



ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 09¹

01 октября 2015 – 01 ноября 2015 года

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

1. Новости международного налогообложения 5

В государственную думу внесены законопроекты об изменениях в деофшоризационные нормы налогового кодекса и о продлении кампании по амнистии капиталов5

ОЭСР: Ниуэ, Уганда, Израиль: стали подписантами многостороннего соглашения о взаимной административной помощи по налоговым делам.....5

ОЭСР: План BEPS 2015 обсудили в рамках встречи G20.5

Ирландия, США: слияние крупных фармацевтических компаний сделает Pfizer Inc. (США) налоговым резидентом Ирландии.5

Люксембург: в 2016 году проведет налоговую амнистию.5

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

Контролируемые иностранные компании6

Доходы КИК от международных морских перевозок признаются доходами от активной деятельности в целях налогообложения прибыли КИК.....6

Если прибыль КИК определяется по правилам главы 25 НК РФ, то в отношении данной прибыли применяются способы и методы налогового учета, которые закреплены в учетной политике контролирующего лица в отношении собственных доходов и расходов.....6

Отсутствие обязанности подавать уведомление об участии в иностранной организации в силу низкой доли участия не освобождает налогоплательщика от подачи уведомления о КИК в случае его признания контролирующим лицом по критерию фактического контроля.6

Суммирование долей прямого и косвенного участия одной организации в другой организации в случае, когда последовательность косвенного участия уже включает в себя прямое участие, может привести к искажению итоговой суммарной доли участия.....6

ФНС России при формировании списка государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с РФ, будет учитывать не только наличие

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, а также судебные акты по вопросам международного налогообложения за период с 01 октября 2015 г. по 01 ноября 2015 г.

соглашения, предусматривающего обмен информацией, но и само наличие обмена информацией или негативной практики обмена.....	7
Факт освобождения прибыли КИК от налогообложения не освобождает налогоплательщика - российского резидента от подачи уведомлений об участии в иностранной компаний и о КИК.	7
Порядок применения правил о фактическом получателе доходов	7
Сам по себе факт реорганизации иностранных компаний, через которые российская организация выплачивает дивиденды фактическому получателю дохода – российскому резиденту, не влияет на возможность применения по таким дивидендам нулевой ставки при соблюдении остальных условий.	7
Амнистия капиталов	7
Гарантии, предусмотренные ст. 4 Закона об амнистии капиталов, предоставляются декларанту и лицу, информация о котором содержится в специальной декларации, исключительно в пределах указанного в декларации имущества.....	7
Департамент сообщил, что Федеральный закон № 140-ФЗ не наделяет Минфин России полномочиями давать письменные разъяснения по вопросу применения Закона № 140-ФЗ....	8
Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика.....	8
Наличие легализованного (апостилированного) оригинала сертификата иностранного резидентства и перевода этого сертификата на русский язык, заверенного российским консульским учреждением, является достаточным для применения DTT.	8
Если законодательство иностранного государства предусматривает подтверждение резидентства налогоплательщика в электронном виде, такое подтверждение может использоваться российскими налоговыми агентами без легализации (апостилирования)..	8
Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности	8
В целях зачета в РФ суммы налога, уплаченного физическим лицом - налоговым резидентом РФ в США с полученных им в США доходов, к налоговой декларации по форме 3-НДФЛ прилагаются документы, подтверждающие сумму полученного в иностранном государстве дохода и уплаченного с этого дохода налога в США, выданные (заверенные) уполномоченным органом соответствующего иностранного государства, и их нотариально заверенный перевод на русский язык.	8
Доходы физического лица – налогового резидента Италии, полученные от российской организации за выполнение работ в Италии, не облагаются НДФЛ в России.....	9
Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.....	9
Применение льготной ставки к дивидендам по DTT между РФ и Кипром возможно, если вложение в распределяющую дивиденды организацию соответствует условиям Соглашения на дату выплаты дивидендов.	9
Применение льготной ставки к дивидендам по DTT между РФ и Германией возможно, если вложение в распределяющую дивиденды организацию соответствует условиям Соглашения на дату выплаты дивидендов.	9
Иные вопросы международного налогообложения	10
Статья 310.1 НК РФ не применяется к процентам по банковскому депозиту, выплачиваемым фонду - организации коллективного инвестирования, являющейся резидентом Кипра.	10
Решение вопроса, является ли организация коллективного инвестирования резидентом в контексте DTT, зависит от ее типа и налогового статуса как самостоятельного налогоплательщика в стране, в которой она создана.	10

Если налог на прибыль в РФ не уплачивается в связи с получением организацией убытка, зачет налога, уплаченного в иностранном государстве, в период получения убытка не производится.10

Если капитализация процентов по депозитному вкладу иностранной организации производится ежемесячно или ежеквартально, а фактическая выплата этих процентов будет произведена по окончании срока договора, то налоговый агент должен удержать налог в момент фактической выплаты денежных средств..... 11

3. Судебная практика..... 11

Порядок применения правил контролируемой задолженности..... 11

К процентам по займам перед сестринскими компаниями должны применяться правила тонкой капитализации, т. к. фактическим займодавецем и получателем процентов являлась материнская компания группы. 11

Факт участия немецкой компании в заемщике не влияет на порядок учета процентов, так как применению подлежат нормы национального законодательства о порядке учета процентов, а не DTT..... 11

Кассационный суд согласился с тем, что заключение договора поручительства посредством направления гарантийного письма от гаранта (материнской компании) кредитору может быть подтверждено фактом уступки права требования по основному договору со ссылкой в договоре цессии на такое гарантийное письмо. 12

Задолженность Общества, по которой поручителем выступала аффилированная иностранная компания признается контролируемой. В связи с отрицательной величиной собственного капитала в 2009-2010 гг. Общество не могло включать проценты по займам в состав расходов. 12

При выплате процентов по договору займа, заключенному с аффилированной российской компанией, подлежали применению правила тонкой капитализации, так как займодавец и заемщик являются аффилированными лицами иностранной организации. 13

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов 13

Банк неправомочно применил DTT между РФ и Кипром и не удержал налог при перечислении процентных доходов кипрским брокерским компаниям, не имеющим фактическое право на данные доходы. 13

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика..... 14

Общество правомочно привлечено к ответственности в связи с неисполнением обязанностей налогового агента в отношении дохода, выплаченного контрагентом, зарегистрированным на территории США и Кипра, в связи с ненадлежащим оформлением документов, подтверждающих их резидентство. С налогового агента также взысканы суммы налога и пени. 14

Общество надлежащим образом подтвердило резидентство иностранной компании, положения ст. 312 НК РФ устанавливают необходимость наличия у налогового агента обычного перевода на русский язык, не требуя при это наличие нотариально заверенного перевода..... 15

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов..... 15

Суд первой инстанции правомочно указал на недоказанность осуществления вложения испанской компанией в капитал Общества, поскольку отсутствует волеизъявление иностранного акционера на вложение нераспределённой прибыли в капитал заявителя.... 15

Суды указали на правомочность применения ставки 5% в отношении уплаченных дивидендов в порядке п. 2 ст. 10 DTT с США, так как указанная статья не освобождает полностью от налогообложения выплаченные дивиденды, а наоборот указывает на

*возможность удержания налога в обоих государствах. Сумма налога, пени и штраф
взысканы с налогового агента.16*

Иные вопросы международного налогообложения 16

*Налоговый орган верно установил, что сделки по вкладу акций в фонды кипрских компаний,
контролируемых также резидентами БВО, по экономической сути являются безвозмездной
передачей акций под контроль резидентов БВО. 16*

*Не может учитываться в составе расходов неустойка, выплаченная в адрес иностранной
материнской компании, поскольку такие выплаты фактически являются скрытой формой
распределения дивидендов. 17*

1. Новости международного налогообложения

В государственную думу внесены законопроекты об изменениях в деофшоризационные нормы налогового кодекса и о продлении кампании по амнистии капиталов

Группа депутатов 14 декабря 2015 года внесла в Государственную думу законопроект о внесении изменений в Налоговый кодекс РФ в части норм о деофшоризации, а Правительством РФ в этот же день внесен законопроект о продлении кампании по амнистии капиталов.

ОЭСР: Ниуэ, Уганда, Израиль: стали подписантами многостороннего соглашения о взаимной административной помощи по налоговым делам.

Конвенция и Протокол подписаны еще тремя странами: Израиль, Уганда, Ниуэ (входит в Перечень оффшорных юрисдикций Минфина России). Таким образом, на сегодняшний день подписантами Конвенции являются 92 государства.

ОЭСР: План BEPS 2015 обсудили в рамках встречи G20.

ОЭСР представлен финальный пакет мер для всестороннего, последовательного и согласованного реформирования правил международного налогообложения. Новый проект Плана BEPS обсудили в рамках встречи министры финансов стран G20 в Лиме, Перу. Проект предоставляет правительствам государств решения для закрытия существующих пробелов в области международного налогообложения, с целью борьбы с выводом организациями прибыли в другие налоговые юрисдикции.

Ирландия, США: слияние крупных фармацевтических компаний сделает Phizer Inc. (США) налоговым резидентом Ирландии.

Представители компаний Phizer Inc. (США) и Allergan plc. заявили о слиянии, в результате которого из двух крупнейших фармацевтических компаний будет образована Phizer Inc. – налоговый резидент Ирландии. Компании сообщают о том, что штаб-квартира компании Phizer останется в Нью-Йорке, при этом центральные органы управления расположатся в Ирландии.

Люксембург: в 2016 году проведет налоговую амнистию.

Министерством финансов Люксембурга в рамках бюджета на 2016 год представлен план проведения налоговой амнистии. Предполагается, что налогоплательщики получат возможность задекларировать скрытые доходы, которые будут обложены налогом, сверх которого должен быть уплачен штраф – по доходам, задекларированным в 2016 году - 10 %, в 2017 году – 20%.

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 14.09.15 № 03-03-07/52809.

Доходы КИК от международных морских перевозок признаются доходами от активной деятельности в целях налогообложения прибыли КИК.

Согласно п. 5 ст. 309.1 НК РФ доходы, указанные в пп. 1 - 12 п. 4 данной статьи, признаются доходами от пассивной деятельности, а прочие доходы признаются доходами от активной деятельности.

Учитывая, что доходы иностранных организаций от осуществления международных морских перевозок прямо не перечислены в пп. 1 - 12 п. 4 ст. 309.1 НК РФ, такие доходы признаются доходами от активной деятельности в целях налогообложения прибыли КИК.

Письмо Минфина России от 24.09.15 № 03-03-06/54561.

Если прибыль КИК определяется по правилам главы 25 НК РФ, то в отношении данной прибыли применяются способы и методы налогового учета, которые закреплены в учетной политике контролирующего лица в отношении собственных доходов и расходов.

По мнению Департамента, в целях определения прибыли КИК в соответствии с правилами, установленными главой 25 НК РФ, налогоплательщик применяет способы и методы налогового учета, которые закреплены в учетной политике для целей налогообложения в отношении собственных доходов и расходов.

Письмо Минфина России от 09.10.15 № 03-01-11/58002.

Отсутствие обязанности подавать уведомление об участии в иностранной организации в силу низкой доли участия не освобождает налогоплательщика от подачи уведомления о КИК в случае его признания контролирующим лицом по критерию фактического контроля.

Письмо Минфина России от 08.10.15 № 03-01-10/57757.

Суммирование долей прямого и косвенного участия одной организации в другой организации в случае, когда последовательность косвенного участия уже включает в себя прямое участие, может привести к искажению итоговой суммарной доли участия.

Последовательность косвенного участия уже включает в себя прямое участие в случае участия в компании, которая владеет прямо или косвенно собственным капиталом («перекрестное» и «кольцевое» участие).

Порядок определения доли такого участия разъяснен в письме Минфина от 16.08.2013 № 03-01-18/33535.

Письмо Минфина России от 07.10.15 № 03-08-05/57368.

ФНС России при формировании списка государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с РФ, будет учитывать не только наличие соглашения, предусматривающего обмен информацией, но и само наличие обмена информацией или негативной практики обмена.

Для целей реализации п. 7 ст. 25.13-1 НК РФ, освобождающего от налогообложения прибыль КИК в определенных условиях, ФНС России утвердит список государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с РФ.²

Факт освобождения прибыли КИК от налогообложения не освобождает налогоплательщика - российского резидента от подачи уведомлений об участии в иностранной компаний и о КИК.

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов

Письмо Минфина России от 23.09.15 № 03-03-06/54446.

Сам по себе факт реорганизации иностранных компаний, через которые российская организация выплачивает дивиденды фактическому получателю дохода – российскому резиденту, не влияет на возможность применения по таким дивидендам нулевой ставки при соблюдении остальных условий.

Согласно п. 1.1 ст. 312 НК РФ если лицом, имеющим фактическое право на получение дивидендов и косвенно участвующим в выплачивающей дивиденды организации, является российский налоговый резидент, то к таким дивидендам может быть применена ставка 0%, предусмотренная пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ (при соблюдении указанных в данной норме условий), если налоговому агенту будут предоставлены документы об отсутствии у промежуточных компаний фактического права на доход и наличии такого права у российского налогового резидента.

При этом факт реорганизации промежуточных иностранных организаций сам по себе не является основанием, ограничивающим право ставки 0% к таким дивидендам при соблюдении остальных условий.

Амнистия капиталов

Письма Минфина России от 11.09.15 № 03-01-11/52472; № 03-01-11/52421.

Гарантии, предусмотренные ст. 4 Закона об амнистии капиталов, предоставляются декларанту и лицу, информация о котором содержится в специальной декларации, исключительно в пределах указанного в декларации имущества.

² Проект Списка размещен на [Федеральном портале проектов нормативных правовых актов](#).

Письмо Минфина России от 22.09.15 № 03-03-10/54214 (направлено письмом ФНС России от 15.10.15 № ОА-4-17/18004, поручено довести до нижестоящих налоговых органов Управлениям ФНС по субъектам РФ).

Департамент сообщил, что Федеральный закон № 140-ФЗ не наделяет Минфин России полномочиями давать письменные разъяснения по вопросу применения Закона № 140-ФЗ.

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика

Письмо ФНС России от 16.09.15 № ОА-3-17/3482.

Наличие легализованного (апостилированного) оригинала сертификата иностранного резидентства и перевода этого сертификата на русский язык, заверенного российским консульским учреждением, является достаточным для применения ДТТ.

Верность такого перевода, с учетом положений пп. 4 п. 1 ст. 26 Консульского устава РФ, заверяется консульским учреждением РФ в соответствующей стране.

Письмо ФНС России от 24.09.15 № ОА-4-17/16778.

Если законодательство иностранного государства предусматривает подтверждение резидентства налогоплательщика в электронном виде, такое подтверждение может использоваться российскими налоговыми агентами без легализации (апостилирования).

Регулирование процедуры и способа выдачи таких сертификатов (на бумажном носителе или в электронном виде) относится к исключительной компетенции соответствующего иностранного государства.

При подтверждении резидентства в электронном виде документ на бумажном носителе за пределы соответствующего иностранного государства не представляется, поэтому в РФ легализация или апостилирование такого электронного документа не требуется.

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Письмо ФНС России от 29.09.15 № БС-3-11/3637.

В целях зачета в РФ суммы налога, уплаченного физическим лицом - налоговым резидентом РФ в США с полученных им в США доходов, к налоговой декларации по форме 3-НДФЛ прилагаются документы, подтверждающие сумму полученного в иностранном государстве дохода и уплаченного с этого дохода налога в США, выданные (заверенные) уполномоченным органом соответствующего иностранного государства, и их нотариально заверенный перевод на русский язык.

Если работа налогового резидента РФ по найму осуществляется в США и нанимателем является налоговый резидент США, то согласно п. 2 ст. 14 ДТТ между РФ и США доходы от такой работы могут облагаться налогом в США в соответствии с законодательством США.

При этом на основании ст. 22 DTT между РФ и США РФ разрешает своим резидентам использовать в качестве зачета подоходный налог, уплаченный в США. Тем самым устраняется двойное налогообложение.

Письмо Минфина России от 28.09.15 № 03-04-06/55272.

Доходы физического лица – налогового резидента Италии, полученные от российской организации за выполнение работ в Италии, не облагаются НДФЛ в России.

В соответствии с пп. 6 п. 1 ст. 208 НК РФ к доходам от источников в РФ относится вознаграждение за выполнение работ в РФ.

Поскольку работы налоговым резидентом Италии выполняются в иностранном государстве, получаемое им вознаграждение не относится к доходам от источников в РФ.

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов

Письмо Минфина России от 09.10.15 № 03-08-13/57909.

Применение льготной ставки к дивидендам по DTT между РФ и Кипром возможно, если вложение в распределяющую дивиденды организацию соответствует условиям Соглашения на дату выплаты дивидендов.

Также в письме обращено внимание, что схожую позицию Минфин неоднократно отражал в своих письмах, поэтому данное письмо необходимо довести до управлений ФНС России по субъектам РФ и межрегиональных инспекций, а также разместить на сайте ФНС России в разделе «Разъяснения ФНС России, обязательные для применения налоговыми органами».

Минфин России разъяснил, что в качестве документов, подтверждающих взнос в капитал российской компании, выплачивающей дивиденды, могут рассматриваться копии договоров купли-продажи акций (долей) такой российской компании и копии документов, подтверждающих оплату по договорам, в частности копии выписок банка либо платежных поручений, либо подтверждение депозитарно-клиринговой компании о произведенных расчетах.

Письмо Минфина России от 30.07.15 № 03-08-05/44023.

Применение льготной ставки к дивидендам по DTT между РФ и Германией возможно, если вложение в распределяющую дивиденды организацию соответствует условиям Соглашения на дату выплаты дивидендов.

Немецкая компания - единственный учредитель российской организации вправе увеличить уставный капитал российской организации до требуемой по DTT между РФ и Германией суммы (80 тыс. евро) и после этого облагать получаемые дивиденды по льготной ставке.

Иные вопросы международного налогообложения

Письмо ФНС России от 24.08.15 № ГД-4-3/14895.

Статья 310.1 НК РФ не применяется к процентам по банковскому депозиту, выплачиваемым фонду - организации коллективного инвестирования, являющейся резидентом Кипра.

Статьей 310.1 НК РФ установлены особенности исчисления и уплаты налога в отношении доходов по ценным бумагам, выплачиваемых иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц.

На проценты по банковскому депозиту, выплачиваемые иностранному фонду - организации коллективного инвестирования данный порядок не распространяется. К таким доходам применяется общий порядок налогообложения, установленный ст. 309, 310 и 312 НК РФ и ДТГ между РФ и Кипром.

Решение вопроса, является ли организация коллективного инвестирования резидентом в контексте ДТГ, зависит от ее типа и налогового статуса как самостоятельного налогоплательщика в стране, в которой она создана.

В п. 1 ст. 4 ДТГ между РФ и Кипром установлено, что термин «резидент Договаривающегося Государства» для целей применения ДТГ означает любое лицо, которое по законодательству этого Государства подлежит налогообложению в нем на основании его местожительства, постоянного местопребывания, места управления, места регистрации или любого другого критерия аналогичного характера.

В Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР отмечается, что законодательство отдельных государств признает такие организации налогоплательщиками, в то время как в других государствах аналогичные структуры налогоплательщиками не признаются, и налог с дохода уплачивает не организация коллективного инвестирования, а ее участники.

Следовательно, если в соответствии с национальным законодательством налогообложение подобных структур осуществляется на уровне инвесторов, то при выплате доходов в адрес фонда следует применять режим налогообложения, установленный для инвесторов фонда.

Письмо Минфина России от 25.09.15 № 03-08-05/54902.

Если налог на прибыль в РФ не уплачивается в связи с получением организацией убытка, зачет налога, уплаченного в иностранном государстве, в период получения убытка не производится.

Зачет производится при условии представления налогоплательщиком документа, подтверждающего уплату (удержание) налога за пределами РФ: для налогов, уплаченных самой организацией, - заверенного налоговым органом соответствующего иностранного государства, а для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств или международным договором налоговыми агентами, - подтверждения налогового агента.

При получении убытка у налогоплательщика не образуется суммы налога на прибыль, подлежащего уплате, и зачет налога, уплаченного (удержанного) на территории иностранного государства, произвести невозможно. В этом случае отсутствует сумма

российского налога на прибыль, против которой можно засчитывать иностранный налог. Если налог на прибыль в РФ не уплачивается и нет двойного налогообложения, его устранение за счет зачета иностранного налога НК РФ не предусматривается.

При этом НК РФ не ограничивается возможность проведения процедуры зачета налога одним налоговым периодом, в котором получены доходы.

Письмо Минфина России от 05.10.15 № 03-03-06/2/56723.

Если капитализация процентов по депозитному вкладу иностранной организации производится ежемесячно или ежеквартально, а фактическая выплата этих процентов будет произведена по окончании срока договора, то налоговый агент должен удержать налог в момент фактической выплаты денежных средств.

Российская организация обязана выполнить функции налогового агента по удержанию налога с суммы начисляемых (в том числе капитализируемых) процентов на дату фактической выплаты дохода иностранной организации либо дату иного способа получения иностранной организацией дохода, если фактическая выплата денежных средств не осуществляется.

3. Судебная практика

Порядок применения правил контролируемой задолженности

Постановление АС Московского округа от 30.10.15 по делу № [А40-16883/15](#) ООО «Нестле Россия» (председательствующий судья Егорова Т.А., судьи Жуков А.В., Тетеркина С.И.).

К процентам по займам перед сестринскими компаниями должны применяться правила тонкой капитализации, т. к. фактическим займодавцем и получателем процентов являлась материнская компания группы.

Факт участия немецкой компании в заемщике не влияет на порядок учета процентов, так как применению подлежат нормы национального законодательства о порядке учета процентов, а не ДТТ.

По мнению Инспекции, Общество неправомерно не применило правило тонкой капитализации в отношении процентов по займам перед двумя сестринскими компаниями – резидентами Люксембурга.

Суд кассационной инстанции согласился с нижестоящими судами и Инспекцией, что займодавцы были подконтрольны материнской компании, выступающей фактическим получателем дохода, на основании следующего:

- материнская компания участвует в капитале займодавцев и заемщика (100% и 99,5%), в руководство компаний-заемщиков и родительской компании входят одни и те же лица;
- материнская компания хотя формально не обеспечивала финансирование группы, выступала гарантом в отношении долговых ценных бумаг «дочек»;

- из анализа структуры группы компаний «Нестле» следует, что займодавцы выполняют функции компаний, объединяющих денежные средства с целью дальнейшего внутригруппового финансирования;
- в публичной финансовой отчетности одного из займодавцев указано, что материнская компания постоянно оценивает подверженность группы «Нестле» риску изменения процентной ставки, что доказывает факт контроля и управления процентными ставками внутри группы;
- в публичной отчетности одного из займодавцев за 2009 г. отражены внутригрупповые займы, которые истекают в ближайшие 12 месяцев. Факт отражения неисполненных обязательств также свидетельствует о подконтрольности дочерних компаний родительской.

Суды согласились с доводами Инспекции, что материнской компанией была организована структура предоставления займов внутри группы компаний, в отношении которой формально отсутствуют признаки контролируемой задолженности, но при которой конечным бенефициаром является материнская компания группы.

При анализе структуры группы и взаимоотношений ее участников Инспекцией были использованы следующие источники информации: ответы на запросы иностранных налоговых органов и ФНС РФ, информация международного ресурса «Bureau van Dijk», информация с сайтов www.nestle.com, Bloomberg, www.editus.lu, www.rnrs-pdf.londonstockexchange.com.

Постановление АС Волго-Вятского округа от 24.11.15 по делу № [А11-11223/2014](#) ООО «Акрилан» (председательствующий судья Новиков Ю.В., судьи Бердников О.Е., Шемякина О.А.).

Кассационный суд согласился с тем, что заключение договора поручительства посредством направления гарантийного письма от гаранта (материнской компании) кредитору может быть подтверждено фактом уступки права требования по основному договору со ссылкой в договоре цессии на такое гарантийное письмо.

Налоговый орган признал задолженность налогоплательщика контролируемой в силу обеспечения ее поручительством иностранной материнской компании, которая направила в адрес кредитора гарантийное письмо, согласно которому она гарантировала исполнение обязательства в сумме не более 5 млн. долларов США.

Общество возражало против факта заключения договора поручительства, поскольку не доказан факт получения кредитором данного письма.

Суды приняли позицию Инспекции, указав, что кредитор уступил право требования по основному договору займа, указав в договоре цессии на наличие поручительства по данному обязательству, оформленного вышеуказанным гарантийным письмом.

Постановление АС Московского округа от 14.10.15 по делу № [А40-50654/13](#) ООО «Хендэ Мотор СНГ» (председательствующий судья Антонова М.К., судья Буянова Н.В., Краснова С.В.).

Задолженность Общества, по которой поручителем выступала аффилированная иностранная компания признается контролируемой. В связи с отрицательной

величиной собственного капитала в 2009-2010 гг. Общество не могло включать проценты по займам в состав расходов.

Общество в 2009-2010 гг. привлекало заемные средства по договорам с иностранными кредиторами, поручителем по которым выступала аффилированная с Обществом корейская компания «Hyundai Motor Company».

Суды отметили, что указанные займы отвечали признакам контролируемой задолженности, указанным в п. 2 ст. 269 НК РФ. Так как в рассматриваемые периоды величина собственного капитала Общества была отрицательной, Общество не имело право относить проценты по займам на расходы.

Постановление АС Уральского округа от 09.10.15 по делу № [А60-55210/2014](#) ОАО «Уральская фольга» (председательствующий судья Черкезов Е.О., судья Яценко Т.П., Вдовин Ю.В.).

При выплате процентов по договору займа, заключенному с аффилированной российской компанией, подлежали применению правила тонкой капитализации, так как займодавец и заемщик являются аффилированными лицами иностранной организации.

В 2012 году Обществом был получен заем от взаимозависимой российской компании, погашение которого осуществлялось в пользу иностранного лица.

Суды указали, что так как заемщик и займодавец были аффилированы с иностранной организацией, владеющей 100 % капитала заемщика, при этом величина займа более чем в 3 раза превышала собственный капитал Общества, к рассматриваемым займам должны применяться правила п. 2-4 ст. 269 НК РФ.

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов

Решение АС г. Москвы от 29.10.15 по делу № [А40-116746/15](#) ПАО «МДМ Банк» (судья Лакоба Ю.Ю.).

Банк неправоммерно применил ДТТ между РФ и Кипром и не удержал налог при перечислении процентных доходов кипрским брокерским компаниям, не имеющим фактическое право на данные доходы.

Российский банк выплачивал кипрским инвестиционным компаниям купонные доходы по облигациям, не удерживая налог у источника в России, руководствуясь ст. 11 ДТТ между РФ и Кипром.

Налоговый орган по результатам проведенной проверки (в т. ч. с учетом информации, полученной от налоговых органов Кипра) решил, что Общество неправоммерно не удержало налог, поскольку у кипрских компаний отсутствовало фактическое право на процентный доход:

- данные компании являются брокерскими, не имеющими права на совершение сделок от собственного имени и на обладание собственными портфелями денежных средств и ценных бумаг, что указано в их лицензиях на осуществление данного вида деятельности;
- кипрские компании не отражали полученные проценты в качестве собственных

- доходов;
- российский банк знал о перечисленных обстоятельствах, поскольку иностранные компании являются дочерними по отношению к банку.

Несмотря на отсутствие непосредственно в п. 1 ст. 11 ДТГ между РФ и Кипром указания на фактического получателя доходов, неудержание налога не может применяться в данном случае, поскольку:

- упоминание фактического получателя доходов содержится в других пунктах данной статьи ДТГ;
- в Комментариях к Модельной конвенции ОЭСР отмечено, что требование о фактическом получателе дохода включено в Модельную конвенцию для разъяснения значения слов «проценты, выплачиваемые резиденту», содержащихся в п. 1 ст. 11 ДТГ между РФ и Кипром;
- позиция Минфина России также состоит в том, что даже в отсутствие в ДТГ указания на лицо, имеющее фактическое право на доход, применять соответствующие ДТГ необходимо именно с учетом данного требования, поскольку оно содержится в Модельной конвенции ОЭСР.

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика

Постановление АС Дальневосточного округа от 05.11.15 по делу № [A24-5732/2014](#) ООО «Витязь-Авто» (председательствующий судья Кургузова Л.К., судья Меркулова Н.В., Мильчина И.А.).

Общество правомерно привлечено к ответственности в связи с неисполнением обязанностей налогового агента в отношении дохода, выплаченного контрагентом, зарегистрированным на территории США и Кипра, в связи с ненадлежащим оформлением документов, подтверждающих их резидентство. С налогового агента также взысканы суммы налога и пени.

В связи с неудержанием налога с суммы дохода, выплаченного зарегистрированным на территории США и Кипра контрагентом, с Общества взыскана сумма налога, подлежащего уплате, штрафа и пени.

Суды поддержали позицию Инспекции об отсутствии у Общества оснований для неудержания налога с доходов иностранных компаний в порядке п. 1 ст. 312 НК РФ ввиду следующего:

- свидетельство о регистрации офиса кипрского контрагента, выданное Министерством торговли, промышленности и туризма Республики Кипр, подтверждает лишь факт регистрации данного контрагента, но не место его постоянного пребывания. Представленная Обществом не заверенная нотариально копия апостилированного сертификата Министерства финансов Республики Кипр также не может рассматриваться в качестве надлежащим образом оформленного подтверждение резидентства;
- представленное Обществу свидетельство о правовом статусе и финансовом положении контрагента, выданное Комиссией по государственному регулированию штата Нью-Мехико, не является соответствующим образом оформленным

подтверждением резидентства контрагента. Единственным неопровержимым доказательством резидентства компании на территории США в соответствии с ДТГ, является свидетельство, выданное Службой внутренних доходов США;

- Инспекцией была получена информация от компетентного органа США, что местонахождение данного контрагента на территории США не обнаружено, информация о коммерческой деятельности контрагента отсутствует.

Постановление Седьмого ААС от 19.10.15 по делу № [А27-7091/2015](#) ОАО «Азот» (председательствующий судья Кривошеина С.В., судья Павлюк Т.В., Ходырева Л.Е.).

Общество надлежащим образом подтвердило резидентство иностранной компании, положения ст. 312 НК РФ устанавливают необходимость наличия у налогового агента обычного перевода на русский язык, не требуя при это наличие нотариально заверенного перевода.

Общество выплачивало в 2011-2012 гг. доход контрагенту, зарегистрированному на территории Литвы.

Суд признал, что Обществом были выполнены требования ст. 312 НК РФ. Несмотря на то, что справка о налоговом резидентстве контрагента датирована ноябрем 2014 года, суд указал, что положения ст. 312 НК РФ не предусматривают специальных налоговых последствий в случае несвоевременного (после выплаты дохода) получения сертификата резидентства получателя дохода.

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.

Постановление АС Уральского округа от 14.10.15 по делу № [А50-26869/2014](#) ООО «ПермТОНнефть» (председательствующий Гавриленко О.Л., судьи Суханова Н.Н., Василенко С.Н.).

Суд первой инстанции правомерно указал на недоказанность осуществления вложения испанской компанией в капитал Общества, поскольку отсутствует волеизъявление иностранного акционера на вложение нераспределённой прибыли в капитал заявителя.

Согласно п. 2 ст. 10 Конвенции между РФ и Испанией льготная ставка по дивидендам применяется в случае, если получающая дивиденды компания «вложила в капитал компании, выплачивающей дивиденды, не менее 100 тыс. евро или эквивалентную сумму в любой другой валюте».

Суд, сославшись на п. 15 официальных Комментариев к ст. 10 Модельной конвенции ОЭСР, указал, что термин «капитал» должен толковаться как «уставный капитал» в акционерном праве и должен указываться в перерасчёте на номинальную стоимость всех выпущенных акций.

Судом был отклонен довод о необходимости руководствоваться понятием «капитал компании», содержащимся в п. 2 ст. 269 НК РФ, согласно которому под собственным капиталом организации понимается разница между суммой активов и величиной обязательств налогоплательщика – российской организации, поскольку данный термин употребляется только в целях применения п. 2 ст. 269 НК РФ.

Кроме того, нераспределенная чистая прибыль, являясь конечным результатом финансово-хозяйственной деятельности Общества, правом распоряжения которой Общество без принятия общим собранием акционеров соответствующего решения не располагает, учитывается в бухгалтерском учете в качестве пассива, а не актива, и может быть учтена в общей величине обязательств Общества только после принятия общим собранием акционеров общества решения о её распределении в пользу акционеров, в том числе решения о внесении её в уставный капитал, т.е. однозначно выраженного акционерами волеизъявления на распоряжение данной прибылью.

Между тем, Обществом не были представлены протоколы общего собрания акционеров, подтверждающие факт принятия решения о распределении чистой прибыли, то есть наличие волеизъявления акционеров на вложение нераспределенной прибыли в капитал Обществом не доказано.

Постановление Пятого арбитражного апелляционного суда от 12.10.15 по делу № [А51-13133/2015](#) ОАО «Владивостокский морской рыбный порт» (председательствующий Сидорович Е.Л., судьи Бессчасная Л.А., Солохина Т.А.).

Суды указали на правомерность применения ставки 5% в отношении уплаченных дивидендов в порядке п. 2 ст. 10 ДТГ с США, так как указанная статья не освобождает полностью от налогообложения выплаченные дивиденды, а наоборот указывает на возможность удержания налога в обоих государствах. Сумма налога, пени и штраф взысканы с налогового агента.

По мнению Общества, так как им было представлено надлежащим образом оформленное подтверждение местонахождения акционера на территории США и факта владения акционером более чем 10% акций с правом голоса, применению подлежал п. 1 ст. 10 ДТГ с США, в соответствии с которым дивиденды должны облагаться на территории США, а у Общества отсутствует обязанность налогового агента.

Суд указал на правомерность применения инспекцией ставки 5% в отношении спорных дивидендов, так как ДТГ не предусмотрено освобождение дивидендов от налога в РФ, ст. 10 ДТГ предусматривает возможность уплаты налога с дивидендов как в США, так и в РФ. Так как иностранная компания владеет более 10% голосующих акций Общества, дивиденды облагаются в РФ по ставке 5%.

Иные вопросы международного налогообложения

Постановление Четырнадцатого ААС от 03.11.15 по делу № [А13-5850/2014](#) ООО «Капитал» (председательствующий Мурахина Н.В., судьи Виноградова Т.В., Симрнова В.И.).

Налоговый орган верно установил, что сделки по вкладу акций в фонды кипрских компаний, контролируемых также резидентами БВО, по экономической сути являются безвозмездной передачей акций под контроль резидентов БВО.

Российская компания передала акции Северстали кипрским компаниям первого уровня (КипКо-1) в оплату дополнительных эмиссий.

КипКо-1, в свою очередь, передали эти акции кипрским компаниям второго уровня (КипКо-2), разделив их на две части:

- первая была передана также в оплату дополнительных эмиссий;
- вторая вносилась в капиталы данных компаний, и это вложение не являлось вкладами в уставные капиталы.

Налоговый орган посчитал, что целью передачи второй части акций являлась безвозмездная их передача компании-резиденту Британских Виргинских островов (БВОКо), которая владеет всеми акциями класса А КипКо-2. По мнению Инспекции, экономическая суть этих сделок не соответствует их правовой форме: сделки по оплате дополнительных эмиссии прикрывают сделку по внесению акций в капитал (не в уставный капитал) КипКо-2, а эта сделка фактически является передачей акции под контроль БВОКо. В результате Инспекция указала, что имела место безвозмездная передача акций, а российская компания не удержала налог у источника выплаты доходов.

Суд апелляционной инстанции согласился с Инспекцией, отметив, что по экономической сути имел место вывод акций в офшорную юрисдикцию через кондуитные компании, которые неправомерно воспользовались льготами о безналоговых инвестициях в уставный капитал дочерних компаний, предусмотренными НК РФ и ДТТ между Россией и Кипром.

Постановление АС Московского округа от 05.08.15 по делу № [A41-56516/14](#) ООО «ПЕРИ» (председательствующий Егорова Т.А., судьи Жуков А.В., Черпухина В.А.).

Не может учитываться в составе расходов неустойка, выплаченная в адрес иностранной материнской компании, поскольку такие выплаты фактически являются скрытой формой распределения дивидендов.

Суды поддержали позицию Инспекции, что налогоплательщик, выплачивая иностранной материнской компании неустойку по договору поставки за несвоевременную оплату товара, фактически распределял в пользу иностранного участника дивиденды. Об этом, по мнению суда, свидетельствуют следующие обстоятельства:

- размер неустойки исчислялся в процентах годовых от сумм, подлежащих оплате, что нехарактерно для договоров поставки. Такое условие заведомо направлено на регулирование систематического и длительного неисполнения обязательства покупателя по оплате;
- расчет процентов по неустойке осуществлялся ежеквартально, а их выплата осуществлялась ежегодно в первом квартале очередного года;
- у российского общества в спорные периоды на банковских счетах имелись денежные средства для погашения задолженностей;
- налогоплательщик не распределял дивиденды в проверяемых периодах.

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