной программе сотрудничества по вопросам BEPS, увеличив число участников программы до 135

Черногория подписала Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам, став 130-ым участником конвенции

К Многосторонней конвенции по BEPS (MLI) присоединилась Босния и Герцеговина, став 90-ым подписантом конвенции

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 24.09.2019 № 03-04-05/73388

стр. 7 из 20

Обязанность контролирующего лица приложить к налоговой декларации, в которой отражена прибыль КИК, аудиторское заключение по финансовой отчетности КИК установлена в тех случаях, когда в соответствии с личным законом или учредительными (корпоративными) документами КИК предусмотрено обязательное проведение аудита финансовой отчетности или аудит осуществлен добровольно

Письмо Минфина России от 30.09.2019 № 03-12-11/2/74964

Доходы от деятельности по предоставлению высшего профессионального образования признаются активными доходами КИК, если по своей сути они не будут аналогичны пассивным видам доходов, предусмотренным пп. 1-11 п. 4 ст. 309.1 НК РФ

Фактическое право на доход

Письмо Минфина России от 02.10.2019 № 03-08-05/75776

При определении лица, имеющего фактическое право на доходы, безусловный приоритет отдается экономическому содержанию над формально-юридическими формами. Выполнение функций в качестве управляющего, действующего от имени и (или) в интересах заинтересованных лиц, не может являться основанием для признания лица фактическим получателем дохода

В п. 12.4 Комментариев к ст. 10 МК ОЭСР разъясняется, что, если непосредственный получатель дивидендов является лишь агентом, номинальным владельцем либо кондуитной компанией, действующей в качестве доверенного лица или управляющего доходом, его нельзя признать лицом, имеющим фактическое право на доходы, поскольку право такого лица на использование и распоряжение дивидендами ограничено договорным или юридическим обязательством передать полученный доход другому лицу.

Такое обязательство обычно возникает из юридических документов, но также может вытекать из фактов и обстоятельств, показывающих, что по существу получатель дивидендов, даже не будучи ограничен договорным или юридическим обязательством передать полученный платеж другому лицу, явно не вправе пользоваться и распоряжаться доходом. Данный вид обязательств не включает договорные или юридические обязательства, которые не зависят от получения такого дохода непосредственным получателем. И, напротив, если получатель дивидендов имеет право ими пользоваться и распоряжаться, не будучи ограничен договорным или юридическим обязательством передать полученный платеж другому лицу, то он признается лицом, имеющим фактическое право на такие дивиденды.

При применении концепции фактического права на доход необходимо различать право на активы (имущество) и фактическое право на доходы от их использования, т. к. соответствующие правообладатели могут не совпадать в одном лице, то есть когда по сути получатель дохода является формально-юридическим собственником дохода, но в силу ограниченных прав на распоряжение доходом экономически управляет доходом в пользу третьих лиц.

Фактическое право на доход представляет собой право на извлечение экономической выгоды из управления или распоряжения активами (имуществом) третьим лицом

(формальным собственником), право на определение экономической судьбы дохода.

Таким образом, выполнение лицом функций в качестве управляющего, действующего от имени заинтересованных лиц и (или) в их интересах, не может являться основанием для признания его лицом, имеющим фактическое право на доход.

Налоговое резидентство физических лиц

Письмо ФНС России от 30.09.2019 № БС-4-11/19925

Критерии определения резидентства физических лиц, установленные СоИДН между РФ и Республикой Беларусь, используются только для целей применения самого СоИДН и только в случаях, когда исходя из национального законодательства договаривающихся государств физическое лицо будет признаваться налоговым резидентом в обоих этих государствах

Письмо Минфина России от 14.10.2019 № 03-04-06/78518

День въезда в РФ и день выезда из РФ физического лица учитываются при установлении статуса налогового резидента физического лица в целях НДФЛ

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов

Письмо Минфина России от 09.09.2019 № 03-08-05/70160

Ставка 5% по налогу у источника выплаты дивидендов в соответствии с СоИДН между РФ и Кипром не применяется к лицам, косвенно участвующим в российской организации, выплачивающей дивиденды

Право на применение ставки 5% дается лицам, имеющим фактическое право на дивиденды, и прямо вложившим в капитал компании, выплачивающей дивиденды, сумму, эквивалентную не менее 100 тыс. евро (пп. "а" п. 2 ст. 10 СоИДН между РФ и Кипром).

Понятие «прямое вложение» указывает на способ осуществления инвестиции и предполагает осуществление такой инвестиции непосредственно самим бенефициаром.

Таким образом, ставка 5% применяется именно в случае, когда непосредственно само лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, осуществило дающее право на дивиденды прямое вложение в капитал компании, выплачивающей дивиденды, в сумме, эквивалентной не менее 100 тыс. евро.

Если отсутствует факт прямого вложения средств в капитал российской организации, дающего право на получение дохода в виде дивидендов, непосредственно лицом, имеющим фактическое право на доход, то применяется ставка 10%.

Письмо Минфина России от 30.07.2019 № 03-08-05/57529

Ставка 0% по дивидендам, установленная пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, не применяется при выплате дивидендов по акциям российских эмитентов, учитываемым на счете депо иностранного номинального держателя

Применение данной налоговой ставки возможно только в отношении доходов, полученных российскими организациями, при выполнении условий в отношении доли участия в капитале компании и срока владения соответствующими акциями.

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Письмо Минфина России от 09.10.2019 № 03-15-06/77453

С выплат гражданам КНР, временно пребывающим и работающим на территории РФ по трудовым договорам в филиале китайской компании, уплачиваются страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Письмо Минфина России от 24.09.2019 № 03-03-06/1/73272

Расходы российской организации, входящей в международную группу, на оплату внутригрупповых услуг, должны соответствовать общим требованиям ст. 252 НК РФ, что не противоречит стандартам и принципам, установленным Руководством ОЭСР по трансфертному ценообразованию от 2017 г.

Согласно п. 7.5 Раздела VII Руководства ОЭСР при анализе внутригрупповых услуг необходимо руководствоваться следующим механизмом, а именно определить:

- Действительно ли такие услуги предоставлялись;
- Стоимость таких внутригрупповых услуг для налоговых целей как соответствующую принципу «вытянутой руки».

Раздел В 1.1 «Тест на наличие выгоды» Раздела VII Руководства ОЭСР определяет критерий, определяющий факт оказания внутригрупповых услуг, который основывается на принципе «вытянутой руки» и заключается в необходимости подтверждения, что услуга, оказанная одному или нескольким членам группы, должна представлять экономическую или коммерческую ценность с целью улучшения или поддержания состояния их бизнес-деятельности.

При этом указывается, что соответствующие подтверждающие документы должны быть представлены в налоговые органы для доказательства факта оказания лицом услуг. Это соответствует требованиям, предъявляемым к порядку подтверждения понесенных расходов, установленным российским законодательством, таким как экономическая обоснованность, документальная подтвержденность, связь с деятельностью, направленной на получение дохода, и фактическое совершение хозяйственных операций.

Одновременно Раздел VII Руководства ОЭСР (в том числе п. 7.2 и 7.14) содержит общие

рекомендации по отнесению того или иного вида услуг к внутригрупповым услугам на основе проведения комплексного анализа фактов и обстоятельств хозяйственной деятельности.

Согласно п. 7.19 Раздела В 2.1 Раздела VII Руководства ОЭСР только после определения, что внутригрупповые услуги были действительно оказаны, необходимо переходить ко второму этапу механизма анализа внутригрупповых услуг - оценке стоимости таких внутригрупповых услуг для налоговых целей на основании принципа «вытянутой руки», в том числе с применением прямого или косвенного метода определения такой стоимости.

Письмо Минфина России от 18.09.2019 № 03-08-05/71784

При поступлении дохода от сделок с переданным в доверительное управление имуществом на специальный клиентский счет, используемый управляющим для обособленного хранения имущества иностранного учредителя управления, у управляющего возникает обязанность по удержанию налога с дохода от источников в РФ

Письмо Минфина России от 25.09.2019 № 03-08-05/73779

При увеличении уставного капитала российской организации за счет нераспределенной прибыли прошлых лет у иностранного участника - налогового резидента Германии возникает доход в виде дивидендов, размер которого равен сумме увеличения номинальной стоимости доли

В соответствии с Комментариями к Модельной конвенции ОЭСР платежи, рассматриваемые в качестве дивидендов, могут включать не только распределение прибыли, принимаемое решением ежегодных собраний акционеров, но также денежные суммы или дополнительные выплаты в форме акций, премии, прибыль от ликвидации общества, а также скрытое распределение прибыли. Такие платежи могут выплачиваться из текущей прибыли, а также из резервов, в том числе из прибыли прошлых лет.

Письмо Минфина России от 03.10.2019 № 03-08-05/75878

При применении действующего с 01.01.2019 освобождения от налогообложения доходов, полученных от дочерней организации, в пределах денежного вклада в имущество, не имеет значения дата осуществления вклада в имущество

В соответствии с п. 2.3 ст. 309 НК РФ (введен Федеральным законом от 27.11.2018 № 424-ФЗ) доходы, указанные в пп. 11.1 п. 1 ст. 251 НК РФ, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

Согласно пп. 11.1 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде денежных средств, полученных организацией безвозмездно от хозяйственного общества или товарищества, акционером (участником) которых такая организация является, в пределах суммы ее вклада (вкладов) в имущество в виде денежных средств, ранее полученных хозяйственным обществом или товариществом от такой организации.

Операция, доход от которой не учитывается для целей налогообложения прибыли

организаций на основании пп. 11.1 п. 1 ст. 251 НК РФ, является обратной к операции получения денежных средств в качестве вклада в имущество хозяйственного общества или товарищества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ, доход от которой не учитывается для целей налогообложения прибыли организаций в силу пп. 3.7 п. 1 ст. 251 НК РФ.

При этом в целях пп. 11.1 п. 1 ст. 251 НК РФ не имеет значения, когда был осуществлен вклад в имущество хозяйственного общества или товарищества — до или после 01.01.2018.

Письмо Минфина России от 03.10.2019 № 03-08-05/75886

Освобождение от налога на прибыль в Узбекистане в отношении доходов, полученных постоянным представительством российской организации в Узбекистане, не освобождает организацию от уплаты налога на прибыль в РФ

Письмо Минфина России от 25.09.2019 № 03-08-05/73779

Доходы иностранной организации от продажи права требования по договору займа на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ, обложению налогом у источника выплаты не подлежат

Письмо Минфина России от 18.09.2019 № 03-03-06/1/73272

В настоящее время Конвенция между РФ и Бельгией от 19.05.2015 не вступила в силу, поскольку бельгийской стороной не были завершены внутригосударственные процедуры, необходимые для вступления Конвенции в силу

3. Судебная практика

Контролируемые иностранные компании

Постановление АС Московского округа от 01.10.2019 по делу № [А40-267038/2018](#) АО «Система Венчур Кэпитал» (председательствующий Анциферова О.В., судьи Котельников Д.В., Матюшенкова Ю.Л.)

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 трех инстанций 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 Девятого ААС от 08.10.2019 по делу № [А40-49647/19](#) ООО «Рост Инвестиции» (председательствующий Москвина Л.А., судьи Захаров С.Л., Бекетова И.В.)

Действия налогоплательщика, не уведомившего налоговый орган об участии в иностранных организациях в срок, но затем самостоятельно направившего уведомление об участии в таких иностранных организациях, считаются первичным уведомлением и не рассматриваются в качестве подачи уточненного уведомления, самостоятельное представление которого освобождает от ответственности

Общество представило в законодательно установленный срок уведомление об участии в 3 иностранных организациях.

Затем в срок, установленный НК РФ, налогоплательщик направил уведомление о КИК, в котором помимо 3 ранее упомянутых организаций также содержались сведения о 14 других организациях.

Через 3 дня после представления уведомления о КИК Общество представило уточненное уведомление об участии в иностранных организациях с указанием этих 14 организаций.

По мнению налогоплательщика, он имеет право на освобождение от ответственности за непредставление уведомления об участии в иностранных организациях, поскольку в соответствии с п. 7 ст. 25.14 НК РФ в случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении представленного уведомления налогоплательщик вправе представить уточненное уведомление, и если уточненное уведомление подано до момента, когда налогоплательщик узнал об установлении налоговым органом факта отражения в уведомлении недостоверных сведений, то налогоплательщик освобождается от ответственности.

Однако налогоплательщик был привлечен к ответственности, с чем согласился суд первой инстанции, указав, что ранее в отношении данных организаций Обществом не представлялось уведомление. Поэтому представленные сведения являются первичными, а не уточненными, следовательно, основания для освобождения от ответственности по п. 7 ст. 25.14 НК РФ отсутствуют. Уточнение уведомления может заключаться только в корректировке информации, ранее отраженной в первичном уведомлении.

Кроме того, суд отметил, что факт нарушения срока на подачу уведомления об участии в 14 организациях стал известен налоговому органу в день представления Обществом уведомления о КИК, т. е. за 3 дня до представления уточненного уведомления об участии в иностранных организациях.

Апелляционный суд согласился с доводами и выводами суда первой инстанции.

Контролируемая задолженность

Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 02.10.2019 № [307-ЭС19-8719](#) по делу № [А56-44788/2018](#) ООО «Логистический парк «Янино» (председательствующий Завьялова Т.В., судьи Павлова Н.В., Пронина М.В.)

Внесение в качестве вклада в имущество компании-должника сверхнормативных процентов по контролируемой задолженности является неденежной формой выплаты дивидендов и подлежит обложению налогом у источника в РФ

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

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

Судебная коллегия ВС РФ согласилась с данной позицией и отметила, что в силу п. 3 ст. 309 НК РФ доходы иностранных организаций от источников в РФ являются объектом налогообложения независимо от формы, в которой получены такие доходы, в частности, в натуральной форме, путем погашения обязательств этой организации в виде прощения ее долга или зачета требований к этой организации. Вклад в имущество может быть осуществлен иностранным участником российской организации только за счет того, что ему принадлежит - распределенного в его пользу (выплаченного) дохода.

Добавочный капитал Общества сформирован и отражен в учете обществом не только исходя из величины ранее предоставленных займов, но и с учетом сумм начисленных по ним процентов. Таким образом, своими действиями общество по сути подтвердило факт выплаты дохода иностранному участнику в размере начисленных по займам процентов, перекалфицированных в дивиденды, и факт распоряжения полученным доходом со стороны иностранной компании.

Доводы общества об отсутствии экономического основания для взимания налога в сложившейся ситуации подлежат отклонению. Иной подход позволял бы не уплачивать налог ни при первоначальном формировании добавочного капитала за счет дохода иностранного участника, полученного из РФ, ни при последующем осуществлении выплат иностранному участнику, производимых за счет уменьшения этого добавочного капитала (п. 2.3 ст. 309 НК РФ), что не может быть признано правомерным.

Поскольку в силу п. 4 ст. 269 НК РФ сверхпредельные проценты по контролируемой задолженности перед иностранной сестринской компанией, выплаченные этой компании, признаются для целей налогообложения дивидендами, выплаченными материнской компании группы, то применению подлежит соглашение с государством

материнской компании группы, если налоговым органом не опровергнуто право на применение соглашения. В целях применения этого соглашения выданный сестринской компанией заем рассматривается в качестве прямого вложения со стороны материнской компании группы

Обществом заключен договор займа с нидерландской компанией, являющейся участником той же группы компаний (подчинены общей материнской компании группы – налоговому резиденту Финляндии). Данная задолженность признана контролируемой в соответствии с п. 2 ст. 269 НК РФ (в редакции, действующей в проверяемый период). Общество осуществило выплату процентов по займу в адрес нидерландской компании.

Налоговый орган пришел к выводу о том, что в отношении спорных сверхнормативных процентов, приравненных к дивидендам, подлежит применению Соглашение об избежании двойного налогообложения между РФ и Нидерландами, но применению подлежит не пониженная ставка 5%, а ставка 15%, поскольку нидерландская компания не является участником Общества. Для применения ставки 5% пп. “а” п. 2 ст. 10 Соглашение требует, чтобы получатель дивидендов имел прямое участие в капитале компании, выплачивающей дивиденды, составляющее не менее 25%, и инвестировал в эту компанию не менее 75 тысяч ЭКЮ.

Судебная коллегия ВС РФ не согласилась с данным выводом, отметив, что в соответствии с п. 4 ст. 269 НК РФ (в редакции, действующей в проверяемый период) сверхпределные проценты приравниваются в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации, в отношении которой существует контролируемая задолженность, тогда как п. 2 ст. 269 НК РФ устанавливает, что контролируемая задолженность существует не в отношении того лица, которое выдало заем, а в отношении того иностранного лица, которое прямо или косвенно владеет более чем 20% уставного капитала Общества (материнская компания группы).

Из этого следует, что при отсутствии спора о лице, имеющем фактическое право на доход и о государстве, резидентом которого оно является, к выплаченным суммам может применяться Соглашение об избежании двойного налогообложения между РФ и Финляндией. Данное соглашение в качестве условия для применения ставки 5% также предусматривает, что получатель дивидендов должен напрямую владеть по крайней мере 30% капитала компании, выплачивающей дивиденды, и размер инвестированного иностранного капитала должен превышать 100 000 долларов США (пп. “а” п. 2 ст. 10).

Однако с учетом ранее высказанной позиции СКЭС ВС РФ о том, что если проценты по контролируемой задолженности признаются дивидендами (доходом от участия в капитале), то и сама задолженность является вложенным капиталом (Определения от 05.04.2018 № 305-КГ17-20231 и от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961), и с учетом п. 4 ст. 269 НК РФ заем, выданный сестринской компанией, должен рассматриваться для целей применения соглашения как прямое вложение в капитал, осуществленное материнской компанией группы. Поэтому в отношении выплаченных сверхнормативных процентов могла быть применена ставка 5% по Соглашению между РФ и Финляндией.

**Постановление Одиннадцатого ААС от 02.10.2019 по делу № [A55-31640/2017](#)
ЗАО «Самараагропромпереработка» (председательствующий Корнилов А.Б.,
судьи Бажан П.В., Филиппова Е.Г.)**

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

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

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

Обеспечение в данном случае носит технический характер и направлено на обход правил недостаточной капитализации за счет организации займов. Фактически Общество получает средства от иностранной компании, проведенные через банк.

Суд первой инстанции не согласился с позицией налогового органа и встал на сторону налогоплательщика, однако кассационный суд направил дело на новое рассмотрение.

При новом рассмотрении дела суд первой инстанции не изменил свое мнение и снова признал решение налогового органа недействительным, указав, что налоговое законодательство не предусматривает возможности признания контролируемой задолженности российской организации перед российским займодавцем, поручителем по которой выступает иностранная организация, не аффилированная займодавцу.

Ссылки Инспекции на сложившуюся судебную практику лишь подтверждают этот вывод, поскольку ни в одном судебном акте не оценивались аналогичные взаимоотношения.

Также суд отклонил доводы налогового органа о том, что проценты по депозитам иностранной компании выплачены банком за счет уплаченных Обществом процентов за пользование займом, поскольку такое условие не было и не могло быть предусмотрено договорами займа и вклада. Более того, такое условие противоречило бы самой сути договоров займа и вклада, поскольку предметами данных обязательств являются обезличенные денежные средства.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение нижестоящего суда, исходил из следующего:

- Управление денежными потоками холдинга осуществлялось именно материнской компанией ROS AGRO PLC (Кипр), ей принимались стратегии развития компаний группы;
- «Сестринская» компания (Кипр) не имела собственных средств для размещения депозитов в российском банке и использовала средства группы, компания является технической, поскольку ее Уставом установлен запрет на осуществление операций вне группы ROS AGRO;
- Исходя из анализа соглашений о залоге, воля сторон не была направлена на создание последствий, идентичных тем, которые наступают при размещении свободных средств на депозитах;
- Предусмотренное вознаграждение «сестринской» компании (1%) за предоставление

поручительства не свидетельствует о ее самостоятельности, поскольку независимая организация не представила бы поручительства и залога прав на свои депозиты в принципе, учитывая отрицательный баланс заемщика.

Следовательно, решение о создании спорной структуры отношений принимались «материнской» компанией. Апелляционный суд пришел к выводу, что группа компаний намеренно создала такую структуру взаимоотношений для обхода правил тонкой капитализации, в то время как возможно было осуществить прямой вклад в уставный капитал или заключить договор займа без вовлечения независимого российского банка. Следовательно, Общество фактически осуществляло вывод активов за рубеж без уплаты налогов, что противоречит действующему законодательству.

Данный подход, по мнению Апелляционного суда, согласуется с МК ОЭСР. При этом под правила тонкой капитализации также попадают случаи косвенной аффилированности российского заемщика и иностранного поручителя, когда обе компании контролируются одной «материнской» компанией. Следовательно, Общество обязано было удержать налог у источника выплаты при перечислении средств иностранной компании – поручителю с переквалификацией сверхнормативных процентов в дивиденды.

Определение Верховного Суда РФ от 29.10.2019 № [308-ЭС19-18658](#) по делу № [А32-27401/2018](#) ООО «Новороссийский мазутный терминал» (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, что задолженность перед банком, поручителем по которой выступает аффилированное должнику лицо, признается контролируемой задолженностью

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Постановление Девятого ААС от 01.10.2019 по делу № [А40-40782/18](#) иностранной компании «Эрих Краузе Финланд» (Финляндия) (председательствующий Бекетова И.В., судьи Москвина Л.А., Чеботарева И.А.)

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, суды первой и апелляционной инстанции пришли к выводу, что налогоплательщик неправомерно учел в составе расходов затраты на оказание спорных услуг, переданные ему головным офисом.

Постановление Третьего ААС от 16.10.2019 по делу № [А33-4027/2019](#) ООО «Агросельхозтехника» (председательствующий Юдина Д.В., судьи Бабенко А.Н., Иванцова О.А.)

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 Республикой Беларусь, в соответствии с которым при отсутствии у налогоплательщика постоянного представительства в другом Договариваемом государстве, его прибыль облагается налогом только в Договариваемом государстве, в котором такой налогоплательщик имеет налоговое резидентство.

Суды не согласились 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 Республикой Беларусь.

Суды указали, 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.

Решение АС г. Москвы от 25.10.2019 по делу № [А40-142195/18](#) ООО Торговая компания «Хайер Рус» (судья Суставова О.Ю.)

Срок давности для привлечения к ответственности за несвоевременное перечисление удержанного налога с платежей иностранной организации исчисляется со второго дня после перечисления платежа

Суд признал неправомерным привлечение к ответственности в 2018 году налогового агента за несвоевременное перечисление сумм налога иностранных организаций в соответствии со ст. 123 НК РФ в отношении платежей иностранной компании в 2013 и 2014 гг. ввиду истечения срока давности привлечения к ответственности.

Правонарушение в виде неуплаты налога считается совершенным на второй день после перечисления дохода иностранной организации, с этого дня начинает течь трехлетний срок давности для привлечения к ответственности.

Решение АС Московской обл. от 24.10.2019 по делу № [А41-18867/19](#) ООО «Элглад-ЗСИ» (судья Юдина М.А.)

Доходы в виде процентных платежей, выплачиваемые резиденту Израиля, подлежат обложению налогом в РФ по ставке 10%

Общество выплачивало проценты израильской компании, не удерживая при этом налог.

В соответствии со ст. 11 СоИДН между РФ и Израилем проценты могут облагаться в государстве, резидентом которого является получатель дохода. Однако такие проценты могут также облагаться налогами в государстве-источнике, но взимаемый в таком случае налог не должен превышать 10 процентов от валовой суммы процентов.

Общество полагало, что СоИДН предоставляет государству резидентства первоочередное право облагать налогом, и не удержало налог, в связи с чем было привлечено к ответственности.

Суд поддержал налоговый орган, указав, что СоИДН не устанавливает очередность взимания налога, а регламентирует возможность взимания налога как в РФ, так и в Израиле. При этом, ст. 22 СоИДН предусматривает возможность зачета налога у источника в стране резидентства – Израиле.

Кроме того, суд отклонил довод об исполнении налоговой обязанности в Израиле, поскольку подтверждённая аудиторами финансовая отчетность в части налогов иностранной компании обезличена.

Решение АС Ханты-Мансийского АО от 07.10.2019 по делу № [A75-13522/2019](#) ООО «Авиакомпания «СКОЛ» (судья Зубакина О.В.)

Общество неправомерно применило освобождение от налога у источника в соответствии с СоИДН, поскольку не располагало документами, подтверждающими налоговое резидентство и фактическое право на доход иностранной компании

Суд признал правомерным решение налогового органа о привлечении к ответственности Общества за неисполнение обязанности налогового агента в части выплат иностранной организации. Выплаченный доход за аренду транспортных средств освобождается в соответствии с п. 1 ст. 8 СоИДН между РФ и Италией от налогообложения в РФ. Однако в силу положений ст. 312 НК РФ налоговый агент до момента выплаты дохода должен располагать сертификатом налогового резидентства, выпущенным компетентным органом, а также подтверждением фактического права на доход.

В случае отсутствия данных документов налоговому агенту надлежало удержать налог по ставке 10%.

4. Мероприятия Рос-ИФА

Конференция «Международное налогообложение: современные тенденции и опыт для Республики Беларусь»

Информационный центр Министерства по налогам и сборам, Палата налоговых консультантов, Российское отделение IFA организуют международную конференцию [«Международное налогообложение: современные тенденции и опыт для Республики Беларусь»](#). В программе — обсуждение современных проблем и решений в сфере международного налогообложения.

Среди спикеров — представители фискальных органов, бизнеса и науки. Место проведения: г. Минск, пр-т Газеты Правда, 11, конференц-центр ИВВ. 31 января — полный день работы конференции, 1 февраля проводится отдельное мероприятие для молодых профессионалов в области международного налогообложения, информация о месте его проведения будет представлена дополнительно.

Все, кто зарегистрировался, получают информацию о деталях мероприятия. Для подтверждения участия в практической конференции и получения документов к оплате необходимо зарегистрироваться на сайте info-center.by либо по тел.: +375 (017) 269-19-35, 269-19-40, 269-19-79, 269-19-38.

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