



ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 19¹

01 ноября 2016 – 31 декабря 2016 года

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

1. Новости международного налогообложения⁶

ОЭСР: семь государств присоединились к Соглашению о налоговом взаимодействии для осуществления автоматического обмена информацией (БЕПС, шаг 13).⁶

ЕС: члены Европарламента призывают к расширению доступа к информации о бенефициарном собственнике⁶

ЕС: одобрены поправки в Директивы ATAD и ATAD2⁷

ЕС: Европейская Комиссия приветствует введение новых правил налоговой прозрачности⁷

ОЭСР, Гонконг, Панама: дальнейшее развитие международного налогового сотрудничества⁷

Швейцария: Транснациональные корпорации сохранили льготное налогообложение.⁸

2. Письма Минфина России и ФНС России⁸

Контролируемые иностранные компании⁸

Если прибыль КИК определяется по правилам гл. 25 НК РФ, то на такую КИК распространяются и положения ст. 277 и 280 НК РФ об определении величины расходов по вкладам в уставный капитал, а также при совершении операций с ценными бумагами.⁸

Если участие контролирующего лица в КИК реализовано исключительно через российские публичные компании, то оно вправе самостоятельно принять решение о целесообразности и порядке отражения прибыли КИК в регистрах налогового учета.⁸

При анализе вопроса признания лица контролирующим необходимо учитывать, что прямое и (или) косвенное участие в российской публичной компании может осуществляться, в частности, через прямое и (или) косвенное участие в российских непубличных организациях.⁸

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, а также судебные акты по вопросам международного налогообложения за период с 01 ноября 2016 г. по 31 декабря 2016 г.

Если право страны регистрации морских судов, судов смешанного (река-море) плавания, судов внутреннего плавания или воздушных судов, принадлежащих КИК, относит такие суда к движимому имуществу, доход от их реализации не признается доходом от пассивной деятельности.9

Оценка выполнения условий признания контролирующим лицом осуществляется на дату получения дохода в виде прибыли КИК.9

При реализации ценных бумаг, полученных физическим лицом при ликвидации КИК, в качестве фактически произведенных расходов учитывается сумма, равная стоимости ценных бумаг по данным учета КИК на дату получения ценных бумаг, но не выше рыночной стоимости таких ценных бумаг.9

Если доля участия контролирующего лица в КИК отличается от доли в прибыли, на которую контролирующее лицо в случае ее распределения имеет право, прибыль КИК учитывается в налоговой базе у контролирующего лица в доле, соответствующей доле в прибыли КИК.9

При погашении ценных бумаг, полученных физическим лицом при ликвидации КИК, в качестве фактически произведенных расходов учитывается сумма, равная стоимости ценных бумаг по данным учета КИК на дату получения ценных бумаг, но не выше рыночной стоимости таких ценных бумаг.9

Положения НК РФ о величине прибыли КИК, при превышении которой прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы, применяются в отношении прибыли КИК после ее уменьшения на величину дивидендов (распределенной прибыли), выплаченных такой КИК.9

Сумма иностранного налога, на которую уменьшается сумма налога, исчисленного в отношении прибыли КИК за соответствующий период, пересчитывается в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату уплаты налога.10

Если у КИК отсутствует возможность распределения прибыли по причине установленной законом обязанности направления этой прибыли на увеличение уставного капитала, прибыль КИК не учитывается при определении налоговой базы у контролирующего лица и представление налоговой декларации по НДФЛ не требуется.10

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов10

Если налоговому агенту в отношении выплачиваемого иностранной организацией дохода известно несколько иных лиц, имеющих фактическое право на часть дохода, то налоговым агентом в отношении каждого такого лица заполняется отдельный подраздел 3.3 Раздела 3 Налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов.10

При выплате иностранной организации дивидендов, фактическим получателем которых является российская компания, российская организация вправе применить ставку, установленную пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, при выполнении предусмотренных данной нормой условий.10

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ10

Постоянное представительство французской компании вправе учитывать курсовые разницы в составе расходов по налогу на прибыль.11

Факт заключения иностранной организацией договора простого товарищества или иного договора, предполагающего совместную деятельность его сторон, осуществляемую полностью или частично на территории РФ, сам по себе не приводит к образованию постоянного представительства в РФ.11

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика11

Официальные документы, подтверждающие резидентство в РФ и Казахстане, выданные с 01.01.11, освобождены от необходимости их апостилирования при их использовании в отношениях между резидентами соответствующих государств.¹¹

Для подтверждения налогового статуса физического лица в иностранном государстве налоговому агенту может быть необходимо предоставить официальное подтверждение этого статуса.¹¹

Если на момент выплаты дохода иностранной организации российская организация - источник выплаты дохода не располагает подтверждением постоянного местонахождения иностранной организации в государстве, с которым Россия имеет СоИДН, то она обязана произвести удержание налога по ставке, предусмотренной НК РФ.¹¹

Если налогоплательщик получает из Италии пенсию от государственного учреждения, суммы такой пенсии могут облагаться налогом только в Италии. Суммы негосударственных пенсий, получаемых налоговым резидентом РФ от источников в Италии, могут облагаться налогом в России.¹²

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов¹²

Выражение «могут также облагаться налогом в Договариваемом Государстве» в СоИДН означает, что государству предоставлено право взимать налог с такого дохода, если это предусмотрено его национальным законодательством.¹²

Иные вопросы, связанные с международными операциями¹²

Если иностранная организация приняла на учет движимое имущество после 01.01.13 в качестве основного средства, а затем передала его своему российскому постоянному представительству, то такое постоянное представительство не уплачивает налог на имущество организаций в силу п. 25 ст. 381 НК РФ.¹²

При выплате доходов в виде дивиденда партнерству, созданному в Великобритании и не ведущему деятельность в РФ через постоянное представительство, налоговый агент удерживает налог в отношении каждого участника партнерства в части, соответствующей его доле участия.¹²

Зачет суммы налога, удержанного в Латвии с доходов ИП, находящегося на УСН, не производится.¹³

При возвращении физическому лицу суммы займа в иностранной валюте у него не возникает экономической выгоды в связи с изменением курса валют.¹³

Если порядок распределения доходов от распоряжения совместным имуществом определен супругами в брачном договоре, то доходы учитываются каждым супругом для целей НДФЛ в соответствии с таким договором. В обратном случае такие доходы учитываются в равных долях.¹³

При получении российским гражданином вида на жительство в иностранном государстве, статус валютного нерезидента начинает действовать после истечения одного года с момента возникновения права долговременного пребывания за рубежом, при условии, что период фактического отсутствия в РФ не прерывался.¹³

В случае добровольного уменьшения акционерным обществом уставного капитала у акционера-иностранной организации возникает доход, который относится к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежит обложению налогом.¹³

При продаже физлицом - нерезидентом РФ недвижимого имущества, находящегося в РФ, у данного лица возникает доход, облагаемый по ставке 30%.¹³

На иностранные организации, не осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства, не возложены обязанности налогового агента при выплате доходов от реализации акций (долей) организаций, более 50% активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося в РФ.¹⁴

3. Судебная практика¹⁵

Порядок применения правил контролируемой задолженности¹⁵

Судья Верховного суда РФ согласился с правомерностью применения правил тонкой капитализации к процентам по займу перед иностранной сестринской компанией.¹⁵

К процентам по займам перед иностранной сестринской компанией правомерно применены правила тонкой капитализации, поскольку их применение обусловлено отношениями зависимости между сторонами договора.¹⁵

Налоговый орган правомерно применил к выплаченным сверхнормативным процентам налоговую ставку, предусмотренную СоИДН между РФ и государством материнской компании (15%), а не между РФ и государством заимодавца.¹⁵

Долговое обязательство по договору займа перед нидерландской компанией было признано контролируемой задолженностью перед материнской компанией группы – налоговым резидентом о. Джерси, поскольку нидерландская компания является казначейством группы.¹⁵

К процентам по займу перед иностранной сестринской компанией правомерно применены правила тонкой капитализации, поскольку фактическим займодавцем и получателем процентов является материнская компания налогоплательщика.¹⁶

Применение правил тонкой капитализации при косвенной аффилированности между российским налогоплательщиком - получателем займа и иностранной компанией обоснованно. Косвенная зависимость сторон заемных отношений может выражаться в виде вхождения компаний в один холдинг, в том числе и при отсутствии между самими организациями непосредственных отношений подчиненности и подконтрольности.¹⁷

Суд подтвердил правомерность признания контролируемой задолженности Общества перед своим российским косвенным участником, поскольку материнской компанией этого заимодавца является иностранная организация, косвенно владеющая более 20% уставного капитала Общества.¹⁷

Налоговый орган правомерно признал контролируемой задолженностью налогоплательщика перед своим российским косвенным участником, поскольку косвенное участие заимодавца реализовано через владение долей в белорусской компании.¹⁷

Заем от иностранной сестринской компании правомерно признан контролируемой задолженностью перед материнской компанией группы, поскольку сестринская компания является казначейством группы, а материнская компания контролировала принятие всех финансовых решений в группе.¹⁸

Заем от иностранной сестринской компании правомерно признан контролируемой задолженностью перед общей материнской компанией, поскольку сестринская компания является финансовым центром группы, тогда как финансовые решения за нее принимала общая материнская компания.¹⁸

Общество вправе учитывать в расходах проценты по займу перед взаимозависимой компанией, даже если этот заем изначально был привлечен на покупку (у независимых лиц) доли в Обществе общей взаимозависимой компанией, с которой затем произошло слияние Общества.¹⁹

Налогоплательщик неправоммерно учитывал в расходах проценты по займам перед российскими сестринскими компаниями, поскольку общей материнской компанией является налоговый резидент Великобритании, а собственный капитал заемщика отрицательный.¹⁹

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ¹⁹

Требование об оформлении первичных документов в соответствии с требованиями законодательства РФ распространяется только на «собственные» операции постоянных

представительств. Расходы, передаваемые головным офисом, могут быть подтверждены актом приема-передачи расходов или иными документами с описанием операций и сумм, которые возможно отнести к конкретному виду расходов.19

Постоянное представительство вправе учесть расходы головного офиса по оказанным услугам, если доходы от оказания данных услуг признаны в налоговой базе постоянного представительства.20

Если московское постоянное представительство иностранной компании признает в составе своих доходов выручку от строительной деятельности в регионах РФ через другие филиалы сроком не более 12 месяцев, то московское представительство вправе учесть и расходы по такой деятельности.20

Налоговым законодательством не предусмотрена возможность налогообложения дивидендов, выплачиваемых постоянному представительству иностранной компании, по ставке 0%. В случае выполнения условий, предусмотренных соответствующим СоИДН, к таким дивидендам могут применяться льготные налоговые ставки.21

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика21

Сертификат налогового резидентства иностранного контрагента, выданный в 2012 г., не подтверждает правомерность использования льготного налогового режима в отношении процентов по кредитным договорам, выплаченных иностранным банкам в 2011 г.21

Предоставление документов, подтверждающих резидентство контрагента, после даты фактической выплаты дохода не препятствует освобождению дохода от налогообложения в РФ.21

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.22

Понятие «инвестированный в компанию капитал» по ст. 10 Соглашения между РФ и Швейцарией не ограничивается только взносом в уставный капитал российской организации, вклад в имущество также является «инвестированным капиталом» для целей применения пониженных ставок по дивидендам.22

Статьей 312 НК РФ не установлена обязанность иностранной компании доказывать движение дивидендов от эмитента акций до собственного расчетного счета, достаточно подтвердить право на получение дивидендов в определенном размере. Требование Налогового органа о представлении документов, раскрывающих движение средств от эмитента акций до депозитария, для подтверждения права на льготное налогообложение дивидендов по депозитарным распискам, не основано на законе.22

Сертификат, заверенный чиновником Округного офиса подоходного налога Ларнаки, является надлежащим подтверждением налогового резидентства Кипра.23

Иные вопросы, связанные с международными операциями23

Судья Верховного суда РФ согласился с тем, что вклад в имущество (добавочный капитал) российской компании со стороны иностранного участника в виде прекращения обязательства перед иностранным участником по возврату процентов по контролируемой задолженности не может быть квалифицирован в качестве получения дивидендов иностранной компанией.23

Российская организация, привлекающая иностранного судовладельца для международной перевозки товаров, не выступает налоговым агентом по доходам иностранного судовладельца, если судовладелец привлек другую российскую организацию в качестве перевозчика.24

Суммы, выплаченные иностранным компаниям за оказание услуг, нереальность которых была доказана Налоговым органом, являются безвозмездно полученными доходами иностранных организаций, с которых необходимо удерживать налог у источника выплаты.25

Налогоплательщик не вправе проводить зачет налога, удержанного в иностранном государстве по более высокой ставке в нарушение международного договора.25

Налоговый орган неправомерно переqualificировал договор подряда на проектные работы в лицензионный договор на передачу ноу-хау с целью налогообложения у источника выплаты доходов иностранной организации по такому договору.25

Налогоплательщик не вправе учитывать в расходах курсовые разницы по долгосрочным валютным займам перед иностранной материнской компанией, поскольку данные займы фактически являются вкладом в уставный капитал Налогоплательщика.26

Суд указал, что взыскание иностранной организацией суммы излишне удержанного налога с налогового агента неправомерно, поскольку иностранная организация как лицо, имеющее фактическое право на доход, обязана самостоятельно обратиться за возвратом излишне удержанных сумм в налоговый орган.27

При капитализации процентов по займу и последующем зачете требований иностранной компании в счет оплаты вклада в уставный капитал, российская организация была обязана удержать налог.27

1. Новости международного налогообложения

ОЭСР: семь государств присоединились к Соглашению о налоговом взаимодействии для осуществления автоматического обмена информацией (БЕПС, шаг 13).

Семь стран, включая РФ подписали Многостороннее Соглашение между компетентными органами о страховой отчетности, данный шаг является необходимым для участия в автоматическом обмене информацией налоговыми органами.

Соглашение является эффективным механизмом, позволяющим подписавшим странам участвовать во взаимном автоматическом обмене страховыми отчетами в порядке, описанном в шаге 13 БЕПС. Это поможет налоговым органам достичь лучшего понимания структурирования операций, осуществляемых транснациональными корпорациями. Важно отметить, что передача информации в порядке автоматического обмена будет осуществляться по защищенным каналам.

ЕС: члены Европарламента призывают к расширению доступа к информации о бенефициарном собственнике

Граждане ЕС смогут просматривать регистры бенефициарных собственников без необходимости доказать «законный интерес», в соответствии с принятыми поправками к Директиве «О противодействии отмыванию денег».

По действующим правилам необходимость получить доступ к регистрам бенефициарных собственников нужно подтверждать наличием «законного интереса». По мнению Парламента, такой подход ограничивает доступ как для компетентных должностных лиц, так и для представителей общественности.

Комитет Европарламента по экономическим и валютным вопросам совместно с Комитетом по гражданским свободам также проголосовали за введение в обязанности виртуальных платежных платформ по проверке их пользователей, так же как делают это банки в отношении клиентов. Они будут должны проверять личные данные и финансовые операции в целях сокращения использования таких виртуальных платформ для незаконной деятельности.

В дополнение, поправки расширят круг субъектов, на которые распространяется Директива: учтены трасты, а также иные структуры, имеющие строение или функции траста. К трастам будут предъявляться требования полной прозрачности, включая необходимость идентификации бенефициарного собственника.

ЕС: одобрены поправки в Директивы ATAD и ATAD2

Совет министров финансов ЕС одобрил поправки в Директивы по борьбе с уклонением от налогообложения (ATAD) в целях обеспечения минимальных стандартов по гибридным структурам, включая третьи государства (не являющихся членами ЕС) (ATAD2). Введение ATAD2 входит в число инициатив по изменению корпоративного налогообложения, представленных Комиссией в октябре 2016 г.

Принятая в июне 2016 г. ATAD обеспечивает широкий подход к пониманию минимальных стандартов против избежания уклонения от налогообложения, однако ATAD узко рассматривает гибридные схемы, относя к ним только гибридные инструменты и отношения между государствами-членами ЕС. Новые поправки в ATAD расширяют эти минимальные стандарты на гибридные схемы, используемые в том числе и с третьими странами. Дополнительно Директива распространила свое действие на гибридные структуры с использованием постоянного представительства, вопросы двойного резидентства, обратные гибриды со сквозным налогообложением, гибридные сделки, и т.п., то есть на те проблемы, которые не решены в ATAD. В случае применения таких гибридных структур ATAD2 требует от государств-членов ЕС либо не отказывать в вычете расходов или убытков по платежам или включать такие платежи в налоговую базу по налогу на прибыль.

ЕС: Европейская Комиссия приветствует введение новых правил налоговой прозрачности

Вступили в силу новые правила, обеспечивающие предоставление государствами-членами ЕС всей необходимой информации о налоговых рулингах (разъяснений) по трансграничному налогообложению, принятых внутри этих стран. Автоматический обмен такой информацией осуществляется через центральный депозитарий, доступного для всех стран ЕС.

Каждые полгода национальные налоговые органы будут отправлять отчет в депозитарий с перечислением всех выданных ими налоговых рулингов по международным операциям. Затем другие государства-члены смогут проверять эти списки и просить соответствующее государство-член предоставить более подробную информацию о конкретном рулинге. Первый такой обмен должен состояться не позднее 01.09.2017.

К 01 января 2018 года государствам-членам также будет необходимо предоставить такую информацию обо всех решениях по трансграничным вопросам, принятых с начала 2012 г.

ОЭСР, Гонконг, Панама: дальнейшее развитие международного налогового сотрудничества

В сентябре 2014 г. Гонконг заявил о своей поддержке автоматического обмена информацией о финансовых счетах на взаимной основе с соответствующими партнерами с целью начала первых обменов к концу 2018 года. Еще шесть государств подписали соглашение с компетентными властями Гонконга на проведение автоматического обмена, в результате чего общее количество стран, заключивших такое соглашение, достигло девяти (среди них - Бельгия, Канада, Гернси, Нидерланды, Италия, Мексика, Япония,

Южная Корея и Соединенное Королевство). В предстоящие месяцы ожидаются новые соглашения.

Кроме того, Панама сдала на хранение свою ратификационную грамоту для Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам. Таким образом, Панама подчеркивает свою приверженность борьбе с уклонением от уплаты налогов и совершает необходимые шаги к началу обмена информацией в соответствии со Стандартом ОЭСР об автоматическом обмене информацией о финансовых счетах (CRS) в 2018 г. Конвенция вступит в силу для Панамы с 01.07.2017.

Швейцария: Транснациональные корпорации сохранили льготное налогообложение.

Швейцарцы по итогам референдума отвергли налоговую реформу. Правительство предлагало установить единую для всей страны ставку корпоративного налога вместо нынешней системы, когда кантоны могут снизить налоговые ставки для международных корпораций. Например, в Женеве ставка достигает 24,16%, а транснациональные компании в среднем платят 11,6%. Единая ставка для всех компаний была бы 13,49%, если бы швейцарцы проголосовали за реформу.

1. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 16.12.16 № 03-12-12/2/75409.

Если прибыль КИК определяется по правилам гл. 25 НК РФ, то на такую КИК распространяются и положения ст. 277 и 280 НК РФ об определении величины расходов по вкладам в уставный капитал, а также при совершении операций с ценными бумагами.

Письмо Минфина России от 13.12.16 № 03-12-11/2/74558.

Если участие контролирующего лица в КИК реализовано исключительно через российские публичные компании, то оно вправе самостоятельно принять решение о целесообразности и порядке отражения прибыли КИК в регистрах налогового учета.

В соответствии с п. 4 ст. 25.13 НК РФ налогоплательщик не признается контролирующим лицом иностранной организации в случае, если участие налогоплательщика в иностранной организации реализовано исключительно через прямое и (или) косвенное участие в одной или нескольких российских публичных компаниях.

Письмо Минфина России от 29.11.16 № 03-12-11/2/70642.

При анализе вопроса признания лица контролирующим необходимо учитывать, что прямое и (или) косвенное участие в российской публичной компании может осуществляться, в частности, через прямое и (или) косвенное участие в российских непубличных организациях.

Письмо Минфина России от 21.11.16 № 03-12-11/2/68388.

Если право страны регистрации морских судов, судов смешанного (река-море) плавания, судов внутреннего плавания или воздушных судов, принадлежащих КИК, относит такие суда к движимому имуществу, доход от их реализации не признается доходом от пассивной деятельности.

Согласно ст. 1207 ГК РФ право собственности и иные вещные права на воздушные суда, морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты, подлежащие государственной регистрации, определяются по праву страны, где эти суда и объекты зарегистрированы.

Письмо Минфина России от 21.11.16 № 03-12-11/2/68451.

Оценка выполнения условий признания контролирующим лицом осуществляется на дату получения дохода в виде прибыли КИК.

Например, если финансовым годом КИК является 2015 календарный год, то прибыль такой КИК учитывается у контролирующего лица в случае, если его доля участия составляет более 50% по состоянию на первую дату получения дохода в виде прибыли КИК (31.12.2016).

Письмо Минфина России от 09.11.16 № 03-04-05/65631.

При реализации ценных бумаг, полученных физическим лицом при ликвидации КИК, в качестве фактически произведенных расходов учитывается сумма, равная стоимости ценных бумаг по данным учета КИК на дату получения ценных бумаг, но не выше рыночной стоимости таких ценных бумаг.

Данное положение применяется также в ситуации, когда ценные бумаги получены физическим лицом при ликвидации КИК и реализованы в одном налоговом периоде.

Письма Минфина России от 02.11.16 № 03-12-12/2/64332, от 02.11.16 № 03-12-12/2/64335.

Если доля участия контролирующего лица в КИК отличается от доли в прибыли, на которую контролирующее лицо в случае ее распределения имеет право, прибыль КИК учитывается в налоговой базе у контролирующего лица в доле, соответствующей доле в прибыли КИК.

Данное положение распространяется на формирование прибыли КИК для целей налогообложения в отношении финансовых периодов, начинающихся в 2017 году.

Письмо Минфина России от 02.11.16 № 03-04-05/64311.

При погашении ценных бумаг, полученных физическим лицом при ликвидации КИК, в качестве фактически произведенных расходов учитывается сумма, равная стоимости ценных бумаг по данным учета КИК на дату получения ценных бумаг, но не выше рыночной стоимости таких ценных бумаг.

Письмо Минфина России от 26.10.16 № 03-12-11/2/62523.

Положения НК РФ о величине прибыли КИК, при превышении которой прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы, применяются в отношении прибыли КИК после

ее уменьшения на величину дивидендов (распределенной прибыли), выплаченных такой КИК. Сумма иностранного налога, на которую уменьшается сумма налога, исчисленного в отношении прибыли КИК за соответствующий период, пересчитывается в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату уплаты налога.

Письмо Минфина России от 16.06.16 № 03-04-05/35146.

Если у КИК отсутствует возможность распределения прибыли по причине установленной законом обязанности направления этой прибыли на увеличение уставного капитала, прибыль КИК не учитывается при определении налоговой базы у контролирующего лица и представление налоговой декларации по НДФЛ не требуется.

В то же время такой налогоплательщик не освобождается от обязанности уведомления налогового органа по месту жительства физического лица о своем участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица) и о КИК, в отношении которых он является контролирующим лицом.

Порядок применения правил о фактическом получателе доходов

Письмо ФНС России от 09.11.16 № СД-3-3/5208.

Если налоговому агенту в отношении выплачиваемого иностранной организацией дохода известно несколько иных лиц, имеющих фактическое право на часть дохода, то налоговым агентом в отношении каждого такого лица заполняется отдельный подраздел 3.3 Раздела 3 Налогового расчета о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов.

Если налоговым агентом в налоговый орган было направлено сообщение, содержащее информацию о признании налогового резидента РФ лицом, имеющим фактическое право на доход, в отношении которого заполняется соответствующий лист подраздела 3.3, то его дата и номер отражаются по строкам 030, 040 подраздела 3.3 Раздела 3.

Письмо Минфина России от 08.07.16 № 03-08-05/40169, от 07.06.16 № 03-03-06/33145.

При выплате иностранной организации дивидендов, фактическим получателем которых является российская компания, российская организация вправе применить ставку, установленную пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, при выполнении предусмотренных данной нормой условий.

При этом, факт реорганизации иностранных организаций сам по себе не является основанием, ограничивающим право применения налоговым агентом к выплачиваемому доходу в виде дивидендов налоговой ставки 0%, если условия применения такой ставки, предусмотренные пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ и п. 1.1 ст. 312 НК РФ, выполняются до и после реорганизации.

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ

Письмо Минфина России от 21.11.16 № 03-08-05/68510.

стр. 10 из 27

Постоянное представительство французской компании вправе учитывать курсовые разницы в составе расходов по налогу на прибыль.

Письмо Минфина России от 15.11.16 № 03-08-05/66883.

Факт заключения иностранной организацией договора простого товарищества или иного договора, предполагающего совместную деятельность его сторон, осуществляемую полностью или частично на территории РФ, сам по себе не приводит к образованию постоянного представительства в РФ.

Если швейцарская организация в рамках договора о совместной деятельности не занимается осуществлением самостоятельной предпринимательской деятельности в РФ, приводящей к образованию постоянного представительства в соответствии со ст. 306 НК РФ, а только получает доходы в виде распределения прибыли от совместной деятельности, то подобные доходы, относятся к доходам от источников в РФ.

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика

Письмо Минфина России от 09.12.16 № 03-08-05/73654.

Официальные документы, подтверждающие резидентство в РФ и Казахстане, выданные с 01.01.11, освобождены от необходимости их апостилирования при их использовании в отношениях между резидентами соответствующих государств.

Между РФ и Республикой Казахстан путем обмена нотами заключено Соглашение о порядке признания официальных документов, подтверждающих резидентство. Соглашение освобождает от необходимости апостилирования соответствующих документов, выданных компетентными органами РФ и Республики Казахстан с 01.01.2011.

Соглашение вступило в силу с 29.11.2016 (даты получения Российской стороной письменного уведомления о выполнении Казахстанской стороной указанных внутривнутригосударственных процедур).

Письмо ФНС России от 19.10.16 № ОА-3-17/4846.

Для подтверждения налогового статуса физического лица в иностранном государстве налоговому агенту может быть необходимо предоставить официальное подтверждение этого статуса.

Если в иностранном государстве при определении налогового статуса физического лица наличие гражданства не является достаточным условием для признания его резидентом этого государства или если представить оригинал паспорта иностранного гражданина по каким-либо причинам невозможно, такое лицо должно представить налоговому агенту официальное подтверждение своего налогового статуса.

Письмо Минфина России от 31.05.16 № 03-08-05/31265.

Если на момент выплаты дохода иностранной организации российская организация - источник выплаты дохода не располагает подтверждением постоянного местонахождения иностранной организации в государстве, с которым Россия имеет СоИДН, то она обязана

произвести удержание налога по ставке, предусмотренной НК РФ.

При этом налоговым законодательством предусмотрен возврат ранее удержанного налога по выплаченным иностранным организациям доходам, в отношении которых СоИДН предусмотрен особый режим налогообложения, при условии представления подтверждения постоянного местонахождения.

Письмо ФНС России от 19.10.16 № ОА-3-17/4845.

Если налогоплательщик получает из Италии пенсию от государственного учреждения, суммы такой пенсии могут облагаться налогом только в Италии. Суммы негосударственных пенсий, получаемых налоговым резидентом РФ от источников в Италии, могут облагаться налогом в России.

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов

Письмо Минфина России от 28.11.16 № 03-08-05/70338.

Выражение «могут также облагаться налогом в Договаривающемся Государстве» в СоИДН означает, что государству предоставлено право взимать налог с такого дохода, если это предусмотрено его национальным законодательством.

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Письмо Минфина России от 23.11.16 № 03-05-05-01/68936.

Если иностранная организация приняла на учет движимое имущество после 01.01.13 в качестве основного средства, а затем передала его своему российскому постоянному представительству, то такое постоянное представительство не уплачивает налог на имущество организаций в силу п. 25 ст. 381 НК РФ.

Письмо ФНС России от 21.12.16 № СД-4-3/24561.

При выплате доходов в виде демереджа партнерству, созданному в Великобритании и не ведущему деятельность в РФ через постоянное представительство, налоговый агент удерживает налог в отношении каждого участника партнерства в части, соответствующей его доле участия.

Согласно СоИДН между РФ и Великобританией партнерство не является «лицом», следовательно, применять СоИДН возможно только в отношении участников партнерства, которые признаются лицами с постоянным местопребыванием в Великобритании. В этом случае налоговый агент удерживает налог с доходов от источников в РФ в отношении каждого участника партнерства в части, соответствующей его доле участия в партнерстве.

При отсутствии у налогового агента права на применение положений международных договоров в отношении партнеров доходы в виде демереджа подлежат налогообложению в РФ у источника выплаты по ставке 10% (пп. 8 п. 1 ст. 309, п. 1 ст. 310 и пп. 2 п. 2 ст. 284 НК РФ).

При этом в случае, если лицо, имеющее фактическое право на выплачиваемые доходы,

признается налоговым резидентом РФ, налогообложение производится в соответствии с положениями соответствующих глав части второй НК РФ для налогоплательщиков, являющихся налоговыми резидентами РФ, без удержания налога у источника и информирования об этом налогового органа (пп. 1 п. 4 ст. 7 НК РФ).

Письмо Минфина России от 23.11.16 № 03-11-11/69177.

Зачет суммы налога, удержанного в Латвии с доходов ИП, находящегося на УСН, не производится.

Упрощенная система налогообложения для ИП заменяет собой уплату НДФЛ. При этом в главе НК РФ, посвященной УСН, не содержится положений об устранении двойного налогообложения.

Письмо Минфина России от 22.11.16 № 03-04-05/68806.

При возвращении физическому лицу суммы займа в иностранной валюте у него не возникает экономической выгоды в связи с изменением курса валют.

Если порядок распределения доходов от распоряжения совместным имуществом определен супругами в брачном договоре, то доходы учитываются каждым супругом для целей НДФЛ в соответствии с таким договором. В обратном случае такие доходы учитываются в равных долях.

В отношении возвращенной физическому лицу в соответствии с заключенным договором суммы денежных средств в иностранной валюте, у такого налогоплательщика не возникает экономической выгоды в целях налогообложения в связи с изменением курса такой валюты.

Письмо ФНС России от 13.12.16 № ОА-3-17/6173.

При получении российским гражданином вида на жительство в иностранном государстве, статус валютного нерезидента начинает действовать после истечения одного года с момента возникновения права долговременного пребывания за рубежом, при условии, что период фактического отсутствия в РФ не прерывался.

Письмо Минфина России от 17.11.16 № 03-08-05/67758.

В случае добровольного уменьшения акционерным обществом уставного капитала у акционера-иностранной организации возникает доход, который относится к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежит обложению налогом.

При этом доход в виде выплат, производимых акционерам в результате уменьшения уставного капитала российского акционерного общества, не превышающих вклад акционера в уставный капитал, квалифицируется как «другие доходы» в соответствии с нормами СоИДН.

Письмо Минфина России от 17.11.16 № 03-04-05/67734.

При продаже физлицом - нерезидентом РФ недвижимого имущества, находящегося в РФ, у данного лица возникает доход, облагаемый по ставке 30%.

Минфин России отметил, что такая дифференциация соответствует позиции КС РФ, изложенной в Определении от 14.07.2011 № 949-О-О, и основана на объективном критерии, характеризующем связь физического лица с налоговой юрисдикцией РФ, в связи с чем, не может рассматриваться как дискриминация в зависимости от места пребывания.

Письмо ФНС России от 14.11.16 № СД-4-3/21486.

На иностранные организации, не осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства, не возложены обязанности налогового агента при выплате доходов от реализации акций (долей) организаций, более 50% активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося в РФ.

Также НК РФ не предусматривает обязанности по исчислению, уплате налога с таких доходов и представлению налоговой отчетности в налоговые органы самостоятельно иностранной организацией, получившей такой доход, если она не осуществляет деятельность в РФ через постоянное представительство и не состоит на учете в налоговых органах РФ.

2. Судебная практика

Порядок применения правил контролируемой задолженности

Определение Верховного Суда РФ от 28.12.16 № [305-КГ16-18259](#) по делу № [А40-149755/2015](#) ООО «Скания Лизинг» (судья Тютин Д.В.) об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ.

Судья Верховного суда РФ согласился с правомерностью применения правил тонкой капитализации к процентам по займу перед иностранной сестринской компанией.

Решение АС Новосибирской области от 21.12.16 по делу № [А45-15363/2016](#) АО «Русская компания развития» (судья Шашкова В.В.).

К процентам по займам перед иностранной сестринской компанией правомерно применены правила тонкой капитализации, поскольку их применение обусловлено отношениями зависимости между сторонами договора.

Суд согласился с Налоговым органом, применившим правила тонкой капитализации к займам перед иностранной сестринской компанией, несмотря на отсутствие в п. 2 ст. 269 НК РФ (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде) соответствующего указания, поскольку применение данных правил обусловлено отношениями зависимости между сторонами договора, что подчеркнуто Конституционным Судом РФ в Определениях от 17.07.2014 № 1578-0, от 17.07.2014 № 1579-0, от 24.03.2015 № 695-0.

Суд также отклонил доводы налогоплательщика, что материнская компания лишь частично профинансировала заимодавца средствами на выдачу займа, поскольку п. 2 ст. 269 НК РФ не содержит требований о перечислении заимодавцу денежных средств со стороны материнской компании. Кроме того, обстоятельствами дела данный довод налогоплательщика не подтверждается: заимодавец по спорной контролируемой задолженности сам имел долги по займам на сопоставимые суммы перед материнской компанией группы, которые были получены за несколько дней до выдачи займов российской компании.

Налоговый орган правомерно применил к выплаченным сверхнормативным процентам налоговую ставку, предусмотренную СоИДН между РФ и государством материнской компании (15%), а не между РФ и государством заимодавца.

Также суд признал правомерным применение к выплаченным сверхнормативным процентам СоИДН между РФ и государством резидентства материнской компании (Швеция; ставка 15%), а не СоИДН между РФ и государством резидентства заимодавца (Кипр; ставка 10%), отклонив доводы Налогоплательщика о том, что доход выплачен налоговому резиденту Кипра, а не Швеции.

Решение АС Самарской области от 02.12.16 по делу № [А55-12851/2016](#) ООО «Ритейл Тольятти» (судья Мешкова О.В.).

Долговое обязательство по договору займа перед нидерландской компанией было признано

контролируемой задолженностью перед материнской компанией группы – налоговым резидентом о. Джерси, поскольку нидерландская компания является казначейством группы.

Налоговый орган установил, что налогоплательщик является заемщиком по договору займа перед нидерландской компанией, являющейся сестринской компанией налогоплательщика.

В ходе проверки Инспекция получила информацию от иностранных налоговых органов, в соответствии с которой нидерландский заимодавец является казначейством группы компаний, что подтверждается следующими обстоятельствами:

- компания не составляет обособленную финансовую и налоговую отчетность, а информация о ее финансовых показателях включается в консолидированную отчетность группы компаний;
- компания является должником по открытой кредитной линии перед материнской компанией группы на существенную сумму;
- компания стала заимодавцем по спорному договору займа за счет средств материнской компании, которая произвела оплату по договору переуступки займа.

Суд согласился с Налоговым органом, что спорная задолженность является контролируемой не перед нидерландской сестринской компанией, а перед материнской компанией, которая является налоговым резидентом о. Джерси.

Таким образом, сверхпредельные проценты должны быть приравнены к дивидендам, выплаченным в адрес компании с о. Джерси (с которым у РФ отсутствует налоговое соглашение), а не в адрес нидерландской компании.

Кроме того, такая задолженность не может быть признана контролируемой перед кипрским участником Общества, поскольку такое участие осуществляется формально в пользу материнской компании группы, о чем свидетельствуют указываемые Налоговым органом обстоятельства (покупка доли Общества была профинансирована материнской компанией; кипрская компания не имеет собственных активов и не осуществляет какую-либо деятельность, финансируется за счет материнской компании группы).

Постановление Четырнадцатого ААС от 16.12.16 по делу № [А05-4077/2016](#) АО «ННК-Печоранефть» (председательствующий Смирнов В.И., судьи Докшина А.Ю., Осокина Н.Н.).

К процентам по займу перед иностранной сестринской компанией правомерно применены правила тонкой капитализации, поскольку фактическим займодавцем и получателем процентов является материнская компания налогоплательщика.

Кроме того, суд согласился с возможностью повторного анализа Налоговым органом правомерности учета в расходах процентов по контролируемой задолженности в налоговом периоде 2008 г. (проверенном в ходе предыдущей налоговой проверки) в рамках проведения налоговой проверки за 2010-2012 гг., поскольку эти расходы сформировали убыток, перенесенный налогоплательщиком на 2010-2012 гг.

Постановление Четвертого ААС от 28.12.16 по делу № [А78-8301/2016](#) ОАО «Ново-Широкинский рудник» (председательствующий Ткаченко Э.В., судьи Басаев Д.В., Сидоренко В.А.).

Применение правил тонкой капитализации при косвенной аффилированности между российским налогоплательщиком - получателем займа и иностранной компанией обоснованно. Косвенная зависимость сторон заемных отношений может выражаться в виде вхождения компаний в один холдинг, в том числе и при отсутствии между самими организациями непосредственных отношений подчиненности и подконтрольности.

Постановление Двенадцатого ААС от 06.12.16 по делу № [A12-22979/2016](#) ОАО «Хлебозавод № 5» (председательствующий судьи Смирников А.В., судьи Комнатная Ю.А., Кузьмичев С.А.).

Суд подтвердил правомерность признания контролируемой задолженности Общества перед своим российским косвенным участником, поскольку материнской компанией этого заимодавца является иностранная организация, косвенно владеющая более 20% уставного капитала Общества.

Обжалуя решения суда первой инстанции, Налогоплательщик заявил об отсутствии оснований для применения правил тонкой капитализации за налоговый период 2013 года. Согласно данным из ЕГРЮЛ, описанная Налоговым органом структура владения сложилась 15.01.2014, когда заимодавец стал косвенным участником Общества, приобретя долю в основном акционере Общества.

Суд апелляционной инстанции не принял данный довод, указав, что сделка по приобретению доли в основном акционере Общества удостоверена нотариально 31.12.2013. Именно в указанную дату заимодавцу перешло право собственности на соответствующую долю согласно п. 12 ст. 21 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» (в редакции, действовавшей в проверяемом периоде), что сделало его косвенным участником Общества.

Кроме того, суд отметил, что факт информирования общества о данных обстоятельствах не может иметь правового значения при определении действительной налоговой обязанности налогоплательщика.

Постановление Девятого ААС от 21.11.16 по делу № [A40-114424/16](#) ООО «Управление корпоративным автопарком» (председательствующий Яковлева Л.Г., судьи Кочешкова М.В., Румянцев П.В.).

Налоговый орган правомерно признал контролируемой задолженность налогоплательщика перед своим российским косвенным участником, поскольку косвенное участие заимодавца реализовано через владение долей в белорусской компании.

Инспекция установила, что Общество имеет задолженность по займу перед российской компанией. При этом участником Общества с долей более 20% является белорусская организация. Белорусская организация, в свою очередь, является дочерней компанией по отношению к заимодавцу Общества.

Суд согласился с Налоговым органом, что имеет место контролируемая задолженность, а общество неправомерно учитывало часть процентов в составе расходов.

Решение АС Самарской области от 18.11.16 по делу № [A55-13611/2016](#) ООО «Сервисная компания «ПетроАльянс» (судья Абдрафикова Л.Н.).

Заем от иностранной сестринской компании правомерно признан контролируемой задолженностью перед материнской компанией группы, поскольку сестринская компания является казначейством группы, а материнская компания контролировала принятие всех финансовых решений в группе.

Суд установил, что налогоплательщик имеет долг по займу перед сестринской компанией – резидентом Нидерландов. Материнской компанией группы является резидент Нидерландских Антильских островов.

Налоговым органом была представлена информация, что сестринская компания налогоплательщика является корпоративным казначейством группы, созданным в Нидерландах для получения преимуществ по СоИДН, заключенным данным государством, поскольку компания обладает незначительной суммой акционерного капитала и не имеет собственных активов и обязательств, кроме полученных и выданных займов по сделкам с другими компаниями группы, а также долговых обязательств перед внешними займодавцами, обеспеченных гарантиями материнской компании группы.

Суд отметил, что нидерландская компания – займодавец, исходя из анализа ее финансовой отчетности и полномочий по предоставлению отчетности в компетентные органы Нидерландов, не является самостоятельной организацией, принимающей решения о размерах размещения долговых обязательств, а также о размерах и условиях финансирования аффилированных компаний, входящих в группу компаний.

Руководствуясь данной информацией, суд согласился с Налоговым органом, что заем, полученный от сестринской компании, является контролируемой задолженностью перед материнской компанией группы. Поскольку между РФ и Нидерландскими Антильскими островами отсутствует СоИДН, ставка налога у источника выплаты по сверхнормативным процентам определяется НК РФ и составляет 15%.

Решение АС Пермского края от 16.11.16 по делу № [А50-17405/2016](#) ООО «Фирма «Радиус-Сервис» (судья Торопицин С.В.).

Заем от иностранной сестринской компании правомерно признан контролируемой задолженностью перед общей материнской компанией, поскольку сестринская компания является финансовым центром группы, тогда как финансовые решения за нее принимала общая материнская компания.

Судом установлено, что Общество является должником по договору займа перед иностранной сестринской компанией – резидентом Нидерландов. Общей материнской компанией сторон сделки также является компания – налоговый резидент Нидерландов.

Налоговый орган в ходе проверки получил информацию, что сестринская компания налогоплательщика является финансовым центром группы компаний, а конечным выгодоприобретателем является общая материнская компания, которая принимает финансовые решения своих дочерних компаний.

Суд отверг доводы Налогоплательщика, что займодавец привлекал денежные средства на выдачу займа не у материнской компании, а на Люксембургской фондовой бирже, а также не выплачивал дивидендов материнской компании. Суд отметил, что данные обстоятельства не исключают возможность квалифицировать положительную разницу между начисленными и предельными процентами для целей налогообложения как скрытую выплату дивидендов.

Общество вправе учитывать в расходах проценты по займу перед взаимозависимой компанией, даже если этот заем изначально был привлечен на покупку (у независимых лиц) доли в Обществе общей взаимозависимой компанией, с которой затем произошло слияние Общества².

Суд установил, что Общество стало обязанным лицом по договору займа в результате процедуры слияния с другой компанией группы. До этого данная компания приобрела долю в Обществе у независимых физических лиц за счет средств, привлеченных по этому же договору займа у третьей компании группы.

Налоговый орган при анализе данных обстоятельств пришел к выводу, что Общество неправомерно учитывало расходы займу, поскольку совершение последовательных сделок по привлечению займа на покупку доли в обществе и слиянию должника с Обществом свидетельствует о том, что объем долга был перенесен не на субъект, который, покупая доли, по сути, должен вложить средства в капитал юридического лица (понести расходы), а на приобретаемую организацию - Общество, за счет ресурсов которой в конечном итоге произошло финансирование сделки по покупке долей в Обществе. Такие расходы, по мнению Налогового органа, не связаны с ведением Обществом его предпринимательской деятельности.

Суд, признавая позицию Налогового органа неправомерной, отметил следующее:

- деловой целью сделки являлось получение контроля над активами Общества, а не перенос долговых обязательств других лиц;
- в результате слияния к Обществу перешли не только пассивы, но и активы (в существенном объеме) компании, с которой произошло слияние;
- присоединение убыточных компаний к прибыльному налогоплательщику не признается налоговым правонарушением, а является легальным способом минимизации налоговых обязательств по налогу на прибыль, и федеральным законодателем прямо не запрещен.

Решение АС г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 27.11.16 по делу № [А56-63031/2016](#) ООО «Тихвинский ферросплавный завод» (судья Анисимова О.В.).

Налогоплательщик неправомерно учитывал в расходах проценты по займам перед российскими сестринскими компаниями, поскольку общей материнской компанией является налоговый резидент Великобритании, а собственный капитал заемщика отрицательный.

Постоянное представительство иностранных организаций на территории РФ

Решение АС г. Москвы от 21.12.16 по делу № [А40-121559/16](#) иностранной организации «Цаб Цементанлагенбау ГмбХ Дессау» (Германия) (судья Бедрацкая А.В.).

Требование об оформлении первичных документов в соответствии с требованиями

² Суд апелляционной инстанции пересмотрел решение АС Пермского края от 16.11.2016

законодательства РФ распространяется только на «собственные» операции постоянных представительств. Расходы, передаваемые головным офисом, могут быть подтверждены актом приема-передачи расходов или иными документами с описанием операций и сумм, которые возможно отнести к конкретному виду расходов.

Согласно правовой позиции ВАС РФ, изложенной в Определении от 08.11.07 № 14307/07, передача головным офисом расходов филиалу (постоянному представительству) производится на основании акта передачи расходов, который является первичным учетным документом.

Требование об оформлении первичных документов в соответствии с требованиями законодательства РФ распространяется только на операции, осуществляемые непосредственно постоянными представительствами иностранных организаций, находящимися на территории РФ.

Документальным обоснованием передачи расходов головного предприятия может быть, как сам акт приема-передачи расходов (авизо), так и иные документы. Расходы, понесенные головной организацией в интересах филиала, могут быть подтверждены документами, оформленными головным офисом в установленном им порядке, с описанием операций и сумм, которые возможно отнести к конкретному виду расходов.

Суд согласился с Налогоплательщиком, что передаваемые постоянному представительству расходы оформлены документами, соответствующими обычаям делового оборота, применяемым в Германии (государстве головного офиса), поэтому они подтверждены надлежащим образом.

Постоянное представительство вправе учесть расходы головного офиса по оказанным услугам, если доходы от оказания данных услуг признаны в налоговой базе постоянного представительства.

Судом установлено, что между иностранной компанией и российским заказчиком заключен договор на оказание инжиниринговых услуг (в частности, на разработку проектной документации).

Данные услуги оказывались сотрудниками головного офиса иностранной компании (Германия) без их выезда на территорию РФ.

Налоговым органом было отказано в учете передаваемых расходов, поскольку фактически услуги были полностью оказаны головным офисом, а задействованные сотрудники не приезжали на территорию РФ.

Суд согласился с Налогоплательщиком в том, что данные услуги были оказаны московским представительством компании с привлечением сотрудников головного офиса. При этом характер услуг не предполагает обязательного выезда соответствующих сотрудников на территорию РФ. Компанией не отрицается, что сотрудники в процессе оказания услуг не командировались на территорию РФ.

Кроме того, спорные расходы должны быть учтены по той причине, что московское представительство компании отразило доходы от оказания данных услуг в своей налоговой базе.

Если московское постоянное представительство иностранной компании признает в составе своих доходов выручку от строительной деятельности в регионах РФ через другие филиалы сроком не более 12 месяцев, то московское представительство вправе учесть и расходы по такой деятельности.

Суд установил, что немецкая компания осуществляет строительную деятельность в нескольких регионах РФ через свои филиалы общей продолжительностью менее 12 месяцев. Немецкая компания не признавала свои филиалы в качестве постоянных представительств в соответствующих регионах РФ в силу п. 3 ст. 5 СоИДН между РФ и Германией. Доходы от данной деятельности отражались в налоговой базе московского представительства немецкой компании, которое признано в качестве постоянного представительства для целей налогообложения.

Налоговый орган отказал в учете данных расходов, отметив, что данные расходы не были понесены московским представительством. Отобразить данные суммы в составе расходов немецкая компания может только путем признания филиалов в регионах РФ постоянными представительствами.

Суд не согласился с данной позицией, отметив, что в силу п. 3 ст. 5 СоИДН между РФ и Германией компания не обязана была признавать свои филиалы постоянными представительствами. При этом обстоятельства дела свидетельствуют о том, что расходы действительно связаны с деятельностью московского представительства компании:

- соответствующие договоры подписаны при участии главы московского представительства. Сами филиалы не имели права заключать такие договоры;
- доходы от данной деятельности отражались в налоговой базе московского постоянного представительства.

Постановление Пятнадцатого ААС от 04.12.16 по делу № [А32-20242/2016](#) ОАО «Кристалл-2» (председательствующий Сулименко Н.В., судьи Герасименко А.Н., Николаев Д.В.).

Налоговым законодательством не предусмотрена возможность налогообложения дивидендов, выплачиваемых постоянно представителю иностранной компании, по ставке 0%. В случае выполнения условий, предусмотренных соответствующим СоИДН, к таким дивидендам могут применяться льготные налоговые ставки.

Порядок применения правил о подтверждении резидентства налогоплательщика

Постановление Девятого ААС от 30.12.16 по делу № [А40-112444/16](#) ФГУП «Почта России» (председательствующий Свиридов В.А., судьи Захаров С.Л., Чеботарева И.А.).

Сертификат налогового резидентства иностранного контрагента, выданный в 2012 г., не подтверждает правомерность использования льготного налогового режима в отношении процентов по кредитным договорам, выплаченных иностранным банкам в 2011 г.

Постановление АС Западно-Сибирского округа от 09.12.16 по делу № [А27-24958/2015](#) ОАО «Угольная компания «Кузбассразрезуголь» (председательствующий Чапаева Г.В., судьи Бурова А.А., Кокшаров А.А.).

Предоставление документов, подтверждающих резидентство контрагента, после даты фактической выплаты дохода не препятствует освобождению дохода от налогообложения в

РФ.

Суды согласились с применением позиции Верховного суда РФ, выраженной в Определениях ВС РФ от 12.01.2015 № 8231-ПЭК14 и от 23.09.2014 № 305-ЭС14-1210 по делу № А40-14698/13 (по ОАО «Авиакомпания «Сибирь») и отметили, что иностранная компания вправе претендовать на льготный режим налогообложения даже несмотря на представление подтверждающих резидентство документов после даты фактической выплаты дохода.

Применение льготных ставок при налогообложении дивидендов.

Постановление Десятого ААС от 06.12.16 по делу № [А41-4100/16](#) ООО «Парк Ногинск» (председательствующий Коновалов С.А., судьи Бархатов В.Ю., Немчинова М.А.).

Понятие «инвестированный в компанию капитал» по ст. 10 Соглашения между РФ и Швейцарией не ограничивается только взносом в уставный капитал российской организации, вклад в имущество также является «инвестированным капиталом» для целей применения пониженных ставок по дивидендам.

Налоговый орган пришел к выводу, что выплаченные российской организацией дивиденды в адрес единственного участника-швейцарской компании должны облагаться у источника выплаты по ставке 15%, поскольку уставный капитал российской организации составляет 10 тыс. руб., тогда как согласно п. 2 ст. 10 Соглашения между РФ и Швейцарией ставка 5% может применяться при одновременном соблюдении следующих условий:

- если фактическим владельцем дивидендов является компания, которой прямо принадлежит по меньшей мере 20% капитала компании, выплачивающей дивиденды; и
- иностранный капитал, инвестированный в нее, превышает 200 тыс. швейцарских франков или их эквивалент в любой другой валюте на момент начисления дивидендов.

По мнению Инспекции, соответствующее инвестирование должно производиться именно в уставный капитал, а не в иной форме.

Суды не согласились с данной позицией, отметив, что Федеральными законами «Об иностранных инвестициях в РФ» и «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляемой в форме капитальных вложений» понятие инвестиций не ограничивается только взносом в уставный капитал российской организации. Швейцарская компания вложила в имущество российской организации 1 млн. евро, что свидетельствует о соблюдении условий п. 2 ст. 10 Соглашения между РФ и Швейцарией.

Постановления Девятого ААС от 16.11.16 по делу № [А40-124561/16](#) (председательствующий Кочешкова М.В., судьи Румянцев П.В., Попов В.И.); от 24.11.2016 № по делу № [А40-124556/16](#) компании Рипотус Лимитед (Кипр) (председательствующий Поташова Ж.В., судьи Лепихин Д.Е., Маркова Т.Т.)

Статьей 312 НК РФ не установлена обязанность иностранной компании доказывать движение дивидендов от эмитента акций до собственного расчетного счета, достаточно

подтвердить право на получение дивидендов в определенном размере. Требование Налогового органа о представлении документов, раскрывающих движение средств от эмитента акций до депозитария, для подтверждения права на льготное налогообложение дивидендов по депозитарным распискам, не основано на законе.

Кипрская организация обратилась в налоговый орган за возвратом (при применении льготной ставки, предусмотренной пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН между РФ и Кипром) излишне удержанного налога с дивидендов, полученных по американским депозитарным распискам (АДР) на акции российских компаний. К заявлению были приложены, в частности, следующие документы:

- копии платежных ордеров на приобретение АДР на сумму 200 млн. USD;
- копии договоров с депозитариями на хранение АДР;
- копии выписок со счетов депо, подтверждающие владение АДР;
- копии выписок со счетов налогоплательщика, подтверждающие получение дивидендов;
- копии писем и платежных поручений эмитента акций об удержании и уплате в бюджет налогов с дивидендов.

Налоговый орган отказал в возврате налога, поскольку, по мнению Инспекции, налогоплательщиком не было подтверждено право на применение льготного режима налогообложения, а именно не представлены документы, подтверждающие движение дивидендов по АДР по всей цепочке, а именно между эмитентом акций и депозитарием.

Суды не согласились с позицией Налогового органа, отметив, что ст. 312 НК РФ не установлена обязанность заявителя доказывать движение денежных средств от эмитента акций до собственного расчетного счета. На заявителя возлагается только обязанность подтвердить право на получение дивидендов в определенном размере, что было сделано налогоплательщиком при подаче заявления на возврат налога.

Сертификат, заверенный чиновником Окружного офиса подоходного налога Ларнаки, является надлежащим подтверждением налогового резидентства Кипра.

В приложении к письму Минфина РФ от 17.06.2010 № 03-08-13 указывается перечень органов и должностных лиц Кипра, уполномоченных выдавать и подписывать сертификаты, подтверждающие постоянное местопребывание на Кипре, среди которых, в частности, указаны «чиновники Окружного офиса подоходного налога Ларнаки (включая офис Паралимни)».

Иные вопросы, связанные с международными операциями

Определение Верховного Суда РФ от 26.12.16 № [310-КГ16-17554](#) по делу № [A23-5600/2015](#) ООО «Цуегг Россия» (судья Тютин Д.В.) об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ.

Судья Верховного суда РФ согласился с тем, что вклад в имущество (добавочный капитал) российской компании со стороны иностранного участника в виде прекращения обязательства перед иностранным участником по возврату процентов по контролируемой задолженности не может быть квалифицирован в качестве получения дивидендов иностранной компанией.

Налоговым органом установлено, что итальянская компания - единственный участник российской организации осуществила вклад в имущество (добавочный капитал) Общества. Данный вклад был осуществлен путем прекращения обязательства по возврату части процентов по займу (контролируемой задолженности), которые подлежали уплате итальянскому участнику.

Инспекция посчитала, что такие операции свидетельствуют о получении итальянской компанией дивидендов, с которых российская организация была обязана удержать налог на прибыль.

Суды нижестоящих инстанций не согласились с позицией Налогового органа, отметив, что обе совершенные операции являются безвозмездными (не предполагающими увеличения объема требований участника к компании), что свидетельствует об отсутствии факта выплаты дивидендов в какой-либо форме. Более того, прощение долга предполагает безвозмездное получение дохода той организацией, долг которой прощается. В результате принятого решения о прощении долга по процентам (дивидендам) доход получен не учредителем, а российской организацией. Отказ от имущественного права по своей экономической сути не может приводить к получению дохода. Отсутствие дохода у учредителя означает и отсутствие обязанности по удержанию налога на прибыль у налогового агента.

Таким образом, проценты по договору займа квалифицированные налоговым органом как дивиденды, не были получены учредителем в какой-либо форме: ни путем денежных перечислений, ни иными способами, предусмотренными действующим законодательством. Поэтому обязанность по начислению и удержанию налога у налогового агента не возникла.

Судья Верховного суда РФ посчитал позицию судов правомерной, отказав в передаче дела.

Решение АС Астраханской области от 12.12.16 по делу № [А06-4229/2016](#) ООО «МГ-Транс» (судья Колмакова Н.Н.).

Российская организация, привлекающая иностранного судовладельца для международной перевозки товаров, не выступает налоговым агентом по доходам иностранного судовладельца, если судовладелец привлек другую российскую организацию в качестве перевозчика.

Налоговым органом установлено, что Общество выплачивало иностранным организациям (из государств, с которыми у РФ отсутствует СоИДН) доходы по договорам фрахтования судов, используемых в международной перевозке. При этом Общество неправомерно, по мнению Инспекции, не удержало налог у источника в РФ с данных доходов.

Суд первой инстанции признал данную позицию неправомерной, согласившись с Налогоплательщиком, который пояснил, что иностранные судовладельцы, в свою очередь, привлекали для совершения перевозок российские организации, которые и являются источниками доходов иностранных компаний. Источником дохода для иностранных организаций – судовладельцев будут являться российские компании, арендовавшие морские суда.

Следовательно, именно данные российские перевозчики являются налоговыми агентами по доходам иностранных судовладельцев.

Постановление Шестнадцатого ААС от 16.12.16 по делу № [А61-3420/2015](#) ГАУ ПФК «Алания» (председательствующий Параскевова С.А., судьи Белов Д.А., Цигельников И.А.).

Суммы, выплаченные иностранным компаниям за оказание услуг, нереальность которых была доказана Налоговым органом, являются безвозмездно полученными доходами иностранных организаций, с которых необходимо удерживать налог у источника выплаты.

Налоговый орган установил, что Учреждение выплачивало вознаграждения иностранным компаниям за услуги по подбору футболистов. При этом в ходе проверки Инспекция пришла к выводу, что данные услуги не были оказаны в действительности, поэтому выплаченные суммы следует считать безвозмездно полученными доходами иностранных организаций. Следовательно, в данном случае не применяются п. 2 ст. 309 НК РФ и п. 5 ст. 13 СоИДН между РФ и Великобританией о налогообложении доходов от оказания услуг только в государстве резидентства.

Суды согласились с выводом Налогового органа, что Налогоплательщик в нарушение ст. 309-310 НК РФ не удержал у источника выплаты налог на доходы иностранных организаций.

Постановление Девятого ААС от 23.12.16 по делу № [А40-145426/16](#) ПАО «Сбербанк России» (председательствующий Румянцев П.В., судьи Кочешкова М.В., Лепихин Д.Е.).

Налогоплательщик не вправе проводить зачет налога, удержанного в иностранном государстве по более высокой ставке в нарушение международного договора.

Налогоплательщику было отказано в зачете налога в России в части превышения фактически удержанной суммы (по ставке 15%) над суммой налога, рассчитанной по ставке 10% (в соответствии с п. 2 ст. 11 СоИДН), поскольку СоИДН между РФ и Казахстаном ограничивает размер налога у источника выплаты ставкой 10%.

Суд поддержал позицию Налогового органа и отметил, что п. 2 ст. 23 СоИДН, регулируя вопрос зачета удержанного за рубежом налога, требует, чтобы сумма налога удерживалась в соответствии с положениями СоИДН. Такой смысл придает данной норме п. 32.2 Комментариев к ст. 23А и 23В Модельной конвенции ОЭСР.

Целью Модельной конвенции ОЭСР является не только устранение двойного налогообложения, но и распределение доходов между договаривающимися государствами.

Постановление Девятого ААС от 14.12.16 по делу № [А40-116599/16](#) АО «ОХК «Уралхим» (председательствующий Маркова Т.Т., судьи Лепихин Д.Е., Попов В.И.).

Налоговый орган неправоммерно переквалифицировал договор подряда на проектные работы в лицензионный договор на передачу ноу-хау с целью налогообложения у источника выплаты доходов иностранной организации по такому договору.

Налоговый орган сделал вывод, что договор подряда на выполнение иностранной организацией проектных работ по существу является лицензионным договором на

передачу ноу-хау, поскольку текст договора прямо предусматривает использование ноу-хау для создания технической документации, передаваемой после ее разработки налогоплательщику.

По мнению Инспекции, стороны избрали модель договора подряда с целью признания доходов иностранной организации по такому договору не облагаемыми у источника выплаты в РФ в соответствии с п. 2 ст. 309 НК РФ. Передача прав использования ноу-хау при этом облагается у источника выплаты согласно пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Суды, не соглашаясь с данной позицией, отметили, что системный анализ условий спорного договора однозначно свидетельствует, что он полностью соответствует всем условиям договора подряда на выполнение проектных работ. При этом анализ положений этого договора в контексте норм законодательства о передаче интеллектуальных прав показывает, что в нем отсутствует условие, где идентифицировано какое-либо исключительное право, то есть не определен передаваемый объект права, без чего невозможно в принципе наличие предмета договора о передаче исключительных прав.

В целях получения заключения по исследованию текста договора на предмет определения наличия положений о передаче ноу-хау, Общество обратилось к специалисту-лингвисту, который проанализировав семантику используемых спорных терминов, сделал вывод, что в рассматриваемом случае стороны договора пришли к соглашению о выполнении проектных работ и разработке инженерной документации, с последующей передачей документации, а не ноу-хау.

Более того, Налогоплательщик в ходе проверки получил от иностранной организации документы с подтверждением, что на момент выплаты дохода компания имела постоянное местонахождение в Бельгии, следовательно, доходы иностранной организации не должны облагаться налогом у источника выплаты вне зависимости от квалификации предмета анализируемого договора.

Постановление АС Дальневосточного округа от 29.11.16 по делу № [A16-343/2016](#) ООО «Хэмэн - Дальний Восток» (председательствующий Филимонова Е.П., судьи Никитина Т.Н., Ширяев И.В.).

Налогоплательщик не вправе учитывать в расходах курсовые разницы по долгосрочным валютным займам перед иностранной материнской компанией, поскольку данные займы фактически являются вкладом в уставный капитал Налогоплательщика.

За несколько лет своей деятельности Налогоплательщик (заемщик) заключил 42 договора займа со своей материнской компанией, являющейся государственной корпорацией КНР. Существенная часть займа была выдана в иностранной валюте. Налогоплательщик учитывал курсовые разницы по данным валютным обязательствам в составе расходов по налогу на прибыль.

Налоговый орган в ходе проверки установил, что в течение десяти лет Налогоплательщик ни разу не погасил задолженность по договорам займа, а материнская компания не предъявляла ему требований по погашению долга.

Суды согласились с тем, что займы выданы с целью увеличения уставного капитала Налогоплательщика, поэтому Общество не вправе учитывать в расходах курсовые разницы таким займам.

Решение АС г. Москвы от 21.11.16 по делу № [А40-79854/15](#) иностранной компании Запардиэл Трейдинг Лимитед (Кипр) (судья Худобко И.В.)

Суд указал, что взыскание иностранной организацией суммы излишне удержанного налога с налогового агента неправомерно, поскольку иностранная организация как лицо, имеющее фактическое право на доход, обязана самостоятельно обратиться за возвратом излишне удержанных сумм в налоговый орган.

Статьей 312 НК РФ прямо предусмотрены последствия при излишнем удержании налоговым агентом налога с дохода иностранной организации, а именно возврат налогоплательщику излишне удержанных налогов путем обращения в налоговый орган.

Решение АС Московской области от 25.11.16 по делу № [А41-54931/16](#) ООО «Производственно-строительная компания «СНМ» (судья Юдина М.А.).

При капитализации процентов по займу и последующем зачете требований иностранной компании в счет оплаты вклада в уставный капитал, российская организация была обязана удержать налог.

Из данных налоговых регистров Инспекция установила, что Обществом была проведена капитализация процентов по займу перед иностранной компанией (сумма основного долга увеличена была на сумму начисленных процентов). Единственный участник Налогоплательщика (другая иностранная компания) вынес решение о принятии заимодавца в состав участников Общества с увеличением уставного капитала на сумму вклада нового участника.

Вклад в уставный капитал Общества был совершен путем зачета требований Общества по оплате доли и требований заимодавца по возврату ему суммы долга, а также накопленных процентов.

Суд согласился с Налоговым органом, что в результате данных операций сумма процентов по займу капитализировалась к сумме основного долга. При этом капитализация процентов по займу для целей налогообложения рассматривается как выплата дохода иностранной компании, при которой необходимо удерживать налог у источника выплаты.

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