



**ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 28¹**

Ноябрь 2017 года

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

1. Новости международного налогообложения 4

Европейская комиссия опубликовала сообщение о новых требованиях против уклонения от уплаты налогов в законодательстве Европейского союза, регулирующем, в частности, финансовые и инвестиционные операции.4

ОЭСР выпустила отчет о распределении прибыли постоянных представительств (Шаг 7 Плана BEPS).4

Отчёт перечисляет применимые на высоком уровне к распределению прибыли принципы, а также описывает ряд примеров отнесения прибыли к отдельным видам постоянных представительств в связи с изменением понятия постоянного представительства.4

ОЭСР выпустила новую редакцию руководства по имплементации CRS.4

Изменения, отраженные во втором издании руководства, дополнили особенности правовой базы CRS, затронули сферы защиты данных, ИТ и административных требований, а также мер по обеспечению внедрения CRS.4

2. Письма Минфина России и ФНС России..... 4

Контролируемые иностранные компании4

Норма о неучете в составе доходов КИК дивидендов, выплаченных российскими организациями, не распространяется на КИК - последующих участников цепочки выплаты дивидендов.4

В уведомлении о КИК не отражается возможность не учитывать прибыль КИК, направленную на увеличение уставного капитала в соответствии с личным законом КИК, поэтому в таком случае обязанность представления уведомления сохраняется.....4

Сумма налога с прибыли КИК может быть уменьшена на сумму налога, исчисленного в отношении КИК в соответствии с законодательством РФ и подтвержденного любыми документами, соответствующими ст. 252 НК РФ.5

Контролируемая задолженность5

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты по вопросам международного налогообложения за период с 01 ноября 2017 г. по 30 ноября 2017 г., а также актуальные на момент выпуска дайджеста новости международного налогообложения.

<i>Исчисление предельных процентов по контролируемой задолженности производится дискретно, т. е. их пересчет за предыдущие отчетные периоды не производится.</i>	5
<i>Обязанность налогового агента по перечислению в бюджет налога с выплаченных (в т. ч. капитализированных к телу займа) в течение отчетного периода сверхнормативных процентов возникает в конце соответствующего отчетного периода, поскольку только на эту дату может быть определен их размер.</i>	5
Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности	5
<i>Премии, выплачиваемые иностранным высококвалифицированным специалистам, не подлежат обложению страховыми взносами, поскольку такие лица не являются застрахованными лицами.</i>	5
Зачет иностранных налогов при уплате налогов в России	5
<i>Организация-правопреемник ФГУП для осуществления зачета налога, ранее уплаченного ФГУП в Индонезии, вправе представить в налоговый орган декларацию о доходах от источников за пределами РФ на бумажном носителе совместно с письменными пояснениями, что декларация направлена правопреемником в отношении доходов реорганизованного ФГУП.</i>	5
Иные вопросы, связанные с международными операциями	6
<i>Комиссионные платежи в пользу иностранного банка-кредитора могут быть расценены как доход от предпринимательской деятельности (и не облагаться налогом у источника в РФ) или как процентный доход (подлежащий налогообложению у источника).</i>	6
<i>Доход, полученный физическим лицом - резидентом США от продажи недвижимого имущества в РФ, может облагаться налогом в РФ.</i>	6
3. Судебная практика	6
Контролируемые иностранные компании	6
<i>Уведомление об участии в иностранной организации с указанием неполного адреса, если это не мешает идентифицировать иностранную организацию, не признается уведомлением, содержащим недостоверные сведения.</i>	6
Контролируемая задолженность	7
<i>Пере kvalификация договора займа между российскими организациями в договор инвестирования, если заимодавец получил средства от иностранной взаимозависимой компании, возможна только на основании правил тонкой капитализации.</i>	7
<i>Правила тонкой капитализации не могут применяться, если среди участников сделки займа нет иностранной организации.</i>	8
<i>Заем перед российской сестринской компанией правомерно признан контролируемой задолженностью, поскольку общая материнская компания является налоговым резидентом Кипра.</i>	8
<i>Кредит перед независимым иностранным банком, обеспеченный гарантийным письмом другого независимого иностранного банка, является контролируемой задолженностью, если гарантийное письмо было выдано под условие его встречной гарантии со стороны иностранного акционера налогоплательщика.</i>	8
Фактическое право на доход	9
<i>У кипрской компании отсутствовало фактическое право на получение процентов по займу, поскольку (1) проценты были выплачены Обществом</i>	

напрямую на счет резидента БВО; (2) у резидента БВО отсутствовали правовые основания на получение процентов (договор между кипрской компанией и резидентом БВО был заключен неуполномоченным лицом); (3) кипрская компания не уплатила с полученных процентов налоги на Кипре надлежащим образом.....9

При выплате в 2016 г. иностранной компании дивидендов, фактическое право на которые имеет российское физическое лицо, российская организация обязана удержать и перечислить в бюджет НДФЛ в общий срок, установленный НК РФ, вне зависимости от даты получения от иностранной организации информации о лице, имеющем фактическое право на доход.....10

Подтверждение налогового резидентства.....10

Судья ВС РФ согласилась с тем, что свидетельство о регистрации компании в качестве налогоплательщика, выданное Товариществом налоговых консультантов, не может служить подтверждением налогового резидентства ФРГ. 11

Сертификат налогового резидентства Индии должен быть удостоверен апостилом для его предъявления в налоговые органы России. 11

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов..... 11

Приобретение акций российской организации на вторичном рынке у иностранной компании с отсрочкой оплаты не является препятствием к применению налоговой ставки 5% по дивидендам по СоИДН между РФ и ФРГ. . 11

Иные вопросы, связанные с международными операциями..... 12

Действия налогового органа по перекалфикации договоров займа от иностранной материнской компании в инвестиционные договоры являются неправомерными, поскольку не доказано отклонение условий договоров займа от рыночных, а также в связи с реальным исполнением обязанности по возврату займа и процентов.....12

Российская компания, выплачивающая дивиденды белорусской организации, не обязана удерживать налог у источника, если получатель дивидендов уплатил с них налог в Белоруссии в полном объеме. 13

Налоговый орган правомерно доначислил налог у источника выплаты доходов от продажи пакета акций российской компании (не имеющей в активах значительную долю недвижимого имущества), поскольку фактически имел место обратный выкуп акций у взаимозависимой кипрской компании по завышенной цене.....13

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..... 14

1. Новости международного налогообложения

Европейская комиссия опубликовала [сообщение](#) о новых требованиях против уклонения от уплаты налогов в законодательстве Европейского союза, регулирующем, в частности, финансовые и инвестиционные операции.

В сообщении описаны меры противодействия перемещению средств ЕС через не сотрудничающие налоговые юрисдикции.

ОЭСР выпустила [отчет](#) о распределении прибыли постоянных представительств (Шаг 7 Плана BEPS).

Отчёт перечисляет применимые на высоком уровне к распределению прибыли принципы, а также описывает ряд примеров отнесения прибыли к отдельным видам постоянных представительств в связи с изменением понятия постоянного представительства.

ОЭСР выпустила [новую редакцию руководства](#) по имплементации CRS.

Изменения, отраженные во втором издании руководства, дополнили особенности правовой базы CRS, затронули сферы защиты данных, ИТ и административных требований, а также мер по обеспечению внедрения CRS.

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 27.10.17 № 03-12-11/2/75680

Норма о неучете в составе доходов КИК дивидендов, выплаченных российскими организациями, не распространяется на КИК - последующих участников цепочки выплаты дивидендов.

В соответствии с абз. 3 п. 1 ст. 25.15 НК РФ при определении прибыли КИК не учитываются доходы в виде дивидендов, источником выплаты которых являются российские организации, если контролирующее лицо этой КИК имеет фактическое право на такие доходы.

Условием применения данной нормы является получение дивидендов непосредственно от российских организаций. Если КИК, получившая такие дивиденды от российской организации, выплатит их следующей КИК в цепочке участия, то дивиденды не могут быть исключены из состава доходов такой последующей КИК.

Письмо Минфина России от 09.10.17 № 03-12-12/2/65862

В уведомлении о КИК не отражается возможность не учитывать прибыль КИК, направленную на увеличение уставного капитала в соответствии с

личным законом КИК, поэтому в таком случае обязанность представления уведомления сохраняется.

Письмо Минфина России от 06.10.17 № 03-12-12/2/66900

Сумма налога с прибыли КИК может быть уменьшена на сумму налога, исчисленного в отношении КИК в соответствии с законодательством РФ и подтвержденного любыми документами, соответствующими ст. 252 НК РФ.

Контролируемая задолженность

Письмо Минфина России от 23.10.17 № 03-03-06/1/69285

Исчисление предельных процентов по контролируемой задолженности производится дискретно, т. е. их пересчет за предыдущие отчетные периоды не производится.

Письмо Минфина России от 19.10.17 № 03-03-06/1/68472

Обязанность налогового агента по перечислению в бюджет налога с выплаченных (в т. ч. капитализированных к телу займа) в течение отчетного периода сверхнормативных процентов возникает в конце соответствующего отчетного периода, поскольку только на эту дату может быть определен их размер.

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Письмо Минфина России от 13.11.17 № 03-15-06/74702

Премии, выплачиваемые иностранным высококвалифицированным специалистам, не подлежат обложению страховыми взносами, поскольку такие лица не являются застрахованными лицами.

Зачет иностранных налогов при уплате налогов в России

Письмо ФНС России от 17.11.17 № СД-4-3/23371@

Организация-правопреемник ФГУП для осуществления зачета налога, ранее уплаченного ФГУП в Индонезии, вправе представить в налоговый орган декларацию о доходах от источников за пределами РФ на бумажном носителе совместно с письменными пояснениями, что декларация направлена правопреемником в отношении доходов реорганизованного ФГУП.

Учитывая, что форма Декларации о доходах от источников за пределами Российской Федерации не предусматривает необходимого порядка ее представления по

телекоммуникационным каналам связи организацией-правопреемником за организацию-правопреемника, в целях реализации прав на зачет налога, уплаченного в иностранном государстве, а также принимая во внимание наличие в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ) сведений о прошедшей реорганизации, организация-правопреемник, по мнению ФНС России, вправе представить ее на бумажном носителе (указав в титульном Листе свои наименование, ИНН и КПП) совместно с приложением письменных пояснений, в которых будет указано, что Декларация о доходах от источников за пределами Российской Федерации направлена организацией-правопреемником в отношении доходов реорганизованной организации (наименование, ИНН, КПП), с которых налоговым агентом в иностранном государстве был удержан налог, аналогичный налогу на прибыль организаций.

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Письмо Минфина России от 03.11.17 № 03-08-05/72735

Комиссионные платежи в пользу иностранного банка-кредитора могут быть расценены как доход от предпринимательской деятельности (и не облагаться налогом у источника в РФ) или как процентный доход (подлежащий налогообложению у источника).

Квалификация платежей в том или ином качестве зависит от совокупности условий конкретного договора.

Так, например, в Информационном письме Президиума ВАС РФ от 13.09.2011 № 147 и Обзоре судебной практики ВС РФ № 2 (2015) указано, что банк имеет право на получение отдельного вознаграждения (комиссии) наряду с процентами за пользование кредитом в том случае, если вознаграждение установлено за оказание самостоятельной услуги клиенту. В обратном случае указанные комиссии могут быть отнесены к плате за пользование кредитом. При этом, если комиссионное вознаграждение выплачивается периодически в процентном соотношении от суммы, то при совокупности условий оно может представлять собой договоренность сторон о плате за кредит.

Письмо Минфина России от 11.10.17 № 03-04-05/66382

Доход, полученный физическим лицом - резидентом США от продажи недвижимого имущества в РФ, может облагаться налогом в РФ.

3. Судебная практика

Контролируемые иностранные компании

Постановление Одиннадцатого ААС от 16.10.17 по делу № [A55-2978/2017](#) АО «РН-Транс» (председательствующий Драгоценнова И.С., судьи Попова Е.Г., Семушкин В.С.).

Уведомление об участии в иностранной организации с указанием неполного адреса, если это не мешает идентифицировать иностранную

организацию, не признается уведомлением, содержащим недостоверные сведения.

Налогоплательщик представил в Инспекцию уведомление об участии в иностранных организациях. В отношении одной из организаций Общество указало неполный адрес (вместо «Минская область, Горанский с/с, д. Горани, 27-й км автодороги Минск-Гродно (лево), капитальное строение АЗС, каб. 18» Общество указало «Минская область, Горанский с/с, д. Горани, 27-й км автодороги Минск-Гродно (лево)»).

Инспекция привлекла Общество к ответственности за представление уведомления об участии, содержащего недостоверные сведения, однако суды признали позицию Налогового органа неправомерной.

Суды отметили, что указание неполных сведений не свидетельствует об их недостоверности. Более того, в уведомлении указаны сведения, позволяющие Налоговому органу идентифицировать иностранную организацию.

Контролируемая задолженность

Решение АС Кемеровской обл. от 03.11.17 по делу № [A27-25463/2016](#) ЗАО «Шахта Беловская» (судья Мраморная Т.А.).

Переквалификация договора займа между российскими организациями в договор инвестирования, если заимодавец получил средства от иностранной взаимозависимой компании, возможна только на основании правил тонкой капитализации.

Налоговый орган по результатам проверки переквалифицировал договор займа в договор инвестирования. Проценты по займу были признаны необоснованной налоговой выгодой и исключены из состава расходов заемщика.

По мнению Инспекции, инвестиционный характер договора подтверждается, в частности, обстоятельствами исполнения договора займа (не характерными для заемных отношений), а также фактом общей взаимозависимости сторон договора займа и иностранных компаний. Одна из данных иностранных компаний предоставила заимодавцу по спорному займу денежные средства, которые были направлены на выдачу соответствующего займа.

Налоговый орган расценил данные отношения в качестве перераспределения капитала бенефициаром данной группы компаний, являющимся российским физическим лицом.

Суд не согласился с Налоговым органом. Помимо детального анализа условий договора займа, которые свидетельствуют об отсутствии инвестиционного характера сделки, суд в решении указал, что специальной нормой (п. 4 ст. 269 НК РФ) предусмотрены случаи, когда фактически начисленные проценты не принимаются в полном размере в состав расходов, а делятся на предельные (которые можно учесть в расходах) и сверхпредельные (которые приравниваются к дивидендам).

Иного механизма переквалификации займа в инвестиционный договор в рассматриваемом случае действующим налоговым законодательством не предусмотрено.

Решение АС Тверской обл. от 08.11.17 делу № [A66-7018/2016](#) АО «Сибур-ПЭТФ» (судья Белов О.В.).

Правила тонкой капитализации не могут применяться, если среди участников сделки займа нет иностранной организации.

Налоговый орган по результатам проверки переклассифицировал договор займа между российскими организациями в договор инвестирования и отказал Обществу в учете убытка, сформированного за счет учета процентов по данному займу.

Суд не согласился с квалификацией Инспекции, указав, что ее позиция сводится к необходимости определения налоговых последствий исполнения данных сделок по правилам, установленным НК РФ для долевого участия в деятельности иных организаций. Данные правила устанавливают налоговую оценку долгового финансирования как вклада в уставный капитал с ограничением вычета процентов для целей налогообложения у заемщика, являющегося взаимозависимым лицом кредитора, и квалификацией процентного дохода как дивидендов (п. 2 ст. 269 НК РФ).

Наличие в налоговом законодательстве таких правил обусловлено участием в заемных отношениях со стороны кредитора иностранного лица и необходимостью предотвратить злоупотребления, допускаемые в связи с применением положений СоИДН.

Однако предусмотренное ст. 269 НК РФ правило «тонкой капитализации» не может быть применено в данном случае, поскольку все участники сделок являются российскими организациями.

Постановление АС Волго-Вятского округа от 14.11.17 по делу № [A11-8286/2015](#) ЗАО «Кольчугинский завод цветных металлов» (председательствующий Бердников О.Е., судьи Новиков Ю.В., Шемякина О.А.).

Заем перед российской сестринской компанией правомерно признан контролируемой задолженностью, поскольку общая материнская компания является налоговым резидентом Кипра.

Постановление АС Дальневосточного округа от 15.11.17 по делу № [A51-29076/2016](#) ЗАО «Лес Экспорт» (председательствующий Мильчина И.А., судьи Меркулова Н.В., Филимонова Е.П.).

Кредит перед независимым иностранным банком, обеспеченный гарантийным письмом другого независимого иностранного банка, является контролируемой задолженностью, если гарантийное письмо было выдано под условие его встречной гарантии со стороны иностранного акционера налогоплательщика.

Налоговый орган установил, что встречная гарантия направлена на создание источника возмещения затрат гаранта по выплате основной гарантии.

Суды согласились с Инспекцией, что встречная гарантия является обеспечением исполнения долгового обязательства российской организации «иным образом» со стороны иностранного акционера, что предусмотрено п. 2 ст. 269 НК РФ в качестве основания для применения правил тонкой капитализации.

Фактическое право на доход

Решение АС Смоленской обл. от 10.11.17 по делу № [A62-3777/2017](#) ООО «Актив Рус» (судья Ерохин А.М.).

У кипрской компании отсутствовало фактическое право на получение процентов по займу, поскольку (1) проценты были выплачены Обществом напрямую на счет резидента БВО; (2) у резидента БВО отсутствовали правовые основания на получение процентов (договор между кипрской компанией и резидентом БВО был заключен неуполномоченным лицом); (3) кипрская компания не уплатила с полученных процентов налоги на Кипре надлежащим образом.

Суд согласился с Налоговым органом, что кипрская компания-заимодавец не является фактическим получателем процентов по займу, выплаченных Обществом, на основании следующих обстоятельств:

- По поручению кипрской компании Общество выплатило проценты по займу на счет компании, зарегистрированной на БВО;
- Основанием для выплаты процентов на счет резидента БВО, по мнению Общества, является агентский договор между кипрской компанией и резидентом БВО, предметом которого является оперирование денежными средствами кипрской компании на основании ее указаний. Однако судом установлено, что на момент подписания данного агентского договора срок действия полномочий представителя кипрской компании по доверенности истек, поэтому данный договор был заключен неуполномоченным лицом. К решению совета директоров кипрской компании о подтверждении полномочий указанного лица на подписание агентского договора суд отнесся критически, поскольку оно было вынесено уже после вынесения Налоговым органом решения по проверке. Таким образом, у резидента БВО отсутствовали правовые основания на получение процентов;
- Кипрской компанией была представлена справка об уплате налога на прибыль на Кипре, а также аудиторское разъяснение, подтверждающее правильность уплаты соответствующего налога. Однако судом установлено, что кипрская компания была обязана с полученных процентов уплатить на Кипре налог на оборону, а не налог на прибыль, поскольку она является промышленной (нефинансовой) компанией. Подтверждения уплаты кипрской компанией налога на оборону в дело представлено не было;
- Налоговым органом доказано, что кипрская компания является аффилированным лицом по отношению к Обществу. Кроме того, Инспекция подтвердила, что кипрская компания управляется «профессиональным» директором, работающим в консалтинговой компании, оказывающей услуги по управлению налогами, в т. ч. с использованием компаний, зарегистрированных на БВО.

Суд отклонил доводы Общества о необходимости выплаты процентов на счет резидента БВО в связи с запретом на банковские операции на Кипре в ходе банковского кризиса 2013 г. Суд отметил, что данный запрет действовал всего 1 день и имел место за несколько месяцев до выплаты процентов по займу.

Таким образом, суд согласился с Инспекцией, доначислившей налог у источника в РФ по ставке 20%, в силу отсутствия у кипрской компании фактического права на проценты.

Решение АС Вологодской обл. от 28.11.17 по делу № [A13-15515/2017](#) АО «Белый ручей» (судья Баженова Ю.М.).

При выплате в 2016 г. иностранной компании дивидендов, фактическое право на которые имеет российское физическое лицо, российская организация обязана удержать и перечислить в бюджет НДФЛ в общий срок, установленный НК РФ, вне зависимости от даты получения от иностранной организации информации о лице, имеющем фактическое право на доход.

Общество в 2016 г., намереваясь выплатить дивиденды кипрской компании, запросило у нее подтверждение о фактическом праве на получение соответствующего дохода.

Через 3 недели, не дождавшись ответа, Общество выплатило дивиденды кипрской компании с удержанием налога у источника по ставке 5% в соответствии с СоИДН между РФ и Кипром.

Однако через 1,5 месяца после выплаты дивидендов Общество получило от кипрской компании письмо, в соответствии с которым у кипрской компании отсутствует фактическое право на дивиденды, которым обладает российское физическое лицо – конечный бенефициар кипрской компании.

Также кипрская компания гарантировала оплату Обществу разницы между удержанным налогом на прибыль у источника выплаты по ставке 5% и НДФЛ, подлежащим удержанию по ставке 13%.

Через 18 дней после получения данного письма Общество, получив от кипрской компании соответствующие денежные средства, перечислило в бюджет надлежащую сумму НДФЛ.

Налоговый орган привлек Общество к ответственности за несвоевременное перечисление НДФЛ в бюджет.

Общество, обращаясь в суд, не оспаривало факт просрочки, а сослалось на отсутствие вины, о чем, по мнению Общества, свидетельствуют следующие обстоятельства:

- На дату выплаты дивидендов у Общества отсутствовали сведения о лице, имеющем фактическое право на доход;
- До даты выплаты дивидендов Общество запросило у кипрской компании сведения о фактическом получателе дохода, но не получило своевременного ответа;
- Данный запрос в кипрскую компанию Общество направило в рамках реализации своего права, предусмотренного абз. 1 п. 1 ст. 312 НК РФ. Обязанность направлять такие запросы появилась у Общества только с 01.01.17 после вступления в силу соответствующих изменений в НК РФ.

Суд, признав решение Инспекции правомерным, указал, что НК РФ не содержит прямой нормы, согласно которой обязанность налогового агента по перечислению в бюджет НДФЛ зависит от даты предоставления иностранной организацией сведений, предусмотренных п. 1 ст. 312 НК РФ.

Также суд отметил, что Общество имело возможность перечислить НДФЛ в бюджет незамедлительно после получения письма от кипрской компании, а не ожидать 18 дней для получения от нее денежных средств.

Подтверждение налогового резидентства

Определение Верховного Суда РФ от 10.11.17 № [301-КГ17-16023](#) по делу № [A28-5635/2016](#) ООО «Лесохозяйственная управляющая компания» (судья

Завьялова Т.В.) об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ.

Судья ВС РФ согласилась с тем, что свидетельство о регистрации компании в качестве налогоплательщика, выданное Товариществом налоговых консультантов, не может служить подтверждением налогового резидентства ФРГ.

Постановление АС Уральского округа от 20.11.17 по делу № [А47-11560/2016](#) АО «Машиностроительный концерн ОРМЕТО ЮУМЗ» (председательствующий Черкезов Е.О., судьи Токмакова А.Н., Жаворонков Д.В.).

Сертификат налогового резидентства Индии должен быть удостоверен апостилом для его предъявления в налоговые органы России.

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов

Постановление Семнадцатого ААС от 30.11.17 по делу № [А60-31845/2017](#) ПАО «СКБ-Банк» (председательствующий Васильева Е.В., судьи Борзенкова И.В., Гулякова Г.Н.).

Приобретение акций российской организации на вторичном рынке у иностранной компании с отсрочкой оплаты не является препятствием к применению налоговой ставки 5% по дивидендам по СоИДН между РФ и ФРГ.

Банк в качестве депозитария выплатил дивиденды немецкому акционеру российской организации, который ранее приобрел более 15% акций российской организации на вторичном рынке у другой немецкой компании более чем за 4 млн. евро.

Банк в качестве Налогового агента удержал налог у источника по ставке 5%, поскольку посчитал соблюденными требования пп. «а» п. 1 ст. 10 СоИДН между РФ и ФРГ, в соответствии с которым такая налоговая ставка применяется в случае, если лицом, фактически обладающим правом собственности на дивиденды, является компания, которая непосредственно располагает по меньшей мере 10% уставного или складочного капитала выплачивающей дивиденды компании, и эта доля участия в капитале составляет не менее чем 80 тыс. евро или эквивалентную сумму в рублях.

Налоговый орган и суд первой инстанции отказали в применении ставки 5%, поскольку акции были приобретены немецким акционером с условием отсрочки оплаты, автоматически продлеваемой каждый год. До принятия решения по налоговой проверке оплата акций так и не была произведена, и, следовательно, не было совершено вложения иностранного капитала по смыслу ФЗ «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений».

Апелляционный суд не согласился с такой позицией, отметив, что в рассматриваемом случае приобретение иностранной компанией акций российской организации состоялось не в результате их эмиссии (первичного отчуждения самой организацией), а в результате их купли-продажи на вторичном рынке. В последнем случае уставный капитал акционерного общества не формируется и не увеличивается, а лишь происходит смена собственника ценных бумаг (изменение состава акционеров).

Даже в случае полной оплаты акций денежные средства поступили бы в адрес немецкого

продавца, а не российской организации. Осуществление реальных инвестиций в российскую организацию со стороны продавца акций Налоговым органом не оспаривается.

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Решение АС Кемеровской обл. от 24.11.17 по делу № [A27-2397/2017](#) ООО «Джой Глобал» (судья Потапов А.Л.).

Действия налогового органа по переквалификации договоров займа от иностранной материнской компании в инвестиционные договоры являются неправомерными, поскольку не доказано отклонение условий договоров займа от рыночных, а также в связи с реальным исполнением обязанности по возврату займа и процентов.

Налоговый орган в ходе проверки пришел к выводу, что заключенные Обществом с иностранной материнской компанией договоры займа фактически представляют собой инвестиционные договоры на приобретение активов (которые будут построены Обществом на заемные средства).

По мнению Инспекции, об инвестиционном характере спорного договора свидетельствуют следующие обстоятельства:

- Задолженность Общества перед материнской компанией составляет значительный удельный вес в объеме полученной выручки от реализации;
- Общество допускало просрочки выплаты процентов;
- Материнская компания не могла не знать, что Общество не имеет возможности погасить задолженность по другим имеющимся обязательствам. Несмотря на это материнская компания выдала Обществу новый заем, а также продлило срок возврата по имеющемуся займу;
- Общество заключило договор с Кемеровской областью на строительство объекта недвижимости, на исполнение которого и пойдут привлеченные средства.

На основании проведенной переквалификации Инспекция отказала в учете процентов по займу и курсовой разницы в составе расходов по налогу на прибыль, а также доначислила налог у источника в РФ, расценив выплаченные проценты в качестве дивидендов.

Обращаясь в суд, Общество представило заключение профессора Оксфордского университета, в котором сделан вывод о надлежащей квалификации ряда договоров в качестве договоров займа (один из договоров займа подчинен английскому праву). Налоговый орган представил заключение доцента Кемеровского государственного университета, в котором поддержана позиция Инспекции.

Суд посчитал позицию Налогового органа неправомерной, поскольку не нашел оснований для признания спорного договора инвестиционным:

- На основании оценки буквального значения слов и выражений, содержащихся в договорах займа, а также содержания представленных заключений суд сделал вывод, что данные договоры действительно оформляют заемные отношения;
- Со ссылкой на Обзор Президиума ВС РФ по ТЦО и тонкой капитализации (утв. 16.02.17) суд указал на отсутствие со стороны Налогового органа доказательств отклонений условий договоров займа от условий по аналогичным договорам, а также от нормальных условий хозяйствования;
- Также суд отметил, что договоры займа фактически исполняются, Обществом

производится возврат денежных средств и процентов с указанием на погашение займа. Обществом ведется учет процентов в соответствии с требованиями бухгалтерского и налогового учета.

Решение АС Смоленской обл. от 08.11.17 по делу № [А62-6588/2017](#) ООО «Торговый Дом Беллакт» (судья Ерохин А.М.).

Российская компания, выплачивающая дивиденды белорусской организации, не обязана удерживать налог у источника, если получатель дивидендов уплатил с них налог в Белоруссии в полном объеме.

Суд пришел к выводу, что ст. 9 СоИДН между РФ и Белоруссией² является диспозитивной нормой, в соответствии с которой приоритетным является право получателя дивидендов уплачивать налог в государстве своего постоянного местопребывания, и только во вторую очередь СоИДН определяет возможность (а не обязанность) уплаты налога в государстве организации, выплачивающей дивиденды.

Право выбора государства уплаты налога полностью отвечает целям СоИДН (избежание двойного налогообложения).

Поскольку получатель дивидендов уплатил с них налог в Белоруссии в полном объеме, у Налогового агента отсутствовала обязанность по удержанию налога у источника в РФ.

Постановление АС Московского округа от 03.11.17 по делу № [А40-10532/2017](#) ООО «Холдинговая горная компания» (председательствующий Анциферова О.В., судьи Дербенев А.А., Котельников Д.В.).

Налоговый орган правомерно доначислил налог у источника выплаты доходов от продажи пакета акций российской компании (не имеющей в активах значительную долю недвижимого имущества), поскольку фактически имел место обратный выкуп акций у взаимозависимой кипрской компании по завышенной цене.

Общество в 2012 г. приобрело у кипрской компании акции российской компании. Поскольку доля недвижимого имущества в активах данной компании является незначительной, налог у источника выплаты доходов с кипрской компании Общество не удерживало, ссылаясь на отсутствие объекта налогообложения согласно п. 2 ст. 309 НК РФ. В ходе проверки Налоговый орган установил, что ранее данный пакет акций уже находился в собственности Общества, но в 2010 г. был продан двум кипрским компаниям по цене почти в 7 раз ниже. Эти кипрские компании передали данный пакет акций продавцу по спорной сделке. Инспекция отметила, что Общество является взаимозависимым лицом со всеми участниками сделок, поскольку входит в одну группу компаний.

Исполнение обязательства по оплате доли, приобретенной в 2010 г., со стороны кипрских

² В соответствии со ст. 9 СоИДН между РФ и Белоруссией дивиденды, выплачиваемые предприятием одного Договаривающегося Государства лицу с постоянным местопребыванием в другом Договаривающемся Государстве могут облагаться налогом в этом другом Государстве. Однако такие дивиденды могут также облагаться налогом в Договаривающемся Государстве, в котором предприятие, выплачивающее дивиденды, является лицом с постоянным местопребыванием, и в соответствии с законодательством этого Государства, но взимаемый налог не должен превышать 15% валовой суммы дивидендов.

компаний состоялось только в 2012 г. после совершения второй сделки и получения оплаты от Общества. Таким образом, операция по продаже Обществом доли в 2010 г. была профинансирована самим Обществом путем перечисления оплаты за приобретение того же пакета акций в 2012 г. по более высокой цене.

В связи с этим, суды согласились с наличием обязанности у Общества удержать и перечислить налог с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, в размере разницы между стоимостью продажи Обществом акций и стоимостью их последующего приобретения.

Постановление Первого ААС от 08.11.17 по делу № [А11-6203/2016](#) ООО «Мон'дэлис Русь» (председательствующий судья Гуцина А.М., судьи Захарова Т.А., Москвичева 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.

В ходе проверки Налоговый орган установил, что Общество приобрело долю в другой российской организации у британской компании. В день совершения сделки Общество выдало британской компании - продавцу кредитную ноту на сумму сделки, на которую начислялись проценты.

Данная сделка, по мнению Общества, являлась российской частью глобальной программы правовой интеграции по соединению двух глобальных организационных структур, в результате которого Общество получит:

- Дополнительные доходы за счет централизации и перевода всех продаж на Общество;
- Доступ к приобретенным производственным мощностям и нематериальным активам;
- Доступ к новым маркетинговым технологиям и стратегиям в части продвижения товаров импульсного спроса, которыми Общество не располагало ранее.

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 – предмет 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, поскольку имеют общую головную компанию, сотрудников-совместителей, а также позиционируют себя в качестве единого целого в отношениях с третьими лицами.

О налоговых мотивах данной сделки, по мнению Инспекции, свидетельствует также следующее:

- Сумма покупки и начисленных на заем процентов сопоставима с размером нераспределенной прибыли Общества, за счет которой была совершена покупка;
- Условия полученного Обществом кредита не соответствуют обычаям делового оборота, поскольку отсутствует договоренность сторон о таких существенных условиях, как условия выдачи кредита, срок возврата кредита, обеспечение возврата

кредита;

- Британская компания-продавец была создана незадолго до совершения спорной сделки, а также обладает признаками технической компании;
- Британская компания распределила полученные доходы в форме дивидендов в адрес своего акционера без уплаты налогов в Великобритании.

Налоговый орган, руководствуясь тем, что головной компанией группы является налоговый резидент США, применил льготную ставку по дивидендам у источника выплаты в размере 5% по СоИДН между РФ и США.

Суды согласились с решением Инспекции, отклонив доводы Общества о наличии деловой цели по интеграции.

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