**Обзор судебных споров по вопросам применения положений международных налоговых договоров и злоупотребления законодательством при трансграничных операциях.**

**I. Подходы к применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника).**

**1. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 27.02.2018 № 526-О об отказе в принятии к рассмотрению жалоб ЗАО «Кредит Европа Банк».**

ЗАО «Кредит Европа Банк» (Банк) были поданы жалобы в Конституционный Суд Российской Федерации на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 24, 45, 46, 284 и 310 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом для обращения Банка с данными жалобами послужили выводы налогового органа и судов о неправомерном применении Банком при выплате процентов по депозитам «сестринского» банка – резидента Швейцарии (далее - Швейцарский банк) положений Соглашения между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 15.11.1995, в редакции действующей до 09.11.2012 (далее – Соглашение), предусматривающих уплату налога по ставке 5 процентов.

Исходя из установленных фактических обстоятельств, суды пришли к выводу, что фактическими получателями (бенефициарными собственниками) спорных процентов являлись иные лица (инвесторы), а не Швейцарский банк.

Поскольку фактическими получателями спорных процентов являлись иные лица (инвесторы), а не Швейцарский банк (в отношении спорных депозитов являлся агентом), а также учитывая отсутствие информации о конкретных фактических получателях спорных процентов (их резидентстве) суды сделали вывод о том, что в данном случае при выплате этих процентов отсутствовали правовые основания для применения льготы (пониженной ставки в размере 5 процентов), предусмотренной Соглашением для банков, являющихся фактическими получателями доходов в виде процентов.

При указанных обстоятельствах суды поддержали выводы налогового органа о том, что в данном случае Банк в качестве налогового агента обязан был исчислить (удержать, перечислить в бюджет) налог исходя из общей предусмотренной статьей 284 Налогового кодекса Российской Федерации ставки налога для процентных доходов в размере 20 процентов.

По мнению Банка, оспариваемые законоположения, толкуемые в судебной практике противоречиво, возлагают на него избыточные и несоразмерные налоговые обязательства, в том числе допускают (в части статей 24, 45 и 46 Налогового кодекса Российской Федерации) взыскание с налоговых агентов за счет их имущества сумм налога, не удержанного у иностранной организации. Заявитель также указывал, что оспариваемые законоположения (в части статей 284 и 310 Налогового кодекса Российской Федерации) допускают вменение налоговому агенту при выплате дохода иностранной организации налога по общей ставке 20 процентов, не дифференцируя ее размер в зависимости от фактических получателей дохода (физических лиц).

Конституционный Суд Российской Федерации отказывая в принятии к рассмотрению жалоб Банка указал, что налоговая ставка является обязательным элементом налогообложения (пункт 1 статьи 17 Налогового кодекса Российской Федерации) и налогоплательщик не может произвольно ее применять (изменить ее размер в большую или меньшую сторону) или отказаться от ее применения.

При этом законодатель, действуя в рамках своей компетенции в налоговой сфере, установил различные размеры налоговых ставок, исходя из вида доходов, получаемых иностранным лицом. Обязанности по исчислению и удержанию налога на прибыль с доходов иностранной организации (не осуществляющей деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации) по общему правилу возлагаются на налогового агента с учетом положений международных договоров, допускающих применение пониженных налоговых ставок при соблюдении участниками отношений условий данных соглашений (статьи 246, 247, 284, 309 и 310 Налогового кодекса Российской Федерации).

Данные законоположения представляют собой комплексное налоговое регулирование, обеспечивающее публичный интерес при взимании налогов в результате возникновения объекта налогообложения у иностранной организации от деятельности в Российской Федерации.

**2.  Определение Верховного Суда Российской Федерации от 18.01.2019 № 304-КГ18-22775 по делу № А27-331/2017 ООО «Краснобродский Южный» к Межрайонной ИФНС России № 3 по Кемеровской области, определение Верховного Суда Российской Федерации от 25.12.2017 № 304‑КГ17-17349 по делу № А27-20527/2015, определение Верховного Суда Российской Федерации от 25.12.2017 № 304-КГ17-19528 по делу № А27-16584/2016.**

Налоговым органом в ходе налоговых проверок установлено, что общество выплатило дивиденды компании, резиденту Республики Кипр.

При исчислении налога к уплате в бюджет общество применило льготную ставку в размере 5 процентов, предусмотренную пунктом 2 статьи 10 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» от 05.12.1998 (далее – Соглашение).

Согласно данному положению дивиденды могут также облагаться налогом в том Государстве, резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, и в соответствии с законодательством этого Государства, но если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, является резидентом другого Государства, то взимаемый таким образом налог не должен превышать:

a) 5% от общей суммы дивидендов, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, прямо вложило в капитал компании, выплачивающей дивиденды, сумму эквивалентную не менее 100000 евро;

b) 10% от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях.

Налоговый орган не согласился с применением обществом пониженной ставки налога, исчислив налоговые обязательства исходя из ставки, предусмотренной Налоговым кодексом Российской Федерации (подпункт 3 пункта 3 статьи 284) и равной 15 процентам, так как в ходе проверки установил, что кипрская компания не является фактическим получателем дохода.

Рассматривая споры по данному эпизоду суды пришли к выводу о законности решений инспекции в указанной части.

Поддерживая позицию налогового органа, суды признали обоснованным и доказанным вывод инспекции о создании обществом схемы по уклонению от уплаты налога на прибыль организаций (получения права на пониженную льготную ставку в размере 5 процентов) с доходов, полученных в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями с использованием резидента Республики Кипр.

Анализ представленных налоговым органом доказательств показал, что кипрская компания полученными в качестве дивидендов денежными средствами не распоряжается и в полном объеме (за минусом текущих административных расходов) перенаправляла их далее своим учредителям; при этом один из последующих учредителей, зарегистрированный также на территории Республики Кипр, не ведет финансово-хозяйственной деятельности и полученные дивиденды в полном объеме (за минусом текущих административных расходов) перенаправлял далее своим учредителям, что свидетельствует о том, что ни одна из организаций, подпадающих под юрисдикцию Республики Кипр, реальную коммерческую деятельность не осуществляла.

В отсутствие каких-либо операций, обуславливающих хозяйственную деятельность кипрской компании, суды также пришли к выводу о том, что указанная компания фактически не получала выгоду от полученного дохода и не определяла его дальнейшую экономическую судьбу, и, соответственно, не может рассматриваться в качестве фактического получателя дохода применительно к рассматриваемому Соглашению.

Принимая также во внимание отчеты независимого аудитора, согласно которым кипрская компания зависит от постоянной финансовой помощи своих акционеров, без которой образовался бы долг, который не позволил бы компаниям сохранить свой статус действующего предприятия и исполнить свои обязательства по текущей деятельности, суды согласились с выводами налогового органа о том, что кипрская компания является «технической» (кондуитной) компанией.

Учитывая, что налоговым агентом в качестве фактического получателя дивидендов заявлена кипрская организация, признанная налоговым органом и судами лишь промежуточным звеном, зарегистрированным на территории Республики Кипр, и не являющимся конечным выгодоприобретателем по полученному на его счет доходу, который транзитом перечислен в адрес организаций, зарегистрированных на Британских Виргинских Островах, с Правительством которых у Российской Федерации отсутствует международное соглашение об избежании двойного налогообложения, суды сделали вывод о несоблюдении налогоплательщиком условий для применения пониженной налоговой ставки в размере 5 процентов, указав, что исчисление налога на выплаченные заявителем доходы иностранной организации в соответствии с подпунктом 3 пункта 3 статьи 284 и пункта 1 статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации правомерно произведено инспекцией по ставке 15 процентов.

При этом суды пришли к выводу, что из общепринятого в мировой практики толкования норм международных договоров следует, что в случаях получения дохода резидентом Договаривающегося Государства, который действует в качестве агента или номинального держателя, предоставление Государством источника дохода льгот или освобождений от налогообложения исключительно на основании статуса непосредственного получателя дохода как резидента другого Договаривающегося Государства будет противоречить целям и задачам договора. Промежуточная компания не может рассматриваться как фактический собственник, если, несмотря на свой формальный статус собственника на практике она обладает очень узкими полномочиями в отношении такого дохода, что заставляет рассматривать ее в качестве простого доверенного лица или управляющего, действующего от имени заинтересованных лиц.

**3. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 25.04.2019 № 301-ЭС19-2319 по делу № А11-9880/2016 ООО «Русджам Стеклотара Холдинг» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Владимирской области.**

Основанием доначисления налога на прибыль послужил вывод о том, что общество при выплате дивидендов иностранной организации, являющейся резидентом Нидерландов, применило ставку налога в размере 5 процента в нарушение пункта 2 статьи 10 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов от 16.12.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество», поскольку указанная иностранная компания не являлась фактическим получателем дохода.

Суды установили, что в проверяемом периоде общество выплатило дивиденды иностранной организации, являющейся резидентом Нидерландов и удержало налог по ставке 5 процентов.

В проверяемый период компания, зарегистрированная в Нидерландах, являлась учредителем общества с долей участия 99,724 процента. С 21.07.2015 компания, зарегистрированная в Нидерландах, стала собственником 100-процентной доли в уставном капитале общества.

Согласно сведениям, представленным налоговыми органами Нидерландов, компания, зарегистрированная в Нидерландах, была учреждена 16.10.2001, действует в качестве промежуточной холдинговой и инвестиционной компании, акционерами являются компания - резидент Турции (75,925 процента) и компания - резидент Люксембурга (24,075 процента). Конечным акционером является вторая компания - резидент Турции, которая входит в группу компаний. При этом среднесписочная численность сотрудников данной компании в 2011 - 2014 годах составляет 0 человек.

По информации, полученной в рамках налоговой проверки, компания - резидент Нидерландов является участником только общества. При этом директором как компании - резидента Турции, так и компании - резидента Нидерландов указано одно и то же физическое лицо. Также было установлено, что действия компании Нидерландов и других компаний в рамках цепочки перечисления денежных средств, находились под контролем турецкого холдинга.

Проанализировав годовую отчетность нидерландской компании за 2012 - 2013 годы, представленную налоговыми органами Нидерландов, суды установили, что единственным доходом компании являются дивиденды от общества, а основными активами - средства акционеров, которые служат источником для формирования уставного капитала общества. В 2011 - 2012 годы компания, зарегистрированная в Нидерландах, не уплачивала налоги в связи с переносом убытков прошлых лет, в 2013 году отразила минимальные налоги к уплате, в 2014 году не отразила суммы налогов к уплате, как и доход от дивидендов в 2014 году.

Анализ расчетного счета компании – резидента Нидерландов за 2012 - 2013 годы показал, что все суммы поступивших от общества дивидендов в течение нескольких дней перечислялись на счета иностранных компаний, которые не имеют прямого участия в обществе.

Оценив представленные в дело доказательства суды установили, что компания - резидент Нидерландов фактическим получателем выплаченных обществом дивидендов не является; она является лишь промежуточным (техническим) звеном и не является конечным выгодоприобретателем по полученному на его счет доходу, который транзитом перечисляется в адрес двух организаций, зарегистрированных в Турции.

С учетом того, что налоговому органу была представлена информация о конечном бенефициаре выплаченного обществом дохода в виде дивидендов, которым являлся резидент Турецкой Республики, с Правительством которой Российской Федерацией заключено Соглашение от 15.12.1997 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы» (далее - Соглашение от 15.12.1997), суды пришли к выводу о несоблюдении налогоплательщиком условий для применения пониженной налоговой ставки в размере 5 процентов, указав, что исчисление налога на выплаченные обществом доходы (дивиденды) иностранной организации в соответствии с Соглашением от 15.12.1997 правомерно произведено Инспекцией по ставке 10 процентов.

**4. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 03.12.2018 № 304‑КГ18-19526 по делу № А27-27287/2016 ОАО «Шахта «Полосухинская» к Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 2 по Кемеровской области.**

Суд пришел к выводу, что наличие только лишь формальных условий (например, резидентства контрагента) для возможности использования соглашения об избежании двойного налогообложения с основной целью получить выгоды по налогообложению, свидетельствует о неправомерном использовании данного соглашения и влечет обоснованный отказ в предоставлении налоговых преимуществ.

В ходе налоговой проверки инспекция установила, что в течение 2012 и 2013 годов общество производило выплату дивидендов в адрес иностранной компании, которая является акционером заявителя и резидентом Кипра.

Инспекция пришла к выводу, что при выплате доходов в виде дивидендов иностранной компании общество неправомерно применило пониженные ставки 5 процентов и 10 процентов, предусмотренные Соглашением между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр от 05.12.1998 «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» (далее – Соглашение), вместо ставки 15 процентов, установленной Налоговым кодексом Российской Федерации, что повлекло неисчисление, неудержание и неперечисление в бюджет налога; фактически дивиденды были направлены через цепочку технических компаний – резидентов Кипра, иностранной компании, зарегистрированной на Британских Виргинских Островах; поскольку между Российской Федерацией и Британскими Виргинскими Островами не заключены международные налоговые договоры, содержащие положения, касающиеся налогообложения, то налогообложение организации - резидента Британских Виргинских Островов осуществляется в соответствии с положениями Налогового кодекса Российской Федерацией - по ставке 15 процентов.

Суды, рассмотрев дело, пришли к выводу о доказанности со стороны налогового органа создания обществом схемы по уклонению от уплаты налогов, путем формального использования резидентов Республики Кипр с целью создания видимости выполнения условий, определенных Соглашением для применения пониженной налоговой ставки.

Соглашаясь с позицией налогового органа, суды пришли к выводу, что иностранные компании, зарегистрированные на территории Республики Кипр являются промежуточными звеньями (кондуитными компаниями), которые фактически не получают выгоду от полученного дохода и не определяют его дальнейшую экономическую судьбу, не являются конечными выгодоприобретателями по полученному на их счета доходу, учитывая, что указанный доход транзитом перечислен в адрес организаций, зарегистрированных на Британских Виргинских Островах, с правительством которых у Российской Федерации не заключено международное соглашение об избежании двойного налогообложения. Суды приняли во внимание, что иностранные компании, зарегистрированные на территории Республики Кипр, созданы как формальные собственники общества, денежных средств для приобретения акций общества не имели, в связи с чем не могли осуществить вложение в уставный капитал, а также то, что единственная операция, совершаемая данными компаниями - транзитное перечисление денежных средств по «цепи» акционеров.

Учитывая, что статья 10 Соглашения не может применяться в ситуациях, когда действия участников направлены лишь на создание удобного (льготного) налогового режима, суды пришли к выводу, что налогообложение производится с учетом налогового резидентства действительного получателя дохода, в рассматриваемом случае юридического лица, расположенного на Британских Виргинских Островах.

**5.  Определение Верховного Суда Российской Федерации от 18.02.2019 № 304-КГ18-25280 по делу № А03‑21974/2017 АО «Мельник» к Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам Алтайского края.**

Основанием для принятия инспекцией решения послужил, в частности, вывод о невыполнении обществом обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы иностранной организации от источников в Российской Федерации, полученные единственным акционером общества - иностранной компанией в результате распределения прибыли под видом операции по выкупу обществом собственных акций по договору купли-продажи ценных бумаг.

Исследовав представленные в материалы дела доказательства, суд апелляционной инстанции установил, что общество имело значительную нераспределенную прибыль и на протяжении нескольких лет не осуществляло выплаты дивидендов своим акционерам.

В состав акционеров общества незадолго до совершения спорных сделок была введена иностранная компания с долей участия 99,86 процентов, которая в последующем стала владельцем 100 процентов пакета акций общества.

Иностранная компания приняла решение о выкупе обществом собственных размещенных акций.

По условиям заключенного договора купли-продажи ценных бумаг общество выкупило у иностранной компании собственные размещенные акции.

Непосредственно после заключения договора купли-продажи акций, иностранной компанией был открыт банковский счет в банке, являющимся резидентом Латвийской Республики, на который перечислены денежные средства с комментарием «перераспределение фондов в рамках холдинга».

Решением общего собрания акционеров общества полномочия исполнительного органа общества переданы управляющей компании, руководителем которой является физическое лицо, признанное бенефициарным владельцем общества.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции о признании недействительным решения налогового органа, пришел к выводу, что в результате вышеуказанных действий произошло изъятие части прибыли в пользу иностранного юридического лица, при этом объем прав иностранной компании в отношении общества не изменился.

Суд согласился с выводами налогового органа о том, что иностранная компания - единственный акционер налогоплательщика в проверяемом периоде обладала ограниченными полномочиями в отношении распоряжения полученным доходом, в отсутствие каких-либо операций, обуславливающих хозяйственную деятельность, фактически не получала выгоду от дохода, не определяла его дальнейшую экономическую судьбу, и, соответственно, не могла рассматриваться в качестве фактического получателя дохода. Кроме того, было отмечено наличие согласованности действий налогоплательщика и его единственного акционера.

Поскольку судом было установлено, что в рассматриваемом случае, по сути, имела место выплата пассивного дохода, он пришел к выводу, что у общества на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 309, пункта 1 статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации и с учетом правовой позиции, выраженной в пункте 2 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», возникла задолженность перед бюджетом в размере налога, не удержанного при выплате дохода иностранной компании, а также соответствующих сумм пеней.

При этом суд, исходя из пункта 1 статьи 54 Налогового кодекса Российской Федерации и пункта 3 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» учел, что не исключается возможность изменения налоговым органом квалификации выплат, произведенных иностранной организации, если доходы от активных операций (реализации товаров, работ или услуг, отчуждения имущественных прав) в действительности представляют собой скрытую форму выплаты пассивного дохода (дивидендов, распределения прибыли, процентов, роялти и аналогичных платежей) и подлежали отражению в учете в таком качестве.

**6.  Определение Верховного Суда Российской Федерации от 15.10.2018 № 310-КГ18-15460 по делу № А62‑3777/2017 ООО «Актив Рус» к Межрайонной инспекции ФНС России № 6 по Смоленской области.**

Налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки доначислен обществу налог с доходов, полученных иностранными организациями от источников в Российской Федерации.

Основанием для доначисления послужили выводы инспекции о том, что общество в нарушение подпункта 1 пункта 2 статьи 284, пункта 2 статьи 287, подпункта 1 пункта 1 статьи 309, пункта 1 статьи 310, пункта 1 статьи 312 Налогового кодекса Российской Федерации, при выплате вознаграждения по договору о финансовых услугах, заключенному с кипрской компанией, не исполнены обязанности налогового агента по исчислению и удержанию налога с доходов, выплаченных от источника в Российской Федерации.

Налоговым органом установлено, что в рассматриваемом случае непосредственным выгодоприобретателем является оффшорная компания, на банковский счет которой поступили спорные денежные средства. Поскольку фактическим получателем дохода является не организация, с которой обществом заключен договор, а оффшорная компания, резидент Британских Виргинских Островов, обществу доначислен не удержанный налог на прибыль.

Отказывая в удовлетворении заявленного обществом требования суды трех инстанций пришли к выводу о наличии у налогового органа правовых оснований для принятия оспоренного решения, с учетом доказанности факта создания взаимозависимыми лицами схемы, целью которой являлось получение обществом необоснованной налоговой выгоды.

Судами установлено, что кипрской компанией и обществом были заключены договор о финансовых услугах и дополнительное соглашение к нему, по условиям которых кипрская компания в проверяемом периоде предоставила обществу займы.

На основании уведомления кипрской компании общество перечислило денежные средства в уплату займа по договору о финансовых услугах и процентов по нему резиденту Британских Виргинских Островов. Денежные средства поступили на банковский счет, открытый в Израиле. Денежные средства на территорию Республики Кипр не поступали.

При этом суды учли, что достоверных доказательств того, что кипрская компания квалифицировала спорные проценты как полученный собственный доход с отражением в отчетности, в материалы дела не представлено.

Обществом представлен агентский договор от 28.12.2015 между кипрской компанией и резидентом Британских Виргинских Островов, по условиям которого клиент уполномочивает агента получать банковские переводы от имени и по поручению клиента и хранить данные средства на счете агента на отдельном субсчете, клиент уполномочивает агента управлять текущим счетом совместно с клиентом, клиент уполномочивает агента производить платежи третьим лицам на основании письменных инструкций клиента.

Вместе с тем налоговым органом установлено, что по информации, содержащейся в общедоступных источниках, кипрская компания является промышленной компанией, данные о которой по финансовому профилю и аудиту отсутствуют, информация по акционерам отсутствует, информация по дочерним предприятиям этой компании отсутствует.

Оценив представленные сторонами в материалы дела доказательства, судебные инстанции указали на то, что деятельность кипрской компании носит технический характер, иных видов деятельности, кроме получения и перевода денежных средств, поступающих от налогоплательщиков, кипрская компания не ведет, непосредственным выгодоприобретателем является офшорная компания, зарегистрированная на территории Британских Виргинских Островов.

**7.  Определение Верховного Суда Российской Федерации от 14.12.2017 № 301-КГ17-18409 по делу № А11‑6602/2016 ПАО «Владимирская энергосбытовая компания» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Владимирской области.**

В ходе налоговой проверки налоговый орган установил, что общество с целью вывода денежных средств за пределы Российской Федерации совместно с взаимозависимыми и аффилированными лицами в 2010, 2011 годах реализовало схему по приобретению в собственность имущества закрытого акционерного общества в виде 100 процентов доли в уставном капитале другой российской организации, с вовлечением в цепочку расчетов кипрской компании, не являющейся фактическим получателем дохода.

Руководствуясь статьями 7, 41, 247, 309 (подпунктом 5 пункта 1) и 310 (подпунктом 4 пункта 2) Налогового кодекса Российской Федерации, статьями 3 (подпунктом «i» пункта 1) и 26 (пунктом 1) Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998, Модельной конвенцией ОЭСР и официальными комментариями к ней, суды пришли к выводу о возникновении у общества, как налогового агента по сделке с кипрской компанией, обязанности по перечислению в бюджет Российской Федерации налога на прибыль с доходов, выплаченных иностранной организации.

Суды отметили, что согласно общепринятым принципам применения международных договоров, которых придерживается и Российская Федерация, государство - источник дохода не обязано отказываться от прав на налогообложение дохода лишь по той причине, что такой доход был непосредственно получен резидентом государства, с которым государство - источник дохода имеет действующее международное соглашение, устанавливающее льготы при налогообложении этого дохода.

Предусмотренные соглашениями льготы (пониженные ставки и освобождения) в отношении выплачиваемых доходов от источника в Российской Федерации не применяются, если они выплачиваются в рамках сделки или серии сделок, осуществленных таким образом, что иностранное лицо, претендующее на получение льготы (освобождения) выплачивает прямо или косвенно весь или почти весь доход (в любое время и в любой форме) другому лицу, которое не имело бы льгот (пониженных ставок и освобождений) по соответствующему договору об избежании двойного налогообложения, если бы такие доходы выплачивались напрямую такому лицу.

Как следует из материалов дела, в 2010 году на основании решения единственного участника российской организации (закрытое акционерное общество) размер уставного капитала российской организации был увеличен с 10 000 рублей до 98 681 203,39 рублей.

По договору купли-продажи от 06.05.2011 закрытое акционерное общество реализовало кипрской компании 100 процентов доли в уставном капитале российской организации за 100 000 000 рублей.

Впоследствии, кипрская компания на основании договора купли-продажи от 08.09.2011 реализовала указанную долю обществу по цене 900 000 000 рублей.

Суды установили, что все участники сделок являются аффилированными лицами, а кипрская компания была «технической» (кондуитной) организацией, не являлась фактическим получателем дохода по сделке с обществом выступала лишь транзитным звеном для осуществления сделок по приобретению и последующей продажи доли в уставном капитале российской организации, с целью получения соответствующих преференций в Российской Федерации и в Республике Кипр.

Приняв во внимание, что действия по переходу права собственности на 100 процентов доли в уставном капитале российской организации от первоначального владельца (закрытое акционерное общество) к конечному получателю (обществу) были совершены в непродолжительный период без объективной необходимости совершения сделок через нерезидента кипрскую компанию, обладающую признаками «технической» организации, суды пришли к выводу, что спорная сделка была совершена обществом с целью получения необоснованной налоговой выгоды в виде неисполнения обязанности по исчислению и уплате в бюджет налога с доходов, полученных иностранным юридическим лицом от источника в Российской Федерации.

При этом, поскольку единственным акционером кипрской компании с момента инкорпорации являлась компания, зарегистрированная на Британских Виргинских Островах, с Правительством которых у Российской Федерацией не заключено международное соглашение об избежании двойного налогообложения и территория которых входит в перечень офшорных зон, исчисление, удержание и перечисление в бюджет Российской Федерации налога обществом, как налоговым агентом на выплаченные доходы иностранной организации, в соответствии с подпунктом 5 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации правомерно произведено по ставке 20 процентов.

**8. Решение Суда Европейского Союза от 26.02.2019 по объединенным делам С116/16 и С117/16 по спору между Т Danmark, Y Denmark и Налоговым министерством Дании.[[1]](#footnote-1)**

В ходе рассмотрения Судом Европейского Союза двух дел, объединенных в одно производство, в том числе, были рассмотрены вопросы налогообложения трансграничных операций, вопросы злоупотребления правом при использовании технических структур в целях получения доступа к льготному налогообложению, предусмотренному международными налоговыми договорами. Указанные вопросы были рассмотрены, в том числе, в рамках ситуации, когда дивиденды выплачивались в компанию, расположенную в юрисдикции, с которой заключено соглашение об избежании двойного налогообложения, а конечным выгодоприобретателем дивидендного дохода являлись фонды, расположенные в юрисдикции, с которой данное соглашение отсутствует.

Суд Европейского Союза наряду с рассмотрением вопросов о применении директив Европейского Союза, пришел к выводам о злоупотреблении путем использования искусственных структур.

Суд указал, что группа компаний может быть рассмотрена в качестве технической структуры в случае, если обстоятельства ее учреждения не соответствуют экономической действительности и основной целью ее создания является получение налоговых преференций, установленных налоговой системой соответствующего государства. Данные обстоятельства могут иметь место, когда между лицом, выплачивающим дивиденды и лицом – фактическим получателем дивидендов встраивается кондуитная компания (банковский счет кондуитной компании).

Также суд отметил, что обстоятельствами, подтверждающими, что компания действует в качестве кондуита является то, что единственной деятельностью компании является получение дивидендов и перенаправление их фактическому получателю или другой компании-кондуиту. Отсутствие действительной экономической активности компании может быть установлено на основании анализа всех факторов деятельности компании, включая: порядок управления компанией, отчетность, структура доходов и расходов, наличие работников компании, наличие основных средств. Об искусственности правоотношений могут свидетельствовать те обстоятельства, что в рамках группы аффилированных компаний деятельность структурирована таким образом, что компания-получатель дивидендов должна перенаправить данные дивиденды в третью компанию, которая не отвечает требованиям законодательства, в результате того, что она имеет незначительный налоговый профиль и единственной деятельностью является перечисление денежных средств фактическому получателю дохода.

Суд пришел также к выводу о том, что для того, чтобы признать лицо не фактическим получателем дохода или установить наличие злоупотребления, налоговым органам не требуется устанавливать лицо (лиц), которое является бенефициарным собственником дохода.

**II. Подходы к применению положений о тонкой капитализации.**

**1. Определение** **Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 06.03.2018 № 304 КГ17-8961 по делу № А27‑25564/2015 АО «СУЭК Кузбасс» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1 по Кемеровской области.**

Основанием для доначисления обществу как налоговому агенту налога на прибыль с доходов иностранной организации послужил вывод налогового органа о том, что при отнесении в 2013 году процентов по непогашенным долговым обязательствам перед взаимозависимой иностранной организацией, являющейся резидентом Республики Кипр, к расходам, признаваемым в налоговом учете, общество не учло ограничения, установленные пунктом 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, и не произвело расчет предельных процентов по непогашенной задолженности по договорам займа перед иностранной организацией для целей налогообложения, в результате чего вся сумма начисленных по договорам займа процентов необоснованно отнесена на внереализационные расходы.

Установив положительную разницу между начисленными процентами и предельными процентами инспекция квалифицировала данную разницу в качестве дохода иностранной организации в виде дивидендов и, признав общество налоговым агентом, доначислила подлежащий уплате налог на прибыль по ставке 10 процентов от общей суммы дивидендов, установленной подпунктом «b» пункта 2 статьи 10 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998 (далее - Соглашение).

Общество полагало, что в его случае ставка налога на прибыль должна составить 5 процентов, так как суммы, выплаченные обществом по займам иностранной компании переквалифицированы налоговым органом в дивиденды, то сам заем является прямым вкладом в уставный капитал общества.

Однако суды пришли к выводу, что положения Соглашения в целях применения ставки 5 процентов при налогообложении дивидендов предполагают наличие прямого вложения в капитал организации, и как следствие, прямого владения акциями общества, а не косвенное участие в его капитале через владение акциями иного взаимозависимого с обществом лица. Прямое участие иностранной компании в капитале налогоплательщика отсутствовало, а сам заем вложением в капитал общества судами не признан.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу, что выплачиваемые иностранной компании проценты в соответствующем размере рассматриваются для целей налогообложения в качестве дивидендов, полученных данным иностранным лицом от российской организации, то есть как доход от участия в ее капитале. К данным выплатам положения статьи 10 Соглашения применяются как к доходу от прямого вложения в капитал, несмотря на то, что с точки зрения гражданского (корпоративного) законодательства иностранная компания не признается участником общества и не вправе получать дивиденды.

При этом право на применение пониженной ставки налога зависит не только от достигнутого размера вложения в капитал, но также - от осуществления указанного вложения лицом, имеющим фактическое право на доходы в виде дивидендов.

Судебная коллегия также пришла к выводу о том, что применительно к налогообложению трансграничных дивидендов понятие «капитал» включает в себя все, что относится к капиталу в соответствии с гражданским (корпоративным) законодательством и, дополнительно, ряд элементов, прямо не охватываемых гражданским (корпоративным) законодательством, в том числе, предоставленные российской организации займы, проценты по которым переквалифицированы в дивиденды на основании пунктов 2 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации.

Вместе с тем Судебная коллегия отметила, что статья 10 Соглашения не может применяться в ситуациях, когда стоящие за предоставлением финансирования и выплатой дохода отношения не связаны с привлечением иностранного капитала в российскую экономику, а действия участников этих отношений направлены лишь на создание удобного (льготного) налогового режима. В такой ситуации налогообложение производится с учетом налогового резидентства действительного получателя дохода.

Учитывая, что соблюдение данного условия для применения налоговой льготы судами не проверялось Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации направила дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

**2. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 05.04.2018 № 305-КГ17-20231 по делу № А40‑176513/2016 АО «Каширский двор – Северянин» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 49 по городу Москве).**

Судами установлено, что задолженность общества по договору займа от 30.10.2006, заключенному с иностранной компанией (заимодавец) является контролируемой задолженностью перед материнской компанией, являющейся резидентом Австрийской Республики, владеющей до мая 2012 года более 50 процентами, а с мая 2012 года - 100 процентами доли участия в обеих организациях (заявителя и заимодавца) через последовательность участия.

К данной задолженности инспекцией применены положения пунктов 2 - 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающих определение предельного размера подлежащих учету в составе внереализационных расходов процентов исходя из коэффициента капитализации российского заемщика. Инспекция рассчитала коэффициент капитализации и пришла к выводу о неправомерном учете в составе внереализационных расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2012 год процентов, начисленных по указанному договору займа, а также неправомерности учета процентов за предыдущие периоды (2006 - 2011 годы), что повлекло вывод о завышении убытков для целей налогообложения по налогу на прибыль организаций.

Кроме того, налоговый орган, установив факт перечисления в 2012 году - 1 квартале 2013 года ранее начисленных процентов заимодавцу, произвел переквалификацию положительной разницы между начисленными процентами и предельными процентами, исчисленными в соответствии с пунктами 2 - 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, в дивиденды, уплаченные заимодавцем, в отношении которой существует контролируемая задолженность.

Поскольку обществом при перечислении в адрес заимодавца сумм начисленных процентов (переквалифицированных в дивиденды) налог на доходы иностранных организаций в качестве налогового агента не исчислялся, не удерживался и не перечислялся, инспекция произвела начисление указанного налога исходя из ставки 15 процентов в соответствии с положениями подпункта «b» пункта 2 статьи 10 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Австрийской Республики «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» от 13.04.2000 (далее – Конвенция).

Признавая правомерным доначисление налога, не удержанного при выплате дохода иностранной организации, и отказывая в удовлетворении требований общества, суды руководствовались подпунктом «a» пункта 2 статьи 10 Конвенции, согласно одному из условий которого, применение налоговой ставки 5 процентов возможно только в случае, когда стоимость доли прямого владения (участие в компании) должна превышать 100 000 долларов США.

При этом, по мнению судов, под «прямым владением капиталом», указанным в пункте 2 статьи 10 Конвенции, следует понимать «прямое участие в уставном капитале (владение капиталом) общества», что соответствует положениям российского корпоративного права (статья 99 Гражданского кодекса Российской Федерации и статья 25 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»), а также пункту 15 Комментария Организации экономического сотрудничества к статье 10 Модельной конвенции ОЭСР.

Проанализировав структуру построения бизнеса общества, суды отметили, что компания в отношении которой существует контролируемая задолженность не имеет прямого владения (участия) в уставном капитале общества. Единственным акционером общества является кипрская компания, а заемные средства получены заявителем от другой иностранной компании, которая контролируется материнской компанией. Таким образом, имеет место лишь косвенное участие компании в отношении которой существует контролируемая задолженность в капитале общества и предоставление займа «сестринской» иностранной компанией, что свидетельствует о невыполнении условий для применения налоговой ставки 5 процентов в рассматриваемой ситуации.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу, что для применения пониженной налоговой ставки 5 процентов при взимании налога у источника в Российской Федерации необходимо, чтобы в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах выплачиваемые резиденту Австрийской Республики суммы квалифицировались как доход от владения капиталом российской организации.

Законодательством Российской Федерации о налогах и сборах (пункты 2 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации) предусмотрена переквалификация процентов, выплачиваемых иностранному лицу по контролируемой задолженности, в доходы от участия в капитале (дивиденды). При этом задолженность перед «сестринской» иностранной компанией, не участвующей непосредственно в капитале налогоплательщика, тем не менее, признается контролируемой, что влечет за собой переквалификацию процентов в дивиденды, в той мере, в какой иностранная «материнская» компания, участвующая в капитале налогоплательщика, имела возможность оказывать влияние на принятие решения о предоставлении займа связанным с ней лицом.

Принимая во внимание, что с точки зрения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах выплачиваемые проценты рассматриваются для целей налогообложения в качестве дивидендов, полученных данным иностранным лицом от российской организации, то есть в качестве дохода от участия в ее капитале, то к данным выплатам положения статьи 10 Конвенции применяются как к доходу от прямого владения капиталом. Следовательно, вопреки выводам судов, само по себе то обстоятельство, что материнская компания не признается участником общества с точки зрения гражданского (корпоративного) законодательства, не могло являться основанием для отказа в применении пониженной ставки налога.

Иной подход, занятый судами при рассмотрении настоящего дела, приводит к тому, что иностранная компания, фактически осуществившая инвестиции в капитал российской организации, лишена права на применение пониженной ставки налога только в связи с тем, что финансовые отношения между данной компанией и обществом не были оформлены как корпоративные (акционерные) отношения.

При этом налоговым органом в материалы дела не представлены доказательства, свидетельствующие о том, что квалификация прямого вложения в капитал по правилам пунктов 2 и 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации в рассматриваемой ситуации несовместима с терминологией, объектом и целями Конвенции.

Как следует из содержания подпункта «a» пункта 2 статьи 10 Конвенции, данная норма соответствует аналогичному положению Типовой модели конвенции по налогам на доход и капитал, разработанной Организацией экономического сотрудничества и развития с тем отличием, что применение пониженной ставки налога в Конвенции обусловлено не только относительным размером доли участия в капитале, но также абсолютной величиной вложения в капитал.

Согласно статье 32 Венской Конвенции «О праве международных договоров», заключенной 23.05.1969 одним из средств толкования международных соглашений об устранении двойного налогообложения, заключенных в соответствии с Модельной конвенцией, являются Комментарии ОЭСР к Модельной налоговой конвенции как акт международной организации, что нашло отражение в судебной практике арбитражных судов Российской Федерации (постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15.11.2011 № 8654/11).

В подпункте «d» пункта 15 Комментариев ОЭСР к параграфу 2 статьи 10 Модельной налоговой конвенции отмечено, что если заем или иной вклад в компанию не является капиталом в соответствии с корпоративным правом, но на основании национального права или практики (недостаточная капитализация или приравнивание займа к уставному капиталу) доход, полученный применительно к займу, рассматривается в качестве дивидендов в соответствии со статьей 10 Модельной конвенции, величина данного займа или вклада также должна приниматься в качестве капитала.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу о возможности применения обществом в рассматриваемом случае пониженной ставки налога 5 процентов.

**3. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 11.04.2019 № 308-ЭС19-3975 по делу № А32-55629/2017 АО «Успенский сахарник» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 13 по Краснодарскому краю.**

По результатам выездной налоговой проверки общества инспекция приняла решение, которым начислила обществу в том числе налог на прибыль и пени, а также привлекла общество к налоговой ответственности.

Общество, не согласившись с произведенными доначислениями, обжаловало решение налогового органа в судебном порядке.

Рассматривая спор, судебные инстанции установили, что основанием для начисления обществу сумм налога, пеней и штрафа, явился вывод инспекции о том, что общество при формировании налоговой базы по налогу на прибыль за 2013-2014 годы завысило ее расходную часть (в части процентов по контролируемой задолженности), что привело к неполной уплате налога.

Материалами дела подтверждено, что учредителем общества является российская организация (99,9982 процентов), учредителем которой, в свою очередь, является иностранная организация (99,98 процентов). Доля косвенного участия иностранной организации, зарегистрированной в Республике Кипр, в обществе, определенная в соответствии со статьей 105.2 Налогового кодекса Российской Федерации, как произведение долей непосредственного участия организаций одного в другом, составила: по состоянию на 01.01.2013 - 99,98 процентов; по состоянию на 31.12.2013 - 99,98 процентов.

Также суды установили, что в спорном периоде у общества имелась непогашенная задолженность по долговым обязательствам перед российскими кредитными организациями, в отношении которых российское акционерное общество, являющееся учредителем налогоплательщика и аффилированным лицом с иностранной компанией – резидентом Республики Кипр, выступало поручителем и солидарно с налогоплательщиком в полном объеме отвечало перед указанными банками за исполнение обязательств по кредитным договорам.

Оценив представленные доказательства и доводы участвующих в деле лиц, судебные инстанции пришли к выводу о том, что указанная задолженность обоснованно признана инспекцией контролируемой задолженностью, в связи с чем у общества отсутствовали правовые основания для отнесения процентов по кредитным договорам в состав внереализационных расходов.

Суды проверили и отклонили довод общества о неправильном определении налоговым органом размера контролируемой задолженности по отношению к собственному капиталу организации на последнее число отчетного период.

При этом суды отметили, что особый порядок расчета предельного размера процентов, установленный пунктами 2 - 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, применяется при одновременном выполнении двух условий: задолженность по долговому обязательству является контролируемой и размер ее более чем в 3 раза превышает собственный капитал организации на последнее число отчетного периода.

Выделяя категорию налогоплательщиков, подпадающих под специальные правила пунктов 2 - 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, законодатель установил признаки, характеризующие данных лиц как субъектов налогообложения. Наряду с указанием на наличие иностранного элемента в виде прямого и/или косвенного участия иностранного капитала, федеральный законодатель, как следует из указанных законоположений, исходит из того, что между сторонами долгового обязательства существует особая взаимосвязь, характеризующаяся свойством зависимости. Именно наличие этой особой взаимосвязи, выражающейся в том числе через свойство аффилированности, позволяет законодателю в полном соответствии с конституционным принципом равенства налогового бремени устанавливать для налогоплательщиков, имеющих контролируемую задолженность, особые условия отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам по налогу на прибыль организаций.

Со ссылкой на позицию Конституционного Суда Российской Федерации, отраженную в Определении от 17.07.2014 № 1578-О суды пришли к выводу, что применение статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации в правоприменительной практике предполагает выявление таких злоупотреблений со стороны налогоплательщиков, которые, в частности, могут быть направлены на обход ограничений, установленных ее положениями.

Пунктом 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации введены ограничения для налогоплательщиков-российских организаций при учете ими процентов по долговым обязательствам перед компаниями, доминирующими в различных формах в деятельности налогоплательщика-российской организации. Указанное ограничение по учету процентов вводится при таком построении бизнеса российской компании, когда имеет место высокая доля долга, аффилированность заемщика и кредитора, в лице которого выступает не только иностранная компания, но и российская компания, аффилированная с иностранной компанией, отсутствие факта погашения долгового обязательства.

Следовательно, пункты 2 - 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации оперируют понятием «контролируемая задолженность перед иностранной организацией». Такой контролируемой задолженностью перед иностранной организацией признается не только задолженность налогоплательщика по долговому обязательству непосредственно перед самой иностранной организацией как стороной обязательства, но и задолженность перед иностранными и российскими организациями, признаваемыми в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированными лицами указанной иностранной организации.

Таким образом, для целей налогообложения к задолженности перед заимодавцем приравнен размер обязательства перед поручителем, являющимся иностранным юридическим лицом. Указанное положение является специальным и отличным от порядка определения задолженности, установленным гражданским законодательством. Целью установления данной нормы является стимулирование групп компаний к капитализации активов в Российской Федерации.

**4. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 29.01.2018 № 305-КГ17-17888 по делу № А40-238134/2016 АО «Северсталь Дистрибуция» к Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 5.**

В ходе проведения выездной налоговой проверки инспекцией установлено, что обществом в нарушение пунктов 2 и 3 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации неправомерно завышены внереализационные расходы в связи с включением в полном объеме в расходы процентов по контролируемой задолженности перед российскими организациями – займодавцами, аффилированными с иностранной организацией, являющейся резидентом Британских Виргинских Островов через российскую организацию (участник общества), владеющую 76,28 процентами уставного капитала общества.

На основании произведенного расчета инспекцией из состава внереализационных расходов исключена сумма процентов, превышающая предельную величину процентов по контролируемой задолженности в суммарном выражении по всем договорам займа.

Общество обжаловало доначисления на том основании, что в новой редакции статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации такая задолженность не признается контролируемой (если непогашенная задолженность возникла перед российской организацией, аффилированной с иностранной, но у такой российской организации - заимодавца нет «транзитной» непогашенной задолженности перед иностранной организацией), кроме того, инспекция и суды, по мнению общества, неправомерно «объединили» несколько займов со ссылками на статьи 105.14. Налогового кодекса Российской Федерации – так как сделки не были признаны «контролируемыми» в целях трансфертного ценообразования.

При рассмотрении спора по существу судами установлено, что обществом (заемщик) заключены договоры займа с рядом российских организаций (заимодавцы), в соответствии с которыми процентная ставка за пользование заемными средствами составляет 6,9 процентов.

Поскольку указанные организации являются аффилированными с участником общества лицами, фактическим собственником которого является иностранная компания, резидент Британских Виргинских Островов, инспекция на основании положений статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации рассчитала предельный размер процентов по займам, которые общество было вправе включить во внереализационные расходы по налогу на прибыль.

При этом суды, отклоняя возражения и доводы общества, указали, что пункты 2 - 4 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации оперируют понятием «контролируемая задолженность перед иностранной организацией» и такой контролируемой задолженностью перед иностранной организацией признается не только задолженность налогоплательщика по долговому обязательству непосредственно перед самой иностранной организацией как стороной обязательства, но и задолженность перед иностранными и российскими организациями, признаваемыми в соответствии с законодательством Российской Федерации аффилированными лицами указанной иностранной организации.

**III. Подходы к применению законодательства в рамках установления злоупотреблений при осуществлении хозяйственных операций с иностранными контрагентами.**

**1. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 07.09.2018 № 309-КГ18-6366 по делу № А50‑16961/2017 ООО «ГалоПолимер Кирово-Чепецк» к Управлению Федеральной налоговой службы по Пермскому краю.**

По результатам камеральной налоговой проверки налоговым органом обществу доначислен налог на прибыль организаций в связи с необоснованным уменьшением налоговой базы на расходы, произведенные в рамках договоров с иностранной компанией по оказанию услуг и выполнению работ по развитию проекта по созданию, детерминации и продаже углеродных активов, предполагающих оценку потенциала сокращения выбросов, разработку концепции и основных принципов проекта сокращения выбросов, консультирование по вопросам осуществления проекта и т.п.

Суды поддерживая позицию инспекции указали, что налоговым органом доказано отсутствие реальных хозяйственных отношений общества с иностранной компанией и создание формального документооборота по исполнению не имеющих разумной деловой цели и экономического смысла договоров.

Учитывая данное обстоятельство по результатам повторной выездной налоговой проверки на основании подпункта 10 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации вышестоящим налоговом органом обществу также доначислен налог на доходы иностранной организации, так как общество не исполнило обязанность налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет указанного налога от источников в Российской Федерации с денежных средств, выплаченных иностранной компании вне связи с предпринимательской деятельностью.

Суд первой инстанции, отказывая обществу в удовлетворении заявленного требования, исходил из того, что денежные средства в указанной сумме перечислены обществом в адрес иностранной компании вне связи с ведением ею предпринимательской деятельности, перечисление произведено в отсутствие какого-либо встречного представления от иностранной компании обществу. При этом суд учел наличие вступивших в законную силу судебных актов, которыми установлен факт создания формального документооборота в отношении договоров и актов оказанных услуг.

При этом суд признал несостоятельной ссылку общества на статью 7 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады от 05.10.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» (далее – Соглашение), отметив, что в данном случае иностранной компанией получены «другие доходы», которые в соответствии со статьей 21 Соглашения могут быть обложены в государстве, в котором доход возникает.

Суд апелляционной инстанции, выводы которого поддержаны окружным судом, решение суда первой инстанции отменил. Удовлетворяя заявленное требование общества, он исходил из того, что признание сделки мнимой или притворной само по себе не означает, что имело место безвозмездное перечисление денежных средств, и согласно пункту 7 Соглашения иностранная компания должна уплачивать налоги от своей деятельности на территории Канады.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации пришла к выводу, что в отношении дохода, не связанного с ведением иностранной организацией деятельности в Российской Федерации (совершением операций по продаже товаров (работ, услуг), имущественных прав), налоговая юрисдикция Российской Федерации по общему правилу распространяется на все доходы, экономическим источником возникновения которых является территория государства, в связи с чем такой доход может облагаться в Российской Федерации на основании пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации.

Судебная коллегия также отметила, что в отношении именно дохода в виде дивидендов, процентов, роялти и аналогичных выплат, не связанных с совершением операций по продаже товаров (работ, услуг), имущественных прав в Российской Федерации, налоговая юрисдикция Российской Федерации по общему правилу распространяется на все доходы, экономическим источником возникновения которых является территория государства.

По настоящему делу судами установлено, что денежные средства получены иностранной компанией безвозмездно, следовательно, по факту представляли собой часть имущества (капитала) общества, связанного по источнику своего образования с территорией Российской Федерации, распределенного в пользу иностранной компании с ведома российской организации и на безвозвратной основе, то есть имела места выплата пассивного дохода.

Судебная коллегия пришла к выводу, что если выплачиваемый иностранной организации доход прямо не упомянут в пункте 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации как подлежащий налогообложению, то при возникновении спора о наличии у российской организации, выплачивающей доход в пользу иностранного лица, обязанностей налогового агента, на налоговом органе лежит бремя доказывания возможности отнесения произведенных выплат к категории пассивного дохода, а также связь дохода с территорией Российской Федерации.

С учетом изменения квалификации дохода, его налогообложение в Российской Федерации отвечает пункту 2 статьи 21 Соглашения, согласно которому другие доходы (не упомянутые в предыдущих статьях Соглашения) могут облагаться налогами в том государстве, в котором они возникают, а статья 7 Соглашения применению не подлежала, поскольку посвящена налогообложению доходов от активных операций.

**2.  Определение Верховного Суда Российской Федерации от 25.04.2019 № 301-ЭС19-2319 по делу № А11-9880/2016 ООО «Русджам Стеклотара Холдинг» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Владимирской области.**

Суды в рамках данного дела рассмотрели вопрос подтверждения расходов по внутригрупповым сделкам и установили, что общество подписало с компанией, зарегистрированной в Турции договоры от 15.07.2005 и от 01.10.2013 на оказание консультационных услуг, услуг по технической поддержке, предоставлению технической информации, услуг по управлению.

В проверяемом периоде общество отнесло в состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, затраты по хозяйственным операциям с данным контрагентом. Кроме того, общество перечислило данной компании денежные средства, заявив об оплате консультационных услуг по договору от 15.07.2005, оказанных в период с июля 2008 года по декабрь 2011 года.

Суд апелляционной инстанции, удовлетворяя требования общества по данному эпизоду, исходил из того, что представленные в материалы дела акты оказанных услуг содержат исчерпывающие сведения для признания спорных затрат.

Вместе с тем суд первой инстанции, выводы которого поддержал суд округа, установил, что все спорные акты за рассматриваемый период хозяйственных отношений являются шаблонными и абстрактными, содержат противоречивые сведения о ценообразовании, месте и времени оказания услуг. Суд апелляционной инстанции иных выводов не сделал.

При этом суд первой инстанции установил, что спорные услуги во многом дублируются услугами, которые должны были оказываться обществу в тот же период по договору, заключенному с Представительством компании, зарегистрированной в Турции.

Суды при квалификации данных выплат иностранному контрагенту как безвозмездных (в отсутствие встречного представления) также установили, что все спорные акты об оказании услуг за период хозяйственных отношений являлись шаблонными и абстрактными, содержали противоречивые сведения о ценообразовании, месте и времени оказания услуг, выплата данной суммы не соответствовала обычной практике налогоплательщика (выплата произведена через пять лет с момента составления акта оказания услуг), а размер выплаченного по договорам вознаграждения соотносится с нераспределенной прибылью общества за 9 месяцев 2013 года.

При проведении налоговой проверки в ответ на неоднократные предложения налогового органа общество не представило предусмотренные соглашениями от 15.07.2005 и от 01.10.2013 акты приема-передачи, отчеты об оказании услуг, спецификации (калькуляции, расчет) цены, рекомендации и консультации по указанным договорам, которые могли бы внести ясность в отношении вида, объема, ценообразования и содержания спорных услуг. Общество также не представило сведения о работниках, участвовавших в переписке и получивших консультации от турецкой компании.

На основании данных обстоятельств суды первой и кассационной инстанции пришли к выводу, что имела место выплата пассивного дохода, подлежащего налогообложению в Российской Федерации на основании статей 247 и 309 Налогового кодекса Российской Федерации, при этом данные выплаты не могут уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль организации в силу статей 252 и 270 Налогового кодекса Российской Федерации.

**3. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 12.07.2018 № 301‑КГ18-8935 по делу № А11-6203/2016 ООО «Мон'дэлис Русь» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Владимирской области.**

В ходе проведения выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу, что сделка по приобретению правопредшественником общества ста процентов доли в уставном капитале российской компании, заключенная в 2011 году, была осуществлена вне связи с процессом объединения этих обществ, так как начало объединения бизнес-процессов данных юридических лиц осуществлялось уже с 2010 года, после приобретения американской материнской компанией контрольного пакета акций компании - резидента Великобритании.

Обществом в составе расходов учтены операции по приобретению у компании - резидента Великобритании ста процентов доли в уставном капитале российской организации.

Согласно представленным обществом документам стороны пришли к соглашению о том, что обязательство общества по оплате стоимости доли по договору прекращается и заменяется на обязательство общества выдать продавцу две кредитные ноты на основании соглашений, которые будут заключены между продавцом и обществом после подписания договора. В соглашении о новации сторонами определено, что вместо оплаты вознаграждения денежными средствами, продавец и общество подпишут отдельные кредитные соглашения, в соответствии с которыми покупатель становится заемщиком, а общество - кредитором.

В ходе проверки налоговый орган пришел к выводу, что фактической целью перечисленных сделок являлось перечисление сгенерированной на территории Российской Федерации прибыли от операционной деятельности общества в адрес материнской структуры, находящейся в Соединенных Штатах Америки.

Налоговым органом установлено, что начало объединения бизнес-процессов данных юридических лиц осуществлялось уже с 2010 года, после приобретения американской материнской компанией контрольного пакета акций компании - резидента Великобритании, а все сделки, заключенные на территории Российской Федерации (в том числе и по приобретению доли в уставном капитале российской организации), являлись частью разработанной американской компанией глобальной программы правовой интеграции по соединению двух глобальных организационных структур компаний - резидентов Соединенных Штатов Америки и Великобритании.

Так, информацией, содержащейся в консолидированной отчетности иностранных организаций подтверждалось, что российская организация, приобретенная обществом, уже была приобретена американской компанией в 2010 году. При этом американская компания с 2010 года являлась материнской компанией для правопредшественника общества и приобретенной им российской организации.

На основании данных обстоятельств налоговый орган переквалифицировал выплаты процентов по долговому обязательству и возврат самого долгового обязательства в качестве «скрытого» распределения прибыли общества в адрес компаний холдинга, как основанного на анализе отчетности правопреемника общества, согласно которой накопленная налогоплательщиком нераспределенная прибыль, подлежащая распределению в пользу участников общества, была фактически уменьшена на сумму денежных средств, перечисленных в адрес компаний группы.

При этом материалами дела подтверждено, что продавец российской организации обладал признаками технической компании, осуществлял транзитный характер деятельности и контролировался опосредовано родительской компанией - резидентом Соединенных Штатов Америки.

Таким образом, налоговый орган представил доказательства того, что истинным смыслом серии совершенных сделок (купля - продажа, новация обязательства, заключение кредитных соглашений) являлось перечисление через техническую организацию сгенерированной на территории Российской Федерации прибыли от операционной деятельности в адрес материнской структуры, находящейся в иностранном государстве.

На основании данных обстоятельств суды пришли к выводу, что расходы по уплате процентов по кредитным соглашениям не могут быть учтены в составе внереализационных расходов в целях исчисления налога на прибыль общества, а с сумм выплат по этим кредитным соглашениям на основании пункта 4 статьи 286, подпункта 1 пункта 1 статьи 309 и статьи 310 Налогового кодекса Российской Федерации обществу как налоговому агенту необходимо было исчислить, удержать и перечислить в бюджет Российской Федерации налог на доходы иностранных организаций с выплаченных дивидендов либо иного распределения полученной прибыли.

**4.  Определение Верховного Суда Российской Федерации от 25.06.2018 № 306-КГ18-7689 по делу № А55-11332/2016 АО «Средневолжская межрегиональная ассоциация радиотелекоммуникационных систем» к Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Самарской области.**

В ходе налоговой проверки представленной обществом налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2014 год налоговый орган установил, что общество оплатило увеличение уставного капитала учрежденной им ранее иностранной организации, резидента Республики Кипр, акциями своих дочерних компаний. В том же периоде иностранная организация продала акции указанных компаний российскому предприятию, после чего предоставило обществу безвозмездную безвозвратную финансовую помощь.

При этом иностранная организация, став собственником акций дочерних организаций общества, не осуществляла иной деятельности ни в России, ни за рубежом.

На основании данных обстоятельств налоговый орган пришел к выводу, что обществом получена необоснованная налоговая выгода в связи с реализацией акций своих дочерних компаний через посредника в лице иностранной организации путем получения освобождения от налогообложения операций по внесению вклада со стороны общества в уставный капитал на основании статей 39, 247, 248 и 249 Налогового кодекса Российской Федерации и освобождения от налогообложения операций по безвозмездной безвозвратной передаче денежных средств от дочерней компании материнской компании.

Общество сослалось на то, что инвестиционный характер как первоначального, так и последующих его вкладов в уставный капитал иностранной организации подтвержден представленными налоговому органу учредительными документами, решениями Совета директоров общества, документами о надлежащей оплате первоначальной величины уставного капитала иностранной организаций и всех последующих увеличений его размера. Судами трех инстанций данный довод был отклонен.

Доказательства, подтверждающие реализацию акций, прикрытую схемой по передаче акций дочерних компаний в уставный капитал взаимозависимого лица, нерезидента Российской Федерации, которое в дальнейшем реализовало их действительному покупателю, явились основанием для признания судами получения обществом облагаемого дохода.

Так, суды пришли к выводу, что принятие обществом решения о реализации акций своих дочерних компаний через подконтрольную дочернюю организацию, зарегистрированную в Республике Кипр, свидетельствует о занижении налоговой базы по налогу на прибыль самим обществом, поскольку сделка фактически была осуществлена в интересах самого общества. Факт участия в качестве продавца по сделке реализации акций иностранной организации являлся формальным.

По мнению судов, совокупность установленных по делу обстоятельств свидетельствует, что действия общества фактически привели к сокрытию налоговой базы налогоплательщика при реализации ценных бумаг и выводу прибыли из-под налогообложения в Российской Федерации. При этом именно взаимозависимость организаций позволила оказывать влияние на условия и экономические результаты их деятельности в описанных сделках.

**5.  Определение Верховного Суда Российской Федерации от 31.10.2018 № 305‑КГ18-17133 по делу № А40-114742/2017 ООО «ТАИФ» к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 1.**

По итогам выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о нарушении обществом подпункта 13 пункта 1 статьи 265 и статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации, выразившемся в неправомерном включении им в состав внереализационных расходов суммы убытков, возмещенных иностранным акционерам, зарегистрированным в Республике Кипр, в связи с несвоевременной выплатой им дивидендов. Налоговый орган счел указанные расходы не подлежащими учету при налогообложении налогом на прибыль, квалифицировал действия общества как занижение налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Инспекция исходила из того, что обществом преднамеренно задержана выплата дивидендов в адрес ряда акционеров, осведомленных о решении о выплате дивидендов за 2013 год и не предпринимавших никаких действий по истребованию сумм дивидендов до момента существенного роста курса евро, что позволило обществу выплатить ряду акционеров существенно большие суммы по сравнению с иными акционерами, без налогообложения дополнительно выплаченных сумм.

Суды проанализировали корпоративные отношения, связанные с участием акционеров, налоговые последствия произведенных выплат и установили, что у получателей выплат они налогообложению не подвергались, а у общества спорные суммы «упущенной выгоды» были включены в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

Суды сделали вывод, что данные выплаты не могут быть квалифицированы как внереализационные расходы общества, подлежащие учету при налогообложении налогом на прибыль. Данные расходы не признаны убытками (упущенной выгодой) по смыслу статей 15, 393 Гражданского кодекса Российской Федерации и не удовлетворяют критериям, установленным статьями 252, 265 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку не являются обоснованными и непосредственно не связаны с осуществляемой обществом деятельностью.

Общество указывало, что валюта долга и валюта платежа могут не совпадать. Однако применительно к рассматриваемой ситуации данный довод был отвергнут так как, согласно статьям 140, 317 Гражданского кодекса Российской Федерации денежные обязательства должны быть выражены в рублях. В денежном обязательстве может быть предусмотрено, что оно подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах (экю, «специальных правах заимствования» и др.). В этом случае подлежащая уплате в рублях сумма определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон. Использование иностранной валюты, а также платежных документов в иностранной валюте при осуществлении расчетов на территории Российской Федерации по обязательствам допускается в случаях, в порядке и на условиях, определенных законом или в установленном им порядке.

В соответствии с правовой позицией, выраженной в Информационном письме Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 04.11.2002 № 70, стороны вправе в соглашении установить собственный курс пересчета иностранной валюты (условных денежных единиц) в рубли или установить порядок определения такого курса.

Суды исходили из того, что заявителем не представлено ни при проверке по требованиям налогового органа, ни в ходе рассмотрения дела доказательств, подтверждающих обоснованность выплаты дивидендов в иностранной валюте и достижение сторонами соглашения относительно выплаты в иностранной валюте и подлежащего применению курса валют. Общество также не обосновало нормативно использование иностранной валюты при платежах.

Суды также приняли во внимание, что иным акционерам, за исключением спорных, дивиденды были выплачены своевременно или с минимальной просрочкой в течение июня 2014 и 12.08.2014. Выплата спорным акционерам произведена только 10.12.2014 после получения от них писем - требований идентичного содержания, подписанных одним и тем же лицом. При этом расчетов размера упущенной выгоды в виде разницы курсов валюты платежа требования не содержат. Выплата произведена заявителем исходя из произведенного им самостоятельно расчета. Судами проанализированы корпоративные отношения общества и его акционеров, физических лиц - выгодоприобретателей и сделан вывод о связи организаций, которая позволяла обеспечить согласованность действий и их направленность на исключение спорных сумм из налогообложения как у заявителя, так и у получателей денежных средств. При этом через цепочку корпоративных отношений выгодоприобретателями фактически являются российские лица, связанные с руководством общества.

**6. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 27.02.2018 № 305‑КГ17-23648 по делу № А40-10532/2017 ООО «Холдинговая горная компания» к Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 5.**

Налоговый орган в ходе налоговой проверки пришёл к выводу, что обществом не выполнена обязанность налогового агента по исчислению, удержанию у иностранных организаций и перечислению в бюджет суммы налога на доходы иностранной организации от источников в Российской Федерации с доходов, распределенных в виде имущества организации в пользу компаний, зарегистрированных на Британских Виргинских Островах, а именно: денежных средств полученных от сделок по купле-продаже акций, перечисленных в безналичной форме в адрес иностранных компаний, резидентов Британских Виргинских Островов, транзитом через расчетные счета промежуточных компаний Британских Виргинских Островов и Республики Кипр.

Суды рассматривая спор установили, что налогоплательщик 16.11.2010 заключил с иностранными компаниями договоры купли-продажи не обращающихся на рынке ценных бумаг акций эмитента – российского общества и реализовал их в адрес иностранных компаний.

Обратный выкуп указанных акций российского общества производился налогоплательщиком по решению от 19.06.2012 путем перечисления денежных средств платежными поручениями.

Налогоплательщик полагал, что спорные операции не подлежат обложению налогом на прибыль в порядке пункта 2 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговый же орган считал, что спорные операции для целей налогообложения учтены не в соответствии с их действительным экономическим смыслом и подлежат налогообложению в порядке подпункта 2 пункта 1 статьи 309 Налогового кодекса Российской Федерации (доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций).

Как установлено судами, встречное обеспечение по договорам от 16.11.2010 получено налогоплательщиком от иностранных компаний 05.10.2012, в свою очередь, проверкой установлено, что свои обязательства по выкупу спорных акций налогоплательщик фактически исполнил 01.10.2012, таким образом, в момент возникновения у общества прав на спорные акции 28.09.2012 (в результате добровольного выкупа), встречное предоставление по договорам купли-продажи от 16.11.2010 заключенным с иностранными компаниями, предоставлено не было.

Кроме того, проверкой установлено, что встречное обеспечение от иностранных компаний полученное обществом 05.10.2012 по договорам от 16.11.2010, произведено из средств, перечисленных налогоплательщиком в адрес компании – резидента Британских Виргинских Островов 01.10.2012.

При оценке действительного экономического смысла произведенных операций, суды определили объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции, вытекающий из представленных в суд доказательств (налог исчислен на разницу между стоимостью продажи обществом акций в 2010 году и стоимостью их приобретения в 2012 году).

Суды отклонили довод общества о совершении им двух возмездных операций (реализации и последующего выкупа акций) как неподтвержденный, так как общество не представило суду достаточных, допустимых доказательств, того, что при совершении указанных операций рассчитывало получить доход из встречного предоставления, и того, что условие об отсрочке платежа по договорам купли-продажи от 16.11.2010, заключенным с иностранными компаниями, обусловлено экономической необходимостью.

Кроме того, представленные налоговым органом в материалы дела доказательства зависимости участников спорных сделок между собой, позволили судам сделать вывод, что в результате реализации спорных акций налогоплательщик фактически не потерял возможность распоряжения спорным имуществом, а полученные от их реализации денежные средства не связаны с осуществлением налогоплательщиком реальной экономической деятельности.

Суды указали, что представленные в материалы дела доказательства свидетельствуют, что инспекцией установлена схема взаимозависимых лиц с указанием их функциональной роли в сделке по купли-продажи акций российского общества, целью которой явилось получение заявителем необоснованной налоговой выгоды.

1. <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=211047&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=1337404> [↑](#footnote-ref-1)