

Внимание финансовых директоров, главных бухгалтеров, руководителей налоговых департаментов и юридических служб.

Президиум ВС РФ утвердил Обзор практики по вопросам налогообложения иностранных инвестиций и доходов иностранных компаний в РФ

Президиумом Верховного Суда Российской Федерации (далее – «Верховный Суд РФ») 12.07.2017 был утвержден **Обзор практики** рассмотрения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов (далее – «Обзор»). Обзор разъясняет ряд вопросов, связанных с применением законодательства об иностранных инвестициях, защитой прав иностранных инвесторов при разрешении экономических споров, возникающих из гражданских правоотношений, а также из отношений по взиманию налоговых и таможенных платежей.

Разъяснения Обзора в отношении налогообложения

Налоговым вопросам деятельности на территории России иностранных инвесторов посвящены пункты 8-16 Обзора:

Пункт 8. Изменения законодательства, устанавливающего правовой режим иностранных инвестиций в части использования налоговых льгот, не может быть придана обратная сила, если такие изменения ухудшают положение иностранного инвестора (созданной в Российской Федерации коммерческой организации с иностранными инвестициями) в действующих правоотношениях, связанных с реализацией инвестиционного проекта.

Данным положением Верховный Суд РФ подтвердил необходимость реализации принципа стабильности в налоговых правоотношениях, что является не чем иным, как гарантией законодателя от неблагоприятного изменения законодательства о налогах и сборах.

Пункт 9. В целях поощрения инвестиций международными договорами может быть предусмотрено освобождение доходов, полученных при совершении трансграничных операций, от взимания налога в Российской Федерации (полностью или в части), в качестве способа устранения двойного налогообложения. При этом участники указанных операций не вправе по своему усмотрению выбирать, в каком из государств должны уплачиваться налоги.

Данный пункт призван пресечь крайне неоднозначную практику спорного толкования положений международных налоговых соглашений (судебные акты принимались в

пользу налогоплательщиков), следуя которой суды приходили к выводу, что сторонам предоставлено право самостоятельного выбора территории договаривающегося государства, на которой будет уплачен налог у источника выплаты процентов и дивидендов (см., к примеру, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда по делу № [А40-41863/15](#), ООО «Автопарт Унивекс»).

Пункт 10. Само по себе прекращение участия иностранного акционера в российской организации к моменту выплаты причитавшихся ему дивидендов не препятствует применению к этому доходу пониженной ставки налога, предусмотренной международным соглашением об избежании двойного налогообложения.

Пожалуй, один из самых интересных и прогрессивных пунктов налоговой части Обзора, поскольку налогоплательщики достаточно часто задаются вопросом, на какую дату должны соблюдаться условия для применения льготных ставок СОИДН в отношении дивидендов, а также о налоговых последствиях изменения состава акционеров на дату непосредственной выплаты дивидендов.

Верховным Судом РФ предложено универсальное правило, направленное на «поощрение прямых иностранных инвестиций», согласно которому не может являться препятствием для применения пониженной ставки налога сам по себе тот факт, что иностранная организация перестала являться акционером на дату непосредственной выплаты дивидендов.

Дело, которое, вероятно, было положено в основу данного пункта было рассмотрено ФАС Северо-Западного округа в постановлении по делу № [А56-23571/2012](#) (ОАО «ГАЗ»).

Пункт 11. Право на применение пониженной ставки налога при выплате дивидендов, предусмотренное международным договором, не утрачивается в случае присоединения иностранного акционера, вложившего необходимую сумму в капитал российской организации, к другой иностранной компании.

Верховный суд РФ отметил, что из положений ст. 10 СОИДН не следует, что применение пониженной ставки налога в случае выплаты дивидендов правопреемнику первоначального акционера обусловлено необходимостью повторного вложения капитала в российскую организацию.

Пункт 12. Внесенный иностранным участником вклад в имущество российской организации по общему правилу может учитываться для целей применения пониженной ставки налога, удерживаемого при выплате дивидендов.

Данный пункт также является отражением положительных для налогоплательщиков тенденций. В деле, которое, вероятно, попало в Обзор (№ [А41-4100/16](#), ООО «Парк Ногинск»), налоговый орган настаивал, что налогоплательщик должен был удержать налог при выплате дивидендов по ставке 10%, поскольку для ставки 5% не был соблюден критерий «суммы вложения в капитал» (уставный капитал российской организации – плательщика дивидендов составлял 10 000 руб.).

Суды поддержали налогоплательщика, отметив, что в российском законодательстве понятие инвестиции не ограничивается только взносом в уставный капитал российской организации. Иностранная компания предоставила российской организации часть

своего имущества (капитала), рассчитывая на получение положительного эффекта от его использования, что, в конечном счете, должно выражаться в увеличении прибыли, подлежащей распределению между участниками. В связи с этим, внесение вклада в имущество общества является достаточным основанием для соблюдения требований СОИДН о размере инвестирования в капитал.

Пункт 13. Налоговые льготы, предусмотренные международными договорами Российской Федерации, не предоставляются в отношении трансграничных операций, главной целью совершения которых являлось получение дохода ее участниками исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды (создания благоприятных условий налогообложения) в отсутствие намерения осуществлять экономическую деятельность.

Данный пункт, на первый взгляд, вызывающий панику, в связи с непредсказуемостью нашего правоприменения, на самом деле, идет в русле не только российской, но и международной практики.

Доктрина «деловой цели», изначально закрепленная п. 9 Постановления Пленума ВАС РФ № 53 от 12.10.2006 и многие годы используемая судами, сейчас практически **окончательно перенесена** в Налоговый кодекс РФ. Согласно доктрине, налоговая экономия не может быть единственной целью сделки.

Более того, Российская Федерация в июне 2017 **подписала** Многостороннюю **Конвенцию** по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, MLI). Конвенция будет применяться наряду с действующими СоИДН, изменяя, вместе с тем, порядок их применения. Россия выразила желание распространить положения Конвенции на 66 СоИДН, выбрав при этом наиболее жесткий вариант, максимально ограничивающий применение льгот.

Среди прочего Конвенция предполагает внесение изменений в СОИДН, направленные на противодействие злоупотреблениями при применении соглашений – правило основной цели (Principle Purpose Test). Правило основной цели предполагает, что в применении положений СОИДН будет отказано, если одной из основных целей структуры или сделки является получение льгот по СОИДН.

Пункт 14. Обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению налога в бюджет возлагаются на российскую организацию вне зависимости от формы, в которой облагаемый налогом доход был получен иностранным контрагентом.

Данный пункт суммировал выводы судебной практики (дело № **A40-126792/2014** по ЗАО «Каспийский Трубопроводный Консорциум – Р») и финансовых органов¹ о том, что при капитализации процентов в сумму основного долга происходит новация – прекращение действовавшего договора и заключение нового договора займа на иную сумму, а условие о капитализации представляет собой неденежную форму выплаты дохода иностранной организации.

¹ Письма ФНС РФ от 01.06.2011 № ЕД-4-3/8688, Минфина России от 01.12.2014 № 03-08-05/61233.

Пункт 15. Само по себе нарушение срока предоставления документов, подтверждающих постоянное местонахождение иностранного лица на территории другого государства, не препятствует освобождению от налогообложения дохода, выплачиваемого этому лицу налоговым агентом.

Данный пункт основан на позиции Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ, высказанной в деле № А40-14698/13 по ОАО «Авиакомпания «Сибирь», согласно которой иностранная компания вправе претендовать на льготный режим налогообложения, даже несмотря на представление подтверждающих резидентство документов после даты фактической выплаты дохода.

Пункт 16. Отсутствие апостиля на имеющемся у налогового агента подтверждении постоянного местонахождения иностранной организации не является безусловным основанием для отказа в использовании этой организацией (налоговым агентом) освобождения от налогообложения, предусмотренного международным договором об избежании двойного налогообложения, если в отношениях с иностранным государством сложилась многолетняя практика обоюдного принятия неапостилированных сертификатов, подтверждающих налоговое резидентство и достоверность подтверждения, выданного уполномоченным органом иностранного государства, может быть подтверждена налоговыми органами в рамках взаимного обмена информацией.

Данным пунктом ВС РФ старается уменьшить административную нагрузку на участников хозяйственного оборота при применении СОИДН. Вместе с тем, мы не рекомендуем воспринимать его в качестве разъяснения универсального для всех соглашений.

В силу ст. 3 Гагской конвенции от 05.10.1961, отменяющей требование легализации иностранных официальных документов, апостиль не проставляется, если договором между договаривающимися странами предусмотрено, что легализация иностранных официальных документов не требуется.

Взаимные договоренности о принятии без апостиля или консульской легализации документов, подтверждающих резидентство, зафиксированы или непосредственно в СОИДН (например, Латвия, Швейцария, Люксембург, Мальта) или в меморандумах о взаимопонимании, подписываемых компетентными органами договаривающихся государств по итогам консультаций в рамках статей «Взаимосогласительная процедура», «Обмен информацией» СОИДН (перечень таких государств приводится в отдельных письмах Минфина или ФНС России, в частности, Кипр, Белоруссия, Украина, Армения, США, Германия и т.д.).

Выводы и рекомендации

Анализируемый Обзор, несомненно, является еще одним шагом правоприменителей на пути к налогоплательщикам, что дает основания ожидать ветра перемен в налоговом праве теперь еще и иностранным инвесторам.

Одновременно закрепление в пункте 13 Обзора теста «основной цели» потенциально может нивелировать положительный эффект от остальных разъяснений. Верховный суд РФ использует формулировки «главная цель» и «преобладающая цель», в связи с чем мы

надеемся, что наличие иных, коммерческих целей в сделках и структурах будет также приниматься судами во внимание.

Положения, закрепленные Верховным Судом РФ в Обзоре, могут стать эффективным инструментом, позволяющим налогоплательщикам, участвующим в хозяйственных операциях с иностранным капиталом и иностранными компаниями, понимать налоговые риски и оценивать возможность последующих налоговых доначислений.



Денис Щекин

Управляющий партнер

«Щекин и партнеры»

Тел.: +7 (495) 984-63-01

d.schekin@schekinlaw.ru



Ольга Цохорова

Старший юрист

«Щекин и партнеры»

Тел.: +7 (495) 984-63-01

o.tsokhorova@schekinlaw.ru