



Налоги для иностранных компаний в России

№
4

Ежемесячный обзор

Языковая версия

- Русский
- Французский
- Китайский
- Арабский
- Английский
- Испанский

ОКТАБРЬ

2024

Налоговые проблемы компаний с иностранным участием

Включение дивидендов в таможенную стоимость товаров: куда движется практика

Международные перевозки: ставка НДС на российском отрезке пути

Международные перевозки и налог у источника: новый подход в судебной практике



Уважаемые коллеги!

Перед вами четвёртый номер периодического обзора, посвящённого вопросам налогообложения иностранного бизнеса в России. В этом выпуске мы разобрали новые вызовы, с которыми сталкиваются компании в 2024 году.

В первой статье обзора мы подробно рассмотрели налоговые проблемы компаний с иностранным участием. Тенденция ужесточения контроля в отношении взаимодействия с зарубежными компаниями становится всё более выраженной и бизнесу необходимо адаптировать свои трансграничные операции под новые реалии.

Также должное внимание было уделено теме включения дивидендов в таможенную стоимость товаров. Мы проанализировали изменения в судебной практике на этом направлении и рассмотрели общий алгоритм защиты бизнеса.

В условиях глобализации и развития мировой торговли, межгосударственные перевозки играют ключевую роль в обеспечении эффективного обмена товарами между странами. Поэтому один из материалов посвящён рассмотре-

нию текущей правоприменительной практики по порядку применения ставки НДС на российском отрезке пути. Мы акцентировали основные проблемные вопросы, с которыми сталкиваются экспедиторы и перевозчики.

Также в контексте международных перевозок, рассмотрены спорные вопросы о порядке налогообложения выручки от таких услуг. Судебная практика в этом направлении может измениться благодаря новому подходу в деле АО «Новокузнецкий Мелькомбинат». Мы описали, как это может повлиять на согласование условий договоров международной перевозки.

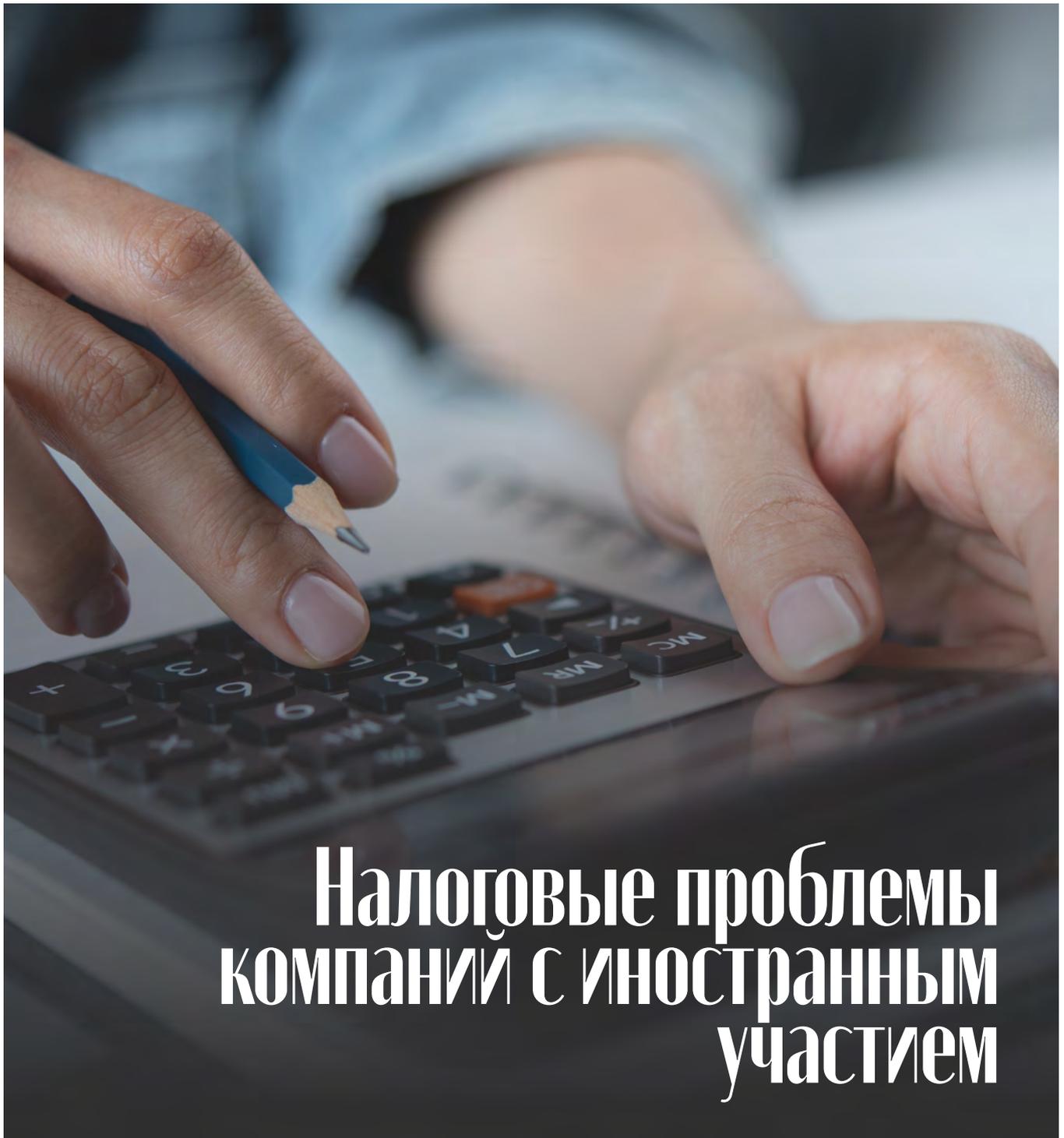
Надеемся, что этот номер будет полезным для вас. Ждём ваши вопросы и предложения.

С уважением,
Кирилл Бабаев,
президент НКЦ

Содержание:

Налоговые проблемы компаний с иностранным участием _____	4
Включение дивидендов в таможенную стоимость товаров: куда движется практика _____	9
Международные перевозки: ставка НДС на российском отрезке пути _____	13
Международные перевозки и налог у источника: новый подход в судебной практике _____	18
Анонс следующего номера _____	23





Налоговые проблемы компаний с иностранным участием

В последнее время наблюдается интерес налоговых органов к взаимоотношениям российских компаний с нерезидентами (как с учредителями, так и с независимыми организациями). Этот интерес в известной мере обусловлен введенными против РФ экономическими санкциями.

Международная напряженность постепенно возрастает, что напрямую корректирует направления налоговой политики. Вводимые ограничения, денонсация соглашений об избежании двойного налогообложения (далее – «СОИДН»), санкции – все эти факторы влияют на экономику. Для обеспечения баланса государством вводятся различные меры. В частности, это выражается во внесении изменений в НК РФ, а также через усиление налогового контроля.

Риск «тройного» налогообложения

С 1 января 2024 года был введен налог на прибыль в отношении доходов иностранной компании от источников в России в размере 15% при оплате внутригрупповых услуг (далее – «ВГУ»), оказанных в адрес российской компании иностранным взаимозависимым лицом.¹

Одновременно с этим в НК РФ была введена концепция «secondary TP-adjustment», которая подразумевает перекалфикацию в дивиденды суммы отклонения фактической стоимости сделки от рыночной.²

Эти изменения в своей взаимосвязи могут привести к риску «тройного» налогообложения, что может быть выражено следующим образом:

- **«первое налогообложение»:** обложение стоимости ВГУ налогом у источника;
- **«второе налогообложение»:** по результатам налоговой проверки стоимость ВГУ признается нерыночной, разница между рыночной и фактической стоимостью перекалфицируется в дивиденды, на которые доначисляется налог у источника;
- **«третье налогообложение»:** включение части стоимости, перекалфицированной в дивиденды, в таможенную стоимость товаров и доначисление таможенной пошлины и НДС. Однако это частный случай, который может быть реализован, только если параллельно с оказанием ВГУ российская организация ввозила в РФ товар, необходимый для оказания таких ВГУ.

Приостановление СОИДН

В ноябре 2023 года президентом РФ был подписан закон № 539-ФЗ³, положения которого направлены в том числе на поддержку бизнеса, оказавшегося под влиянием последствий приостановления некоторых СОИДН.

В подписанном законе предусматриваются переходные положения, которые будут действовать до 31 декабря 2025 года. Согласно данным нормам, пониженные ставки и освобождения, бизнес сможет применять в отношении некоторых доходов, например:⁴

¹ Подпункт 4 пункта 2 статьи 284 НК РФ.

² Подпункты 4.1, 6.1 и 6.2 статьи 105.3 НК РФ.

³ Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» от 27.11.2023 № 539-ФЗ.

⁴ Данные положения применяются в отношении доходов, полученных независимыми контрагентами из иностранных недружественных юрисдикций.

- процентный доход, выплачиваемый иностранным экспортно-кредитным агентствам и иностранным организациям, осуществляющим банковскую деятельность (по долговым обязательствам, возникшим до приостановления СОИДН и между не взаимозависимыми лицами);
- доход от сдачи в аренду (лизинг) воздушных судов (по договорам, заключенным с иностранными организациями - арендодателями (лизингодателями) до 5 марта 2022 года);
- роялти за использование некоторых видов интеллектуальной собственности (интеллектуальных прав);
- доход от международных перевозок (заключенным с иностранными организациями до приостановления СОИДН);
- доход от предоставления в аренду или субаренду морских судов (по договорам, заключенным с иностранными организациями – арендодателями (фрахтовщиками) до приостановления СОИДН), от реализации морских судов.

Платежи, которые не относятся к перечню исключений, необходимо облагать по обычным ставкам.

В нашей практике есть кейс, в рамках которого налогоплательщик длительно уплачивал роялти правообладателю в иностранной юрисдикции, облагая при этом платежи по льготной ставке СОИДН. После приостановления СОИДН налогоплательщик сразу не учёл изменения в своей деятельности и не удержал налог у источника по обычной ставке. Мы разработали индивидуальное решение – механизм «доудержания» неуплаченного налога за счёт будущих выплат, однако в любом случае необходимо учитывать, что такой механизм сопряжен с рисками, связанными с особенностями исполнения обязанностей налогового агента.

Усиление налогового контроля

Мы также отмечаем усиление налогового контроля в отношении операций с иностранными компаниями. В настоящий момент мы сопровождаем крупнейшую иностранную компанию – производителя напитков, в отношении которой сейчас проводится налоговая проверка касательно выплаты роялти несмотря на то, что эти платежи совершаются без каких-либо изменений уже более 20 лет.

В таких условиях мы полагаем, что бизнесу, который взаимодействует с иностранными компаниями, следует обратить особое внимание на управление рисками при взаимодействии с такими компаниями.

Изменение стандарта подтверждения статуса бенефициарного собственника

(фактического получателя дохода)

Поскольку на сегодняшний день существенно ограничен автоматический обмен финансовой информацией между государствами, становится всё более очевидно, что могут возникать затруднения при подтверждении статуса фактического получателя дохода у иностранного учредителя (далее – «ФПД»).

Правоприменительная практика свидетельствует об ужесточении стандартов доказывания статуса ФПД. В качестве примера можно привести дело Уральского банка реконструкции и развития.⁵

- налогоплательщику удалось одержать победу в трёх судебных инстанциях и доказать правомерность применения пониженной ставки по налогу у источника при выплате процентного дохода по субординированным займам в адрес сингапурской компании XANGBO;
- однако Верховный суд РФ отметил, что XANGBO выступала в сделках по предоставлению займа в качестве агента в интересах своей материнской холдинговой компании MARITIME TRADE CORP, которая является резидентом оффшорной юрисдикции. Процентные доходы, полученные компанией XANGBO от налогоплательщика, в полном объёме в тот же день перенаправлялись в адрес компании МТС. Следовательно, компания XANGBO не являлась ФПД, поскольку обладала ограниченными полномочиями в отношении распоряжения доходами и не принимала на себя никаких рисков.

Указанное дело фактически накладывает на налогоплательщика обязанность доказывать отсутствие транзитности денежных средств в иностранных юрисдикциях. Учитывая практически полное отсутствие обмена информацией с Россией, это может стать невыполнимой задачей.

Сложности для контролируемых иностранных компаний

Владельцы контролируемых иностранных компаний (КИК) также столкнулись с проблемами в части обеспечения представления отчётности и соблюдения документооборота. Это выражается в невозможности предоставления финансовой отчётности по причине того, что государственные органы недружественных стран не предоставляют необходимую информацию и документацию.

На эту тему ФНС выразила мнение, что в таких случаях налогоплательщик может написать письмо с указанием наличия таких препятствий. Однако до сих пор не ясно, какие доказательства наличия таких препятствий прилагать. Например, нужен ли формальный письменный отказ в предоставлении документов от иностранного государства? Если да – то могут возникнуть проблемы с его предоставлением. Если нет – это может создать почву для злоупотреблений теми налогоплательщиками, которые на самом деле могут предоставить такую отчётность, однако не хотят этого делать по определённым причинам.

⁵ Определение Верховного Суда от 21.08.2023 по делу № А40-121109/2022.



Тенденция ужесточения контроля в отношении иностранных государствами становится всё более выраженной. В условиях ограничений нужно помнить, что отсутствие каких-либо изменений в деятельности бизнеса (например, совершение на длительном отрезке времени рутинных операций), к сожалению, не гарантирует отсутствие налоговых рисков. Эта область динамична и бизнесу необходимо адаптировать свои операции под новые реалии.



Включение дивидендов в таможенную стоимость товаров:

Куда движется практика

Правовое регулирование

Споры о включении дивидендов в таможенную стоимость товаров являются ярким примером того, как недостаточно чёткая формулировка закона может породить отдельное направление судебной практики.

В п. 9 ст. 39 Таможенного Кодекса ЕАЭС указано:

«Цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за ввозимые товары, относится к товарам, перемещаемым через таможенную границу Союза, в связи с чем перечисляемые покупателем продавцу **дивиденды или иные платежи** в случае, если **они** не связаны с ввозимыми товарами, не включаются в таможенную стоимость ввозимых товаров».

Ключевой вопрос заключается в том, к чему относится слово «ОНИ»:

- к дивидендам или иным платежам, или
- к иным платежам?

Это важно, поскольку есть два пути: если формулировка касается только иных платежей, то дивиденды не включаются в таможенную стоимость в любом случае. Другой подход уже ставит включение дивидендов в таможенную стоимость под условие «связи с товарами».

Таможенные органы придерживаются профискальной позиции и настаивают на том, что формулировка закона позволяет включать дивиденды в таможенную стоимость. Такая позиция поддерживается и Министерством финансов РФ, и Верховным судом РФ.⁶ Обоснование такого подхода в том числе кроется в толковании пп. 3 п. 1 ст. 40 Таможенного кодекса ЕАЭС как не относящего дивиденды в состав «цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате» (ЦФУ):

1. «При определении таможенной стоимости ввозимых товаров по стоимости сделки с ними к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за эти товары, добавляются следующие дополнительные начисления:
2. часть дохода (выручки), полученного в результате последующей продажи, распоряжения иным способом или использования ввозимых товаров, которая прямо или косвенно причитается продавцу».

Несмотря на это, технический комитет по таможенной оценке Всемирной таможенной организации разъяснял⁷, что не следует путать выручку от последующей перепродажи (распоряжения или иного использования) ввозимых товаров с дивидендами или другими платежами, не связанными с ввозимыми товарами. Последствиями для бизнеса от включения дивидендов в таможенную стоимость товаров могут стать:

- доначисление таможенной пошлины;
- доначисление «ввозного» НДС;
- начисление пеней за несвоевременную уплату таможенной пошлины и ввозного НДС;
- штраф по части 2 ст. 16.2 КоАП РФ за недостоверную информацию о таможенной стоимости (от 50% до 200% от начисленной суммы таможенных платежей);
- штраф по ст. 16.7 КоАП РФ за не предоставление таможенному представителю запрашиваемой информации или предоставление недостоверной (от 50 до 300 тыс. рублей за каждый факт нарушения);
- привлечение к уголовной ответственности по ст. 194 УК РФ.

⁶ Письмо Минфина РФ от 30.04.2021 № 27-00-04/34151, Обзор судебной практики Верховного Суда РФ № 1 (2023).

⁷ Разъяснения 2.2 Технического комитета Всемирной таможенной организации.

Правоприменительная практика

В 2021 году Верховный суд РФ занял позицию, что дивиденды не связаны с ввозимыми товарами и не включаются в таможенную стоимость.⁸ С этого момента судебная практика начала складываться положительно для декларантов.⁹

Вместе с тем, когда указанные дела в 2023 году дошли до Верховного суда РФ, позиция кардинальным образом изменилась:

- **по общему правилу** дивиденды не включаются в таможенную стоимость, поскольку по своей экономической природе представляют собой доход от инвестиций, вложенных в компанию, т.е. не связаны с импортом товаров;
- однако нужно «смотреть глубже» и, если дивиденды являются таковыми только по форме, а по существу они формируют доход импортёра от продажи товара, то возникает **«риск манипулирования элементами стоимости товара»**, формирующими его таможенную стоимость,¹⁰ и, соответственно, дивиденды могут быть включены в таможенную стоимость такого товара.

С 2023 года указанный подход только закреплялся на практике.¹¹ Однако в апреле 2024 года 12-й арбитражный апелляционный суд частично удовлетворил требования импортёра¹², а в августе 2024 года кассационный суд подтвердил такой подход.

Суды указали, что дивиденды не подлежат включению в таможенную стоимость товаров, если они ввезены не от иностранного участника, а от взаимосвязанного иностранного поставщика, по следующим причинам:

- иностранный поставщик – самостоятельное юридическое лицо;
- отсутствуют доказательства, что дивиденды иностранный поставщик фактически получил дивиденды.

16 октября 2024 года по этому делу была подана кассационная жалоба в Верховный суд РФ. Возможно, на этот раз ВС РФ окончательно решит судьбу споров о включении дивидендов в таможенную стоимость товаров.

⁸ Определение Верховного Суда РФ от 18.10.2021 по делу № А53-11278/2020, Определение Верховного Суда РФ от 07.04.2021 по делу № А56-137218/2019.

⁹ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 24.03.2022 по делу № А40-20125/2021, Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 17.02.2022 по делу № А09-1129/2021, Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 02.03.2022 по делу № А09-1751/2021.

¹⁰ Определение Верховного Суда РФ от 02.12.2022 по делу № А09-1751/2021, Определение Верховного Суда РФ от 02.12.2022 по делу № А09-1129/2021, Определение Верховного Суда РФ от 01.12.2022 по делу № А40-20125/2021.

¹¹ См., например, дела № А08-3672/2021, № А06-3555/2023, № А08-12115/2021.

¹² Постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.04.2024 по делу № А06-3555/2023.

Что делать бизнесу?

В каждом конкретном случае стратегия защиты будет различаться исходя из конкретных обстоятельств. Но, как правило, алгоритм защиты выглядит примерно следующим образом:

- проведение анализа необходимости включения дивидендов в таможенную стоимость, подготовка защитного файла и документов. В частности, потребуются: сведения о ценообразовании, расчёты себестоимости товаров и прибыли иностранного продавца;
- направление запросов в адрес иностранных поставщиков;
- оценка «относимости» дивидендов к периоду продажи товаров;
- разработка стратегии и тактики обжалования решений таможенных органов;
- разработка алгоритма действий на будущие периоды, а также в отношении «непроверенных» таможней прошлых периодов.





Международные перевозки:

Ставка НДС на российском отрезке пути

В условиях глобализации и развития международной торговли, перевозки играют ключевую роль в обеспечении эффективного обмена товарами между странами.

С точки зрения налоговых аспектов, компании при осуществлении международных перевозок часто сталкиваются с проблемой корректного применения ставки НДС (20% или 0%) при осуществлении международной перевозки на российском отрезке пути. Неправильное применение ставки НДС может привести как к налоговым, так и к гражданско-правовым спорам, связанным со взысканием неосновательного обогащения в размере необоснованно уплаченного НДС по ставке 20%.

В рамках данной статьи мы предлагаем рассмотреть текущую правоприменительную практику по относительно порядка применения ставки НДС на российском отрезке пути и обозначить основные проблемные вопросы, с которыми сталкиваются экспедиторы и перевозчики.

Международная перевозка: понятие и особенности налогообложения

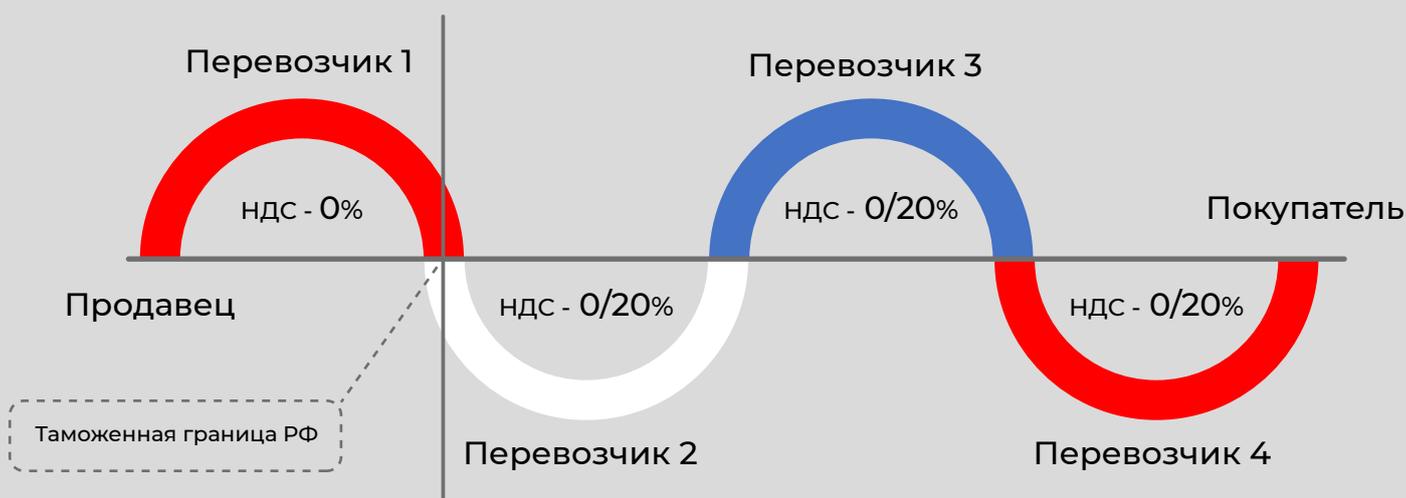
В соответствии с налоговым законодательством РФ международными признаются следующие виды перевозок:¹³

- перевозки товаров морскими, речными судами, судами смешанного (река - море) плавания, воздушными судами, железнодорожным транспортом и автотранспортными средствами, при которых пункт отправления или пункт назначения товаров расположен за пределами территории Российской Федерации;
- перевозка (транспортировка) углеводородного сырья из пункта отправления на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ или российской части дна Каспийского моря за пределы РФ.

Таким образом, исходя из положений НК РФ, перевозка признается международной, когда товар прибывает в РФ с территории иностранного государства, или, наоборот, поставляется с территории РФ за рубеж.

Услуги по международной перевозке товаров по общему правилу облагаются НДС по ставке 0%.¹⁴

Данная ставка может быть применена всеми перевозчиками, которые участвуют в международной перевозке товаров, включая те компании, которые перевозят груз исключительно по территории РФ.



¹³ подпункт 2.1 пункт 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

¹⁴ подпункт 2.1 пункт 1 статьи 164 Налогового кодекса РФ.

Подтверждающие документы

При международной грузоперевозке (кроме перевозки российскими железнодорожными перевозчиками) нулевая ставка подтверждается:¹⁵

- контрактом (его копией) на оказание услуг международной перевозки товаров;
- копиями или электронными реестрами транспортных, товаросопроводительных или иных документов, которые подтверждают вывоз товаров из РФ (ввоз товаров в РФ). Конкретные виды таких документов зависят от того, каким транспортом вы перевозите груз;
- если товар ввозится/вывозится в страну – член ЕАЭС и заказчик перевозки не является экспортёром (импортёром), то дополнительно нужна копия договора между заказчиком и экспортёром (импортёром) (пп. 1 п. 3.1 ст. 165 НК РФ, Письмо Минфина России от 05.02.2024 № 03-07-08/8985);
- на товаросопроводительных подтверждающих документах должны быть отметки российских таможенных органов (Письмо Минфина России от 05.02.2024 № 03-07-08/8985).

Полный перечень документов, подтверждающих применение ставки 0% при перевозках груза различными видами транспорта (воздушным судном, внутренним водным транспортом, морскими судами и пр.), приведен в ст. 165 НК РФ.

Обзор правоприменительной практики

Если в процессе перевозки участвует компания, которая перевозит груз исключительно по территории РФ, то у такой компании возникает закономерный вопрос – какую ставку НДС следует применить к своим услугам и как документально подтвердить корректность применения выбранной ставки.

Правоприменительная практика до сегодняшнего времени не выработала единого подхода относительно критериев, которыми необходимо руководствоваться налогоплательщику при выборе ставки НДС

Согласно разъяснениям ВАС РФ «налоговую ставку 0 процентов применяют также перевозчики, оказывающие услуги по международной перевозке товаров **на отдельных этапах перевозки** (абзацы первый-второй подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса), лица, привлеченные экспедитором для оказания отдельных транспортно-экспедиционных услуг (абзац пятый подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса)».¹⁶

Таким образом, ВАС РФ указал, что отдельные перевозчики/экспедиторы, вовлечённые в международную перевозку товаров, также вправе применять ставку НДС 0%, даже если их услуги связаны исключительно с территорией РФ.

¹⁵ подпунктом 2.1 пункта 1 статьи 164, пунктами 3.1, 15 статьи 165 Налогового кодекса РФ.

¹⁶ Пункт 18 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 №33.

При этом в судебной практике долгое время все-таки превалял подход, что независимо от того, осуществлялась ли международная перевозка на российском отрезке, если услуги по перевозке товаров оказываются в отношении товара, являющегося предметом международной перевозки (экспорта либо импорта), и это явно прослеживается из товаросопроводительной документации, то услуги перевозки либо услуги ТЭО должны облагаться НДС по ставке 0%.

Основные позиции судов представлены в таблице ниже.

Критерий	Ставка 0% на российском отрезке пути	Ставка 20% на российском отрезке пути
<p>Применение таможенных процедур</p>	<p>Груз находился под процедурой таможенного транзита, без статуса, находящегося в свободном обращении. (Дело № А43-51269/2019)</p>	<p>В момент получения импортного товара в порту г. Владивосток к покупателю перешло право собственности, товары были выпущены в таможенной процедуре для внутреннего потребления (Дело № А05-2593/2020)</p> <p>После проведения таможенной процедуры – выпуска для внутреннего потребления принятый к перевозке груз перестал быть предметом международной перевозки. (Дело № А72-2049/2022)</p>
<p>Документальное оформление перевозки</p>	<p>На документах имеются отметки таможенных органов, свидетельствующие о перемещении грузов в рамках международной перевозки. В накладных и транзитной декларации налогоплательщик указан в качестве перевозчика. (Дело № А43-51269/2019)</p> <p>В графе 87 электронных ж/д накладных «Особые заявления и отметки грузоотправителя (отправителя)» проставлена информация о том, что груз экспортный, следует с дальнейшей отправкой автотранспортом в КНР, страна назначения – Китай. Информация об экспортном характере груза имела на момент оформления ж/д накладных. (Дело № А40-14008/2024)</p>	<p>Поручение агенту, транспортные накладные также подтверждают осуществление перевозки товара по территории РФ, а не привлечение Общества для выполнения отдельного этапа международной перевозки импортных товаров. (Дело № А05-2593/2020)</p> <p>Пункт назначения должен охватываться международным контрактом, а не просто являться конечным пунктом перевозки товара в интересах покупателя. (Дело № А72-2049/2022)</p>
<p>Участок перевозки внутри России</p>	<p>Перевозка осуществлялась от станции Сургут до станции Махалино Дальневосточной железной дороги.</p> <p>По мнению суда, НК РФ не связывает ставку НДС с наличием</p>	<p>Дальнейшая перевозка товара осуществлялась не в рамках международной</p>



Участок перевозки внутри России

у железнодорожной станции назначения (Махалино) кодов, определяющих дальнейшее следование груза, и/или **с отнесением данной станции к пограничным передаточным станциям**, и/или с особенностями заполнения реестров документов, предоставляемых перевозчиками в налоговые органы в целях подтверждения обоснованности применения ставки НДС 0% к стоимости оказанных перевозчиками услуг по международной перевозке.
(Дело № А40-14008/2024)

перевозки по территории РФ, **а в рамках междугородней перевозки** по территории РФ между пунктом отправления пгт Забайкальск и пунктом назначения г. Чебоксары.
(Дело № А72-2049/2022)

Минфин России в своих разъяснениях отмечает, что применение ставки НДС 0% при оказании услуг по перевозке товаров в границах территории РФ подп.2.1 и иными подпунктами п.1 ст.164 НК РФ не предусмотрено. В этой связи такие услуги облагаются НДС по ставке 20%.

Однако после за этими разъяснениями Минфина России следовала формулировка: «вместе с тем при применении указанной нормы подпункта 2.1 пункта 1 статьи 164 Кодекса **возможно** учитывать положения пункта 18 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 г. №33» (письма Минфина от 30.10.2017 №03-07-08/71004, от 11.03.2021 №03-07-08/17207, от 02.09.2021 №03-07-11/71132).

Изменения с 1 июля 2024 года

Согласно изменениям,¹⁷ вступившим в силу с 1 июля 2024 года, ставка НДС 0% не применяется в отношении услуг организаций (ИП) по перевозке вывозимого (ввозимого) с территории РФ (на территорию РФ) товара, а также на транспортно-экспедиционные услуги при организации такой перевозки, если **одновременно выполняются следующие условия:**

- указанные организации (ИП) осуществляют перевозку только между пунктами, находящимися на территории РФ;
- указанные организации (ИП) не указаны в транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документах, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ (ввоз товаров на территорию РФ), в качестве одного из перевозчиков.

Таким образом, если международная перевозка разделена на российскую и иностранную части и из документов не очевидно, что российская часть является частью международного маршрута, НДС в отношении российской части перевозки должен взиматься по ставке 20%.¹⁸

¹⁷ Федеральный закон от 22.04.2024 № 92-ФЗ «О внесении изменений в статьи 164 и 165 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

¹⁸ Письмо Минфина РФ от 26.06.2024 № 03-07-08/59665.



Международные перевозки и налог у источника:

Новый подход в судебной практике

Аналогично таким пассивным доходам, как дивиденды, проценты и роялти, на выручку от международных перевозок также традиционно претендуют два государства: государство резидентства перевозчика и государство, в котором осуществляется перевозка. Неслучайно положения, посвященные порядку налогообложения доходов от международных перевозок, включаются в международные соглашения по вопросам налогообложения, в том числе – в Модельные конвенции ОЭСР и ООН.

В то же время по своей природе доход от международных перевозок отличается от указанных пассивных доходов. Во-первых, его получение сопряжено с активной экономической деятельностью, причём для многих компаний оказание транспортных услуг, в том числе международных, является основным видом деятельности. Во-вторых, заключение договоров международной перевозки обычно не рассматривается хозяйствующими субъектами как инструмент вывода прибыли в низконалоговую юрисдикцию.

Характерные черты доходов от международных перевозок предопределили выработку признанного мировым сообществом подхода к их налогообложению. В соответствии с этим подходом, выручка от международных перевозок должна облагаться налогом исключительно в государстве резидентства перевозчика или в государстве, где у перевозчика располагается место эффективного управления. Данное правило воспроизводится в тексте Модельных конвенций ОЭСР и ООН,¹⁹ а также во многих двусторонних соглашениях об избежании двойного налогообложения (далее – «СОИДН»²⁰).

Если же между государствами отсутствует налоговое соглашение или оно предусматривает лишь частичное освобождение от уплаты налога у источника, как, например, СОИДН между Россией и

Турцией²¹, то может возникнуть спор относительно порядка налогообложения выручки от услуг международной перевозки.

Дилемма правового регулирования

В России иностранные организации признаются плательщиками налога на прибыль организаций в двух случаях:

- организации осуществляют деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство;
- организации получают доходы от источников в Российской Федерации.

Перечень доходов, облагаемых налогом у источника в России, приведен в п. 1 ст. 309 НК РФ. Он включает, помимо прочего, выручку от международных перевозок, в том числе демередж и прочие платежи, возникающие при перевозках. Саму международную перевозку законодатель определяет как «любую перевозку морским, речным или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом, за исключением случаев, когда перевозка осуществляется исключительно между пунктами, находящимися за пределами Российской Федерации».²²

В то же время в соответствии с п. 2 ст. 309 НК РФ не подлежат обложению налогом у источника доходы, полученные иностранной организацией от выполнения работ (оказания услуг) на территории Российской Федерации, при условии, что такая деятельность не приводит к образованию постоянного представительства.

Таким образом, при анализе положений п. 1 и 2 ст. 309 НК РФ возникает закономерный вопрос: выручка иностранной организации-перевозчика от оказания услуг по международной перевозке признается доходом от международной перевозки или доходом от указания услуг на территории Российской Федерации?

¹⁹ Ст. 8 Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития по налогам на доход и капитал, ст. 8 Типовой конвенции Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами.

²⁰ См., например, ст. 8 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Французской Республики от 26.11.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество».

²¹ Согласно п. 1 ст. 8 СОИДН между Россией и Турцией прибыль предприятия одного государства, полученная из другого государства от эксплуатации морских судов в международных перевозках, может облагаться налогом в этом другом государстве в соответствии с его законодательством, но налог, взимаемый с такой прибыли, должен уменьшаться на 50 процентов.

²² Пп. 8 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Эволюция судебной практики

Длительное время в указанной дилемме арбитражные суды²³ делали выбор в пользу первого подхода, то есть признавали выручку иностранной компании доходом от международных перевозок и подтверждали правомерность её обложения налогом у источника.

Позиция судов сводилась к следующему:

1. В пп. 8 п. 1 ст. 309 НК РФ напрямую закреплено, что доход от международных перевозок облагается налогом у источника в РФ;
2. Иной порядок налогообложения, в том числе освобождение от уплаты налога у источника, может быть установлен соглашением между Россией и иностранным государством. При этом применять установленную международным договором льготу лицо может только при условии наличия фактического права на доход от международной перевозки.

Данная позиция считалась устоявшейся и налоговые органы руководствовались ей при проведении выездных и камеральных налоговых проверок. Однако в недавнем деле ООО «Новокузнецкий Мелькомбинат» (дело № А45-36916/2023) судьи выразили иное мнение.

Фактические обстоятельства

ООО «Новокузнецкий Мелькомбинат» (далее – **«Общество»**) заключило с перевозчиками МСЕ Kargo и Nacibeу, являющимися резидентами Турецкой Республики, договоры фрахта. Во исполнение обязательств по договорам, перевозчики осуществили морские перевозки пшеничных отрубей. Портом погрузки выступал г. Ейск Краснодарского края, а портом выгрузки – города Турецкой Республики Амбарлы и Измир. Услуги были оплачены Обществом в полном объёме без удержания из причитающихся иностранным контрагентам сумм налога у источника.

Выплаченные без удержания налога у источника доходы турецких перевозчиков были отражены Обществом в налоговых расчётах, направленных в инспекцию, которая по итогам их камеральной проверки вынесла решение о привлечении налогового агента к ответственности за неуплату и неперечисление налога. Вышестоящий налоговый орган оставил решение инспекции в силе. Не согласившись с позицией проверяющих, Общество обжаловало решение в судебном порядке.

²³ См., например, Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 26.01.2021 №Ф10-5436/2020 по делу №А83-10890/2019, Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 07.06.2017 №Ф06-20497/2017 по делу №А06-4229/2016

Новый подход в судебной практике

Необходимость удержания Обществом налога у источника налоговый орган мотивировал теми доводами, которые были выработаны указанной предшествующей судебной практикой. Однако суды трёх инстанций не согласились с указанными доводами и признали отсутствие у Общества обязанности налогового агента.

Позиция была обоснована следующим образом:

1. В тексте п. 2 ст. 309 НК РФ прямо указан перечень видов доходов, к которым данная норма не применяется. В него входят, например, выручка от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории России (пп. 6 п. 1 ст. 309 НК РФ) или доход от оказания услуг в пользу российской компании, входящей в международную группу (пп. 9.4 п. 1 ст. 309 НК РФ). Однако доход от международных перевозок (пп. 8 п. 1 ст. 309 НК РФ) среди исключений не поименован.
2. Если бы международная перевозка была самостоятельным объектом налогообложения, а не относилась к такому объекту налогообложения как реализация работ (услуг), то это привело бы к её освобождению от обложения НДС, поскольку в главе 21 НК РФ, посвященной НДС, перевозка как самостоятельный объект налогообложения не поименована.
3. В соответствии с перечнем, закрепленным в ст. 128 ГК РФ, перевозка не выделяется как отдельный объект гражданских прав. Однако исходя из содержания ст. 779 ГК РФ, осуществление перевозки относится к такому объекту гражданских прав как результат оказания услуг. Ввиду необходимости использовать гражданско-правовые понятия и термины для целей налогообложения в том значении, в каком они используются в этой отрасли законодательства²⁴, соответствующая квалификация подлежит применению и в рамках налоговых правоотношений.
4. Доходы, выплаченные Обществом иностранным перевозчикам, были в полной мере предметом налогообложения в Турецкой Республике. Возложение обязанности по удержанию налога у источника в Российской Федерации является необоснованным и приводит к двойному налогообложению.

Таким образом, суды пришли к выводу о том, что доход от оказания иностранной организации услуг по международной перевозке является доходом от оказания услуг на территории Российской Федерации и, следовательно, не подлежит обложению налогом у источника.

²⁴ П. 1 ст. 11 НК РФ.



Возможные последствия

На данный момент сложно сделать однозначные выводы о том, как позиция судов в деле АО «Новокузнецкий Мелькомбинат» повлияет на судебную практику по вопросу обложения дохода от международных перевозок налогом у источника

Существует вероятность, что налоговому органу удастся оспорить выводы арбитражных судов в Верховном суде Российской Федерации. Однако в случае, если высшая судебная инстанция подтвердит указанную позицию, то последствия могут быть оценены двояко.

С одной стороны, это будет положительным сигналом для иностранных перевозчиков и российских компаний-заказчиков, не придерживающихся при определении своих налоговых обязательств консервативного подхода. С другой стороны, существование двух правовых позиций, подтвержденных правоприменительной практикой, повысит неопределённость в вопросе порядка налогообложения доходов от международных перевозок, что может стать причиной разногласий между контрагентами на этапе согласования условий договора международной перевозки, в особенности касающихся стоимости услуг.



Анонс следующего номера

В октябрьском номере обзора мы планировали рассказать об итогах семинара ФНС России «Открытый диалог по налоговым аспектам для представителей иностранного бизнеса Китайской Народной Республики». Гарантировано сделаем это в следующем номере.

Также в ноябрьском обзоре мы подробно разберём развитие судебной практики в вопросе ответственности за нарушения антисанкционного законодательства. Эта тема особенно актуальна для участников внешнеэкономической деятельности и требует тщательного изучения в контексте действующего налогового законодательства.

Отказ от ответственности: Национальный координационный центр международного делового сотрудничества (НКЦ) принимает разумные меры для обеспечения точности и актуальности содержимого данного дайджеста.

Вместе с тем НКЦ не принимает на себя ответственности за действия лиц или организаций, прямо или иным образом осуществленные на основании информации, размещенной в данном дайджесте.



Команда



**Павел
Кузнецов**

Вице-президент НКЦ,
заместитель директора
Института Китая и
современной Азии РАН



**Михаил
Бегунов**

Управляющий партнёр
Tax Compliance



**Сергей
Иванов**

Налоговый консультант
Tax Compliance



**Анастасия
Аржанова**

Налоговый консультант
Tax Compliance



**Иван
Санченко**

Помощник юриста
Tax Compliance



**Екатерина
Копылова**

Налоговый консультант
Tax Compliance



НАЦИОНАЛЬНЫЙ КООРДИНАЦИОННЫЙ ЦЕНТР
МЕЖДУНАРОДНОГО ДЕЛОВОГО СОТРУДНИЧЕСТВА



Контактная информация

Адрес: 109147, Москва, ул. Таганская, д. 3

Тел.: +7 (495) 990 2518

Email: info@aprcenter.ru

Веб-сайт: www.aprcenter.ru

Telegram: t.me/nccenter