

ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 53¹

март 2020 года

1. Новости международного налогообложения 4

Президент РФ предложил закрепить в СоИДН, заключенных РФ с юрисдикциями, имеющими признаки офшоров, налогообложение дивидендов и процентов у источника по ставке 15% ..4

Россия ратифицировала Протокол об обмене информацией в электронной форме между государствами - участниками СНГ для осуществления налогового администрирования.....4

Высший административный суд Франции расширил сферу применения правил СоИДН между Бельгией и Францией о налогообложении в качестве сделки по продаже недвижимости сделки по продаже акции компаний, активы которых в основном состоят из французской недвижимости4

ОЭСР опубликовала второй экспертный отчет по противодействию ненадлежащему использованию налоговых соглашений5

ОЭСР: Сейшелы нуждаются в более справедливой и стабильной системе налогообложения 5

Суд ЕС: государство - член ЕС вправе потребовать от компании из другого государства - члена ЕС подать налоговую декларацию в связи с оказанием рекламных услуг резиденту первого государства, однако не вправе устанавливать за неподачу такой декларации большую ответственность, чем для резидентов при подаче ими стандартной налоговой декларации5

Финансовый суд Германии вынес решение о правомерности учета убытков постоянного представительства в Польше головным офисом6

Налоговая служба США опубликовала руководство об освобождении обязанности по подаче отчетности по операциям иностранных трастов.....6

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

Контролируемые иностранные компании7

Правило о том, что уведомление о КИК не считается поданным с нарушением срока, если подано вместе со специальной декларацией, поданной в рамках третьего этапа амнистии капиталов, не применяется, если такая декларация не содержит сведений о регистрации КИК в РФ в качестве международной компании7

Постоянное представительство иностранной организации.....7

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты, а также новости международного налогообложения за период с 01 по 31 марта 2020 г.

Если прибыль российской организации, которая имеет постоянное представительство на территории Казахстана, не может быть отнесена к такому постоянному представительству, то налогообложению на территории Казахстана она не подлежит .7

Иные вопросы, связанные с международными операциями.....7

При увеличении номинальной стоимости доли немецкого участника российской компании за счет нераспределенной прибыли прошлых лет у участника возникает доход в размере суммы увеличения номинальной стоимости доли, который следует облагать в качестве дивидендов по СоИДН между РФ и Германией7

При изменении размера уставного капитала российского общества налоговые последствия, в т. ч. применение пониженных налоговых ставок по СоИДН, будут возникать с даты государственной регистрации в налоговых органах изменений в устав общества7

Выплаты в адрес кипрской компании в связи с уменьшением уставного капитала российской организации, в части, превышающей вклад в уставный капитал, должны квалифицироваться как дивиденды для целей применения СоИДН между РФ и Кипром 8

Выплаты, осуществляемые российским ПИФом резиденту Сингапура, в определенных случаях могут облагаться налогом у источника в РФ по ставке 10%..... 8

Доходы физического лица – резидента Болгарии в виде процентов по вкладу в банке РФ облагаются в части, превышающей норму, указанную в п. 1 ст. 214.2 НК РФ. При этом налог удерживается банком и не может превышать 15% от валовой суммы процентов 8

Доход гражданина Израиля от отчуждения доли в уставном капитале российской организации, у которой менее 50% активов состоит из недвижимого имущества, облагается налогом только в Израиле9

Доходы от продажи резидентом Германии недвижимости в РФ, находившейся в его собственности менее 3 лет, облагается НДФЛ по ставке 30%.....9

Дивиденды, выплачиваемые физическому лицу – резиденту Украины, облагаются НДФЛ в РФ независимо от желания получателя дивидендов уплачивать налог на территории Украины.....9

3. Судебная практика..... 9

Контролируемые иностранные компании9

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.....10

Контролируемая задолженность10

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 группы10

Правила тонкой капитализации за налоговые периоды до 2017 г. применяются в отношении займов, обеспеченных российскими сестринскими компаниями (при общей иностранной материнской компанией), вне зависимости от исполнения обязательств поручителями, а также наличия иных обстоятельств, свидетельствующих о незаконной минимизации налогообложения..... 11

Судья ВС РФ согласилась с тем, что наличие особенностей учета курсовых разниц при определении коэффициента капитализации для долговых обязательств, возникших до 01.10.2014, не означает, что налогоплательщики отдельно определяют размер контролируемой задолженности для обязательств, возникших до 01.10.2014 и после указанной даты..... 12

Судья ВС РФ согласилась с тем, что сумма удержанного с дохода иностранной организации налога в иностранной валюте подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на момент фактического перечисления налога в бюджет, а не на момент его удержания. 12

Фактическое право на доход..... 12

Кипрская компания не имела фактическое право на проценты, поскольку (1) заем предоставлен не за счет средств кипрской компании; (2) полученные проценты в течение нескольких дней перечислялись в офшорные компании; (3) банковскими счетами кипрской и офшорных компаний управляли физические лица, связанные с Обществом 12

Лицо, являющееся бенефициаром группы компаний, не может быть автоматически признан фактическим получателем доходов, выплачиваемых компаниями группы..... 13

С учетом комментариев к МК ОЭСР требование о фактическом получателе доходов предъявляется при применении СоИДН между РФ и Кипром и в отношении налоговых периодов до 2015 г. 13

Подтверждение налогового резидентства..... 13

Устав и свидетельство о государственной регистрации украинского контрагента не являются надлежащим подтверждением его налогового резидентства Украины, поскольку резидентство в соответствии с СоИДН между РФ и Украиной подтверждается министерством финансов или уполномоченным им представителем 13

Международное налогообложение операций по скрытой продаже недвижимости..... 13

Если кипрская компания не обладает фактическим правом на доход от продажи доли в российской компании, то к таким доходам не может применяться СоИДН между РФ и Кипром..... 14

Если внеоборотный актив соответствует понятию недвижимого имущества, то его стоимость учитывается при расчете доли российской недвижимости в активах компании для целей налога у источника с доходов от реализации доли в такой компании 14

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности 15

Судья ВС РФ согласилась с тем, что вознаграждение коммерческого директора российской компании является доходом от источников в РФ вне зависимости от места осуществления им управленческих обязанностей, даже если он не является членом органа управления компании 15

Иные вопросы международного налогообложения 15

Одностороннее изменение налоговым агентом квалификации выплаченных иностранной компании денежных средств с процентов по займу на сумму основного долга после выявления налоговым органом факта неудержания налога не может влечь ретроспективное изменение квалификации такого платежа для целей налогообложения. 15

Покупка Обществом (участником группы компаний) другой российской компании группы у иностранной компании этой же группы является скрытым распределением дивидендов в адрес иностранной компании. Кроме того, Общество не вправе учитывать расходы в виде процентов по займу, привлеченному у продавца на совершение этой сделки 16

Российская компания, выплачивающая вьетнамской организации доходы в виде процентов, обязана удерживать налог у источника. Вьетнамская организация не вправе выбирать государство, в котором уплачивается налог с полученного дохода 17

1. Новости международного налогообложения

Президент РФ [предложил](#) закрепить в СоИДН, заключенных РФ с юрисдикциями, имеющими признаки офшоров, налогообложение дивидендов и процентов у источника по ставке 15%

Президент РФ в своем обращении к гражданам предложил установить в СоИДН, заключенных РФ с юрисдикциями, имеющими признаки офшоров, ставку налога у источника в отношении доходов в виде дивидендов и процентов 15%.

Он отметил, что 2/3 таких доходов из-за налоговой оптимизации фактически облагается по ставке 2%, тогда как доходы с зарплат облагаются по ставке 13%. Это является несправедливым.

Президент отметил, что в случае несогласия на корректировки со стороны других государств РФ выйдет из таких СоИДН.

Россия [ратифицировала](#) Протокол об обмене информацией в электронной форме между государствами - участниками СНГ для осуществления налогового администрирования

Указанный документ ратифицирован Федеральным законом от 01.03.2020 № 37-ФЗ. Протоколом устанавливается, что ежегодно не позднее 1 августа года, следующего за отчетным, участники Протокола осуществляют обмен в автоматическом режиме информацией об отдельных видах доходов юридических и физических лиц, о юридических лицах с иностранным участием, а также об отдельных видах имущества и его собственниках (владельцах).

Высший административный суд Франции [расширил](#) сферу применения правил СоИДН между Бельгией и Францией о налогообложении в качестве сделки по продаже недвижимости сделки по продаже акции компаний, активы которых в основном состоят из французской недвижимости

В Протоколе к СоИДН между Бельгией и Францией указано, что для целей применения СоИДН Франция может приравнивать к недвижимости акции компаний, владеющих кондоминиумами.

Налоговые органы Франции посчитали, что данное положение не является ограничительным, и акции любой компании, активы которой состоят в основном из французской недвижимости, должны приравниваться к французской недвижимости.

Налогоплательщик возражал, указывая, что акции компаний, отличных от владеющих кондоминиумами, должны рассматриваться как движимое имущество (что соответствует их юридической природе по французскому законодательству).

Высший административный суд Франции согласился с налоговыми органами и отметил, что в соответствии со статьей 3 СоИДН термин «недвижимое имущество» должен быть определен в соответствии с законодательством того Договаривающегося государства, в котором находится данное имущество, т. е. Франции. Суд указал, что на эти правила толкования не влияет Протокол к СоИДН, единственной целью которого является

обеспечение того, чтобы акции компаний, владеющих кондоминиумами, рассматривались как недвижимое имущество.

ОЭСР опубликовала второй экспертный отчет по противодействию ненадлежащему использованию налоговых соглашений

В докладе отмечается существенный прогресс, достигнутый юрисдикциями в реализации минимального стандарта BEPS.

Согласно отчету, 91 член Расширенной программы сотрудничества по вопросам BEPS по состоянию на 30.06.2019 начал обновлять свою сеть двусторонних налоговых соглашений и начал внедрять минимальный стандарт.

Отчет демонстрирует, что Многосторонняя конвенция по имплементации мер по предотвращению BEPS использовалась подавляющим большинством юрисдикций, которые начали внедрять минимальный стандарт. Ожидается, что ее использование будет увеличиваться по мере ее ратификации.

ОЭСР: Сейшелы нуждаются в более справедливой и стабильной системе налогообложения

Такой вывод содержится в [Обзоре налоговой политики Сейшельских островов](#). Отмечается, что недавние реформы системы налогообложения не обеспечили ее устойчивость и справедливость.

Обзор в основном сфокусирован на анализе налога на прибыль организаций и описывает последние налоговые реформы Сейшел, в частности, по устранению положений, которые не соответствуют международным стандартам в области борьбы с уклонением от уплаты налогов.

В настоящий момент налоговое бремя в основном ложится на небольшое количество компаний: так, 30 корпораций обеспечивают поступление 80% всех налоговых платежей. Одновременно, некоторые секторы экономики практически не приносят поступлений в бюджет, в связи с чем даны рекомендации по обеспечению баланса в рамках налога на прибыль. Так, на туризм приходится около трети сформированной добавочной стоимости и лишь 8% от общей суммы взимаемых налогов.

Такой дисбаланс обусловлен значительными преференциями для конкретных секторов экономики и международных компаний с головным офисом за пределами Сейшел, а также предоставлением некорректных сведений о доходах и расходах некоторыми лицами.

В качестве рекомендаций ОЭСР указывает на возможность пересмотра ставок налога на прибыль в отношении отдельных секторов экономики. В документе также указывается на необходимость совершенствования регулирования других налогов: расширения базы НДС, пересмотра правил взимания подоходного налога (НДФЛ) и введения налога, связанного с экологическими нормами законодательства. Ключевое значение также имеют правила налогового администрирования.

Суд ЕС: государство - член ЕС вправе потребовать от компании из другого государства - члена ЕС подать налоговую декларацию в связи с оказанием рекламных услуг

резиденту первого государства, однако не вправе устанавливать за неподачу такой декларации большую ответственность, чем для резидентов при подаче ими стандартной налоговой декларации

Суд ЕС по делу C-482/18 Google Ireland Limited [указал](#), что ст. 56 Договора о функционировании ЕС о свободе предоставления услуг не может толковаться как ограничивающая право государства - члена ЕС налагать на поставщиков рекламных услуг, учрежденных в другом государстве – члене ЕС, обязанность по предоставлению декларации в целях уплаты налога на рекламу, в то время как на поставщиков аналогичных услуг, учрежденных в этом первом государстве такая обязанность не налагается в виду того, что они должны подавать декларацию или регистрироваться в целях уплаты всех других налогов, установленных в данном государстве.

В то же время данная статья должна рассматриваться как препятствующая наложению на поставщиков рекламных услуг из другого государства – члена ЕС штрафа за неподачу такой декларации, размер которого кратно увеличивается в течение нескольких дней, если данная обязанность не исполнена, в то время как для лиц, учрежденных в данном государстве, штраф значительно ниже в аналогичных обстоятельствах.

Финансовый суд Германии вынес [решение](#) о правомерности учета убытков постоянного представительства в Польше головным офисом

Налогоплательщик – резидент Германии является организацией с ограниченной ответственностью и осуществляет логистическую деятельность. У данной компании располагалось постоянное представительство (филиал) в Польше с 2005 по 2009 г. В 2010 г. налогоплательщик закрыл филиал, который также был исключен из реестра компаний в Польше. Налоговые органы Германии отказали в вычете убытков, образованных постоянным представительством в период его функционирования. Налогоплательщик обжаловал решение налоговых органов.

Финансовый суд Нижней Саксонии постановил, что налогоплательщик доказал, что постоянное представительство в Польше перестало существовать, не осуществляет предпринимательскую деятельность и не планирует осуществлять ее в Польше в будущем. Таким образом, спорные убытки могут быть учтены компанией – резидентом Германии.

Налоговая служба США опубликовала руководство об освобождении обязанности по подаче отчетности по операциям иностранных трастов

2 марта Служба внутренних доходов США выпустила [документ](#), предусматривающий освобождение от представления отчетности в соответствии со ст. 6048 Кодекса внутренних доходов в отношении граждан США и физических лиц – резидентов по операциям, осуществляемым через иностранные трасты.

Изданное руководство предусматривает указанное освобождение для фондов, которые зарегистрированы и действуют исключительно или в основном для целей получения пенсий, пособий при выходе на пенсию, либо медицинских, образовательных выплат и выплат в связи с нетрудоспособностью.

Документ также регулирует порядок уменьшения размера штрафов за несоблюдение требований о представлении отчетности по иностранному фонду или возврата уплаченных штрафных санкций.

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 21.02.2020 № 03-12-12/2/12917

Правило о том, что уведомление о КИК не считается поданным с нарушением срока, если подано вместе со специальной декларацией, поданной в рамках третьего этапа амнистии капиталов, не применяется, если такая декларация не содержит сведений о регистрации КИК в РФ в качестве международной компании

Постоянное представительство иностранной организации.

Письма Минфина России от 14.02.2020 № 03-08-05/10359; от 13.02.2020 № 03-08-05/9965

Если прибыль российской организации, которая имеет постоянное представительство на территории Казахстана, не может быть отнесена к такому постоянному представительству, то налогообложению на территории Казахстана она не подлежит

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Письмо Минфина России от 17.02.2020 № 03-08-05/10896

При увеличении номинальной стоимости доли немецкого участника российской компании за счет нераспределенной прибыли прошлых лет у участника возникает доход в размере суммы увеличения номинальной стоимости доли, который следует облагать в качестве дивидендов по СоИДН между РФ и Германией

В соответствии с Комментариями к МК 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.

При изменении размера уставного капитала российского общества налоговые последствия, в т. ч. применение пониженных налоговых ставок по СоИДН, будут возникать с даты государственной регистрации в налоговых органах изменений в устав общества

Согласно ст. 12 Закона об ООО изменения в устав общества, в том числе касающиеся увеличения размера уставного капитала, приобретают силу с момента их государственной регистрации. При несоблюдении указанного требования увеличение уставного капитала общества признается несостоявшимся.

Письмо Минфина России от 28.02.2020 № 03-08-05/14771

Выплаты в адрес кипрской компании в связи с уменьшением уставного капитала российской организации, в части, превышающей вклад в уставный капитал, должны квалифицироваться как дивиденды для целей применения СоИДН между РФ и Кипром

В соответствии с п. 28 Комментариев к ст. 10 «Дивиденды» Модельной конвенции ОЭСР выплаты, рассматриваемые в качестве дивидендов, могут включать не только распределение прибыли, но также иные выплаты в денежной форме или имеющие денежный эквивалент, такие как ликвидационные выплаты. Как правило, распределение прибыли, которое сопровождается уменьшением прав, например, выплаты, представляющие собой возврат капитала в любой форме, не рассматриваются как дивиденды.

При этом доход в размере части первоначального вклада квалифицируется как «Другие доходы» по ст. 21 СоИДН и налогообложению у источника выплаты не подлежит.

Письмо Минфина России от 24.03.2020 № 03-08-05/22750

Выплаты, осуществляемые российским ПИФом резиденту Сингапура, в определенных случаях могут облагаться налогом у источника в РФ по ставке 10%

В соответствии с п. 2 ст. 10 «Дивиденды» СоИДН между РФ и Сингапуром выплаты от инвестиционного фонда недвижимости, созданного в соответствии с законодательством РФ, могут облагаться налогом в РФ. При этом в случае, если получатель дохода – резидент Сингапура имеет фактическое право на такие выплаты, подлежит применению ставка налога 10%.

При этом согласно п. 6 ст. 10 СоИДН между РФ и Сингапуром «инвестиционный фонд недвижимости» применительно к РФ означает ПИФ, созданный на территории РФ преимущественно для инвестирования в недвижимое имущество, расположенное на территории РФ.

Письмо ФНС России от 28.02.2020 № БС-3-11/1574@

Доходы физического лица – резидента Болгарии в виде процентов по вкладу в банке РФ облагаются в части, превышающей норму, указанную в п. 1 ст. 214.2 НК РФ. При этом налог удерживается банком и не может превышать 15% от валовой суммы процентов

Согласно п. 1 ст. 214.2 НК РФ в отношении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках, находящихся на территории РФ, налоговая база определяется как превышение суммы процентов, начисленной в соответствии с условиями договора, над суммой процентов, рассчитанной по рублевым вкладам исходя из ставки ЦБ РФ, увеличенной на пять процентных пунктов, действующей в течение периода, за который начислены указанные проценты, а по вкладам в иностранной валюте исходя из 9%

годовых, если иное не предусмотрено гл. 23 НК РФ.

Минфин разъяснил, что данные правила применяются также к нерезидентам.

При этом п. 1 и 2 ст. 11 СоИДН между РФ и Болгарией определено, что ставка налога у источника в отношении процентов не должна превышать 15%, если получатель процентов является их фактическим владельцем.

Налог в данном случае исчисляется, удерживается и перечисляется в бюджет банком как налоговым агентом.

Письмо Минфина России от 13.02.2020 № 03-04-05/10007

Доход гражданина Израиля от отчуждения доли в уставном капитале российской организации, у которой менее 50% активов состоит из недвижимого имущества, облагается налогом только в Израиле

Данный вывод следует из п. 4 ст. 13 СоИДН между РФ и Израилем, согласно которому доходы от отчуждения любого имущества, отличного от того, которое регулируется п. 1-3 данной статьи, облагаются налогом в государстве постоянного местопребывания физического лица, получающего такой доход.

Письмо ФНС России от 17.03.2020 № БС-3-11/2071@

Доходы от продажи резидентом Германии недвижимости в РФ, находившейся в его собственности менее 3 лет, облагается НДФЛ по ставке 30%

В соответствии со ст. 13 СоИДН между РФ и Германией доходы резидента Германии от отчуждения недвижимого имущества, расположенного в РФ, облагаются налогом в РФ.

Согласно ст. 217 и 224 НК РФ доходы нерезидента от продажи объектов недвижимости, расположенных в РФ и находившихся в собственности менее предельного срока владения (3 года), облагаются НДФЛ по ставке 30%.

При этом нерезидент не имеет права уменьшить доход от реализации на сумму расходов по приобретению недвижимости.

Письмо Минфина России от 07.02.2020 № 03-08-05/8081

Дивиденды, выплачиваемые физическому лицу – резиденту Украины, облагаются НДФЛ в РФ независимо от желания получателя дивидендов уплачивать налог на территории Украины

Одновременно физическое лицо - резидент Украины вправе применить положения ст. 22 «Метод устранения двойного налогообложения».

3. Судебная практика

Контролируемые иностранные компании

Постановление АС Московского округа от 12.03.2020 по делу № [А40-49647/2019](#) ООО «Рост инвестиции» (председательствующий Анциферова О.В., судьи Гречишкин А.А., Каменская О.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 согласились суды, 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, суды отметили, 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.

Контролируемая задолженность

Решение АС г. Санкт-Петербурга и Ленинградской обл. от 27.02.2020 по делу № [А56-44788/2018](#) ООО «Логистический Парк «Янино» (судья Захаров В.В.)

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 – 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.

Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ, рассмотрев данное дело и направив его на новое рассмотрение, указала, что при отсутствии спора о лице, имеющем фактическое право на доход и о государстве, резидентом которого оно является, к выплаченным суммам может применяться СоИДН между РФ и Финляндией, поскольку в соответствии с п. 2 и 4 ст. 269 НК РФ контролируемая задолженность возникает перед материнской компанией, а не перед заимодавцем.

Также СКЭС ВС РФ отметила, что заем, выданный сестринской компанией, должен рассматриваться для целей применения СоИДН между РФ и Финляндией как прямое вложение в капитал, осуществленное материнской компанией группы. Для применения ставки 5% 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 СоИДН между РФ и Финляндией).

Суд первой инстанции на новом рассмотрении дела оценил расчет доли, которой владеет резидент Финляндии в капитале Общества с учетом позиции СКЭС ВС РФ, и установил, что требования пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН между РФ и Финляндией были соблюдены, в связи с чем суд признал правомерным применение ставки 5%.

Решение АС Свердловской обл. от 24.03.2020 по делу № [А60-53686/2019](#) ООО «Уралбурмаш» (судья Присухина Н.Н.)

Правила тонкой капитализации за налоговые периоды до 2017 г. применяются в отношении займов, обеспеченных российскими сестринскими компаниями (при общей иностранной материнской компанией), вне зависимости от исполнения обязательств поручителями, а также наличия иных обстоятельств, свидетельствующих о незаконной минимизации налогообложения

Суд установил, что Общество в 2014-2016 гг. имело займы перед российскими независимыми контрагентами (в т. ч. банками), которые были обеспечены поручительствами российских сестринских компаний Общества. При этом общей материнской компанией (с общей долей участия более 20%) является иностранная организация.

Суд указал, что данные обстоятельства являются основанием для применения к займам правил тонкой капитализации. При этом суд отклонил доводы Общества о том, что поручители не производили исполнения по задолженности Общества, а также о наличии у Общества деловых целей, не связанных с незаконной минимизацией налогообложения, указав, что п. 2 ст. 269 НК РФ в применимой редакции не предусматривала подобных исключений.

Определение ВС РФ от 16.03.2020 по делу № [А73-16704/2018](#) АО «Ургалуголь» об отказе в передаче кассационной жалобы в СКЭС ВС РФ (судья Антонова М.К.)

Судья ВС РФ согласилась с тем, что наличие особенностей учета курсовых разниц при определении коэффициента капитализации для долговых обязательств, возникших до 01.10.2014, не означает, что налогоплательщики отдельно определяют размер контролируемой задолженности для обязательств, возникших до 01.10.2014 и после указанной даты

В соответствии с п. 1 ст. 2 ФЗ от 08.03.2015 № 32-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую НК РФ» для долговых обязательств, возникших до 01.10.2014, предусмотрены особенности учета курсовых разниц при определении коэффициента капитализации (предусматривающие, по общему правилу, исключение из расчета курсовых разниц, образовавшихся с 01.07.2014).

Судья ВС РФ согласилась с тем, что если у Общества имеется контролируемая задолженность перед конкретной иностранной компанией, полученная как до 01.10.2014, так и после этой даты, то указанные особенности подлежат применению в части задолженности, полученной до 01.10.2014, однако это не означает раздельное определение размера контролируемой задолженности и собственного капитала.

Судья ВС РФ согласилась с тем, что сумма удержанного с дохода иностранной организации налога в иностранной валюте подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на момент фактического перечисления налога в бюджет, а не на момент его удержания

Судья ВС РФ признала правомерными вывод судов нижестоящих инстанций о том, что инспекция правомерно на основании п. 5 ст. 45 НК РФ произвела перерасчет суммы налога в иностранной валюте по курсу, установленному ЦБ РФ на дату составления акта, а затем на дату вынесения оспариваемого решения. Суды правомерно отклонили довод налогоплательщика о том, что правило п. 5 ст. 45 НК РФ относится только к исполнению обязанности налогоплательщиками, но не налоговыми агентами, поскольку Общество не учло положений п. 8 ст. 45 НК РФ о том, что правила ст. 45 НК РФ распространяются также и на налоговых агентов.

Фактическое право на доход

Решение АС Саратовской обл. от 13.03.2020 по делу № [А57-30537/2019](#) ООО «ЕПК-Бренко Подшипниковая компания» (судья Михайлова А.И.)

Кипрская компания не имела фактическое право на проценты, поскольку (1) заем предоставлен не за счет средств кипрской компании; (2) полученные проценты в течение нескольких дней перечислялись в офшорные компании; (3) банковскими счетами кипрской и офшорных компаний управляли физические лица, связанные с Обществом

Суд согласился с налоговым органом, что кипрская компания не имела фактическое право на проценты, полученные от Общества, поскольку:

- Кипрская компания создана менее чем за год до выдачи займа и не имела возможности сгенерировать за это время денежные средства, достаточные для предоставления займа;
- Полученные от общества денежные средства в течение нескольких дней перечисляла компаниям, находящимся в офшорных юрисдикциях (Панама, Сейшелы, Гибралтар, БВО);
- Инспекция получила от налоговых органов Латвии информацию, указанную в анкетах по банковским счетам кипрской и офшорных компаний, в которых указано на принадлежность этих компаний одной группе (в которой состоит и Общество), а также в качестве уполномоченных лиц указаны российские физические лица, связанные с Обществом.

Лицо, являющееся бенефициаром группы компаний, не может быть автоматически признан фактическим получателем доходов, выплачиваемых компаниями группы

Общество указало, что бенефициарами группы являются граждане Украины, в связи с чем к выплаченным процентам должна применяться ставка 10% по СоИДН между РФ и Украиной.

Суд, не соглашаясь с данным доводом, указал, что материалами дела действительно подтверждается принадлежность группы компаний гражданам Украины, однако само по себе это не означает, что бенефициары группы являются фактическими получателями доходов, выплачиваемых компаниями группы.

НК РФ устанавливает специальную процедуру применения «сквозного подхода», основанную на подтверждении отсутствия фактического права на доход у всех компаний по «цепочке владения» вплоть до фактического получателя дохода. Однако Общество не представило такое подтверждение, как и не доказало получение спорных денежных средств бенефициарами группы.

С учетом комментариев к МК ОЭСР требование о фактическом получателе доходов предъявляется при применении СоИДН между РФ и Кипром и в отношении налоговых периодов до 2015 г.

Подтверждение налогового резидентства

Решение АС г. Севастополя от 05.03.2020 по делу № [A84-3728/2019](#) ООО «Инкерманский завод марочных вин» (судья Минько О.В.)

Устав и свидетельство о государственной регистрации украинского контрагента не являются надлежащим подтверждением его налогового резидентства Украины, поскольку резидентство в соответствии с СоИДН между РФ и Украиной подтверждается министерством финансов или уполномоченным им представителем

Международное налогообложение операций по скрытой продаже недвижимости

Решение АС Саратовской обл. от 03.03.2020 по делу № [А57-23676/2019](#) ООО «Юкола-нефть» (судья Огнищева Ю.П.)

Если кипрская компания не обладает фактическим правом на доход от продажи доли в российской компании, то к таким доходам не может применяться СоИДН между РФ и Кипром

Если внеоборотный актив соответствует понятию недвижимого имущества, то его стоимость учитывается при расчете доли российской недвижимости в активах компании для целей налога у источника с доходов от реализации доли в такой компании

Общество в 2010 г. продало 75% долю в российской организации номинальной стоимостью 7 500 руб. другой российской организации, которая в конце 2012 г. продала ее кипрской компании.

Через 2 месяца после приобретения доли (начало 2013 г.) участники российской организации (кипрская компания и ее материнская компания – резидент БВО) приняли решение об увеличении ее уставного капитала до 600 млн. руб., в результате исполнения которого доля кипрской компании увеличилась до 99%.

В 2014 г. Общество приобрело у кипрской компании 70% долю в российской организации более чем за 1,6 млрд. руб. При выплате данного дохода Общество не удержало налог у источника в соответствии с пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ, поскольку балансовая стоимость объектов российской недвижимости, отраженных на счете 01 «Основные средства», составила 26% от совокупной балансовой стоимости всех активов Общества.

Налоговый орган по результатам проверки пришел к выводу, что Общество неправомерно не удержало налог у источника, поскольку:

- Все участники сделок, имевших место в 2010-2014 гг., являются взаимозависимыми лицами, подчиненными компании, зарегистрированной на БВО. Сделки были совершены внутри группы компаний и не изменили принадлежность доли в российской организации, однако в результате их совершения из РФ были выплачены денежные средства без удержания налога;
- При расчете доли российской недвижимости в активах российской организации Общество неправомерно не учло стоимость внеоборотных активов, соответствующих понятию недвижимого имущества. Расчет налогового органа, учитывающий данные активы, показал, что доля российского недвижимого имущества составляет 50,6%.

Суд согласился с правомочностью доначислений и указал, что кипрская компания не обладает фактическим правом на доход от продажи доли, поскольку полученные ей денежные средства были переведены резиденту БВО. Следовательно, к доходам кипрской компании не может применяться п. 4 ст. 13 СоИДН между РФ и Кипром о недопустимости налогообложения доходов от продажи акций (долей) у источника выплаты (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде).

Далее суд обратился к пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ и указал, что если внеоборотный актив (например, объект незавершенного строительства) соответствует понятию недвижимого имущества, установленному ст. 130 ГК РФ, то его стоимость должна учитываться при расчете доли российской недвижимости в активах компании для целей применения данной нормы.

На основе материалов дела суд оценил внеоборотные активы Общества с точки зрения признаков недвижимости и пришел к выводу, что всего понятию недвижимости соответствуют 50,31% активов российской организации (по балансовой стоимости).

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Определение ВС РФ от 25.03.2020 по делу № [А76-39122/2018](#) ООО «СТЛЦ «Белаз-Урал» об отказе в передаче кассационной жалобы в СКЭС ВС РФ (судья Павлова Н.В.)

Судья ВС РФ согласилась с тем, что вознаграждение коммерческого директора российской компании является доходом от источников в РФ вне зависимости от места осуществления им управленческих обязанностей, даже если он не является членом органа управления компании

В соответствии с пп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления организации (совета директоров или иного подобного органа) — налогового резидента РФ, местом нахождения (управления) которой является РФ, рассматриваются как доходы, полученные от источников в РФ, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности или откуда производились выплаты указанных вознаграждений.

Суды отметили, что эта норма подлежит применению в отношении вознаграждений, выплачиваемых всем директорам организации (в т. ч. генеральному, коммерческому, исполнительному) и иных аналогичных выплат, получаемых членами органа управления организации. Поэтому ссылка Общества на отсутствие указанного физического лица в составе членов совета директоров и общего собрания участников подлежит отклонению.

Судья ВС РФ согласилась с судами нижестоящих инстанций и отказала в передаче жалобы.

Иные вопросы международного налогообложения

Постановление Седьмого ААС от 04.03.2020 по делу № [А03-14050/2019](#) ООО «ГТС-Регион» (председательствующий Бородулина И.И., судьи Павлюк Т.В., Хайкина С.Н.)

Одностороннее изменение налоговым агентом квалификации выплаченных иностранной компании денежных средств с процентов по займу на сумму основного долга после выявления налоговым органом факта неудержания налога не может влечь ретроспективное изменение квалификации такого платежа для целей налогообложения

Общество осуществляло выплаты по займу в адрес заимодавца, зарегистрированного на БВО, включающие в себя возврат основного долга и выплату процентов. Общество не удерживало налог у источника выплаты в отношении процентов.

В период проведения выездной налоговой проверки Общество представило в налоговый орган пояснения, в которых указало, что не знало об обязанностях налогового агента, в связи с чем было принято решения об изменении кодов валютных операций. В результате изменения кодов валютных операций почти все выплаченные суммы были признаны возвратом основного долга по займу, и только незначительная часть платежей объявлена выплатой процентов.

Кроме того, Обществом представлены в налоговый орган дополнения к договорам займа, в соответствии с которыми стороны договорились о новой квалификации совершенных выплат.

Суды согласились с налоговым органом, что данные действия Общества не могут влечь ретроспективное изменение квалификации платежей для целей налогообложения.

Суды сослались на заключение эксперта, в соответствии с которым представленные дополнения к договорам займа носят признаки подделки. Суды установили, что подписант со стороны заимодавца не имел полномочий на подписание таких документов.

В ответ на данный довод Общество указало, что в соответствии с самим договором займа проценты по кредиту выплачиваются в момент погашения займа, поэтому до погашения основного долга Общество было не вправе выплачивать проценты. Следовательно, фактически погашалась только сумма основного долга.

Суды указали, что данный довод Общества носит противоречивый характер и опровергается имеющимися в материалах дела документами, в соответствии с которыми в момент выплаты процентов они были квалифицированы Обществом именно как проценты.

Состоявшееся после назначения выездной налоговой проверки одностороннее изменение квалификации платежа не может самостоятельно, в отрыве от иных имеющихся документов, ретроспективно влечь изменение квалификации операции по перечислению денежных средств за пределы РФ.

Постановление АС Волго-Вятского округа от 17.03.2019 по делу № [A11-16028/2018](#) ООО «Мон'дэлис Русь» (председательствующий Новиков Ю.В., судьи Шемякина О.А., Шутикова Т.В.)

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

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

При этом налоговый орган установил, что на момент совершения сделки головные компании данных глобальных структур уже были «объединены»: головная компания одной структуры (к которой принадлежит Общество) приобрела головную компанию

другой структуры (к которой принадлежит продавец и российская компания, доля в которой стала предметом спорной сделки).

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

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

Постановление Девятого ААС от 04.03.2020 по делу № [А40-210547/2019](#) ООО «Инвестиционная компания «Инцентра» (председательствующий Краснова Т.Б., судьи Чеботарева И.А., Свиридов В.А.)

Российская компания, выплачивающая вьетнамской организации доходы в виде процентов, обязана удерживать налог у источника. Вьетнамская организация не вправе выбрать государство, в котором уплачивается налог с полученного дохода

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