

**Современные тенденции  
в развитии правоприменительной  
практики по трансграничным  
налоговым спорам в России**

**Current Trends in Development of Case-Law  
of Russian Courts  
on the Resolution of Cross-Border Tax Disputes**

**Винницкий Данил Владимирович – д.ю.н., профессор,  
директор Института права БРИКС  
[vinnitskydv@gmail.com](mailto:vinnitskydv@gmail.com)**

# **Раздел I. Категории споров, разрешенные на уровне ВАС РФ / ВС РФ в 2014 – 2016 годах**

- 1) Резидентство и процедурные аспекты его подтверждения – 5
- 2) Недостаточная капитализация – 8
- 3) Постоянное представительство – 2
- 4) Дивиденды и фактический бенефициар – 2
- 5) Сфера действия конвенции – 1

## I. Резидентство и процедурные аспекты его подтверждения (часть 1)

### 1) Постановление КС РФ от 25.06.2015 № 16-П:

п. 2 ст. 207, ст. 216 НК РФ, подробная схема на слайде 21:

- Резидентство гражданина Беларуси и применимая ставка – 13% или 30%;
- «не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев»
- С какого момента возникает резидентство: с 1-го дня нахождения в России или исходя из продолжительности нахождения на территории России на конец налогового периода?

### 2) Определение ВАС РФ от 28.04.2014 № 5060 (Домодедово):

- Сертификат не распространяется на будущие периоды;
- Сертификат не распространяется на прошлые периоды.

## I. Резидентство и процедурные аспекты его подтверждения (часть 2)

### 3) Определение ВАС РФ от 26.03.2014 № 716/13 (Керенг-Хабаровск):

- Сертификат может быть представлен в период проверки;

### 4) Определение ВС РФ от 30.06.2015 № 307 (Бухтарминская цементная компания):

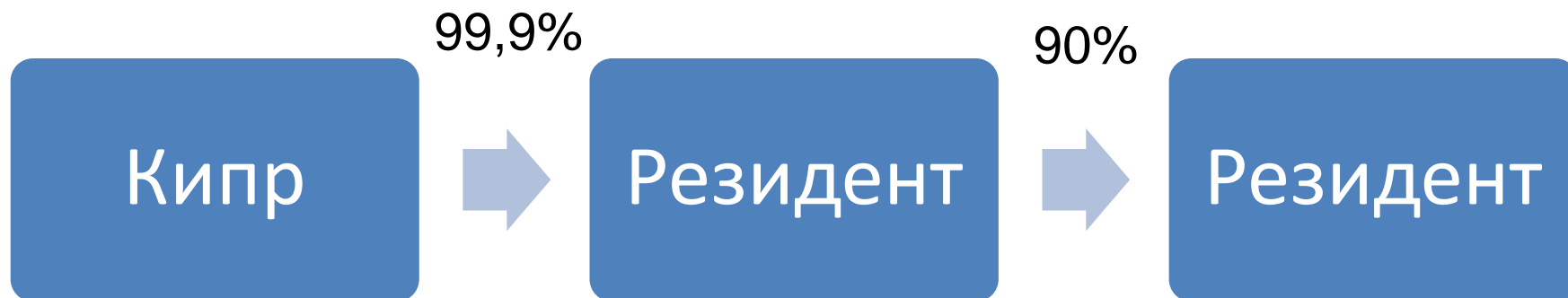
- Нотариально заверенные и апостилированные документы - сертификаты (СИДН не освобождает от необходимости соблюдения процедурных требований);

### 5) Определение ВС РФ от 23.09.2014 № 305-1210 (Авиакомпания Сибирь):

- Начисление пени за несвоевременное предоставление сертификата резидентства – не предусмотрено;
- Апостилирование документов, подтверждающих резидентство, является необходимым;
- Сертификат резидентства не нужно представлять ежегодно.

## II. Недостаточная капитализация (часть 1)

1) Определение ВС РФ от 01.02.2016 № 305-14263 (Новая табачная компания)



Дискриминация или выход за сферу действия п. 2 ст. 269 НК РФ?

## II. Недостаточная капитализация (часть 2)

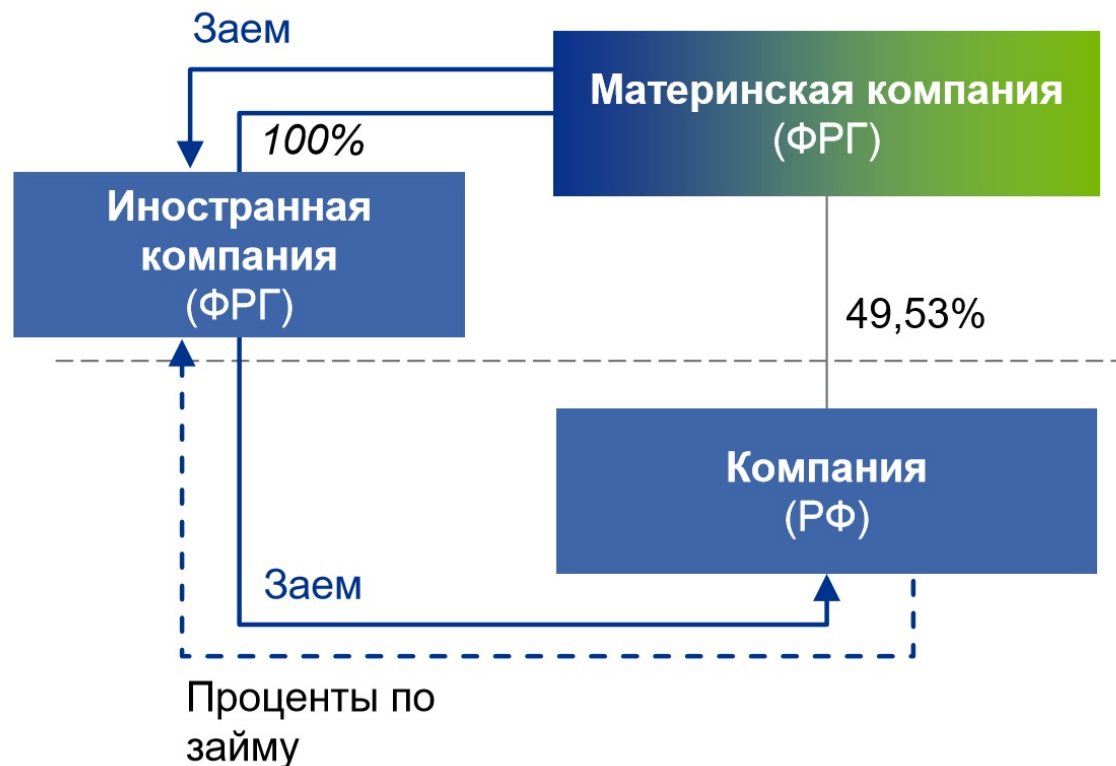
- 2) Определение ВС РФ от 07.12.2015 № 310-15757 (Бентелер Аутомотив)
- 3) Определение ВС РФ от 22.07.2015 № 310-7822 (Гиперцентр-Рязань)
- 4) Определение ВС РФ от 17.07.2015 № 305-8766 (Ачимгаз, соглашение с Германией), схема на слайде 7.

Применение правил недостаточной капитализации к сестринским компаниям. Сравни: дело Нарьянмарнефтегаз, дело Коллег Псков Групп (п. 2 ст. 269 применим при косвенной аффилированности?)

- 5) Определение ВС РФ от 25.11.2014 № 305-4260 (Бритиш Американ Табакко-СПб, соглашение с Нидерландами):

- Изменение суммы основного капитала базируется на объективных основаниях, но это не имеет, по мнению суда, значения. Противоречие подхода статье 9 СИДН?

## II. Недостаточная капитализация (дело Ачимгаз)



Применение правил недостаточной капитализации к сестринским компаниям.

Сравни: дело Нарьянмарнефтегаз, дело Коллег Псков Групп

(п. 2 ст. 269 применим при косвенной аффилированности?)

## II. Недостаточная капитализация (часть 3)

6) Определение ВС РФ от 13.10.2014 № 304-2268 (Винтерсзалл, Германия):

- Нет перекалификации в дивиденды в силу преюдиции;

7) Определение ВС РФ от 18.08.2014 № 305-518 (Квернеланд, Нидерланды)

8) Определение КС РФ от 24.03.2015 № 695-О (Гурово-Бетон),

подробная схема на слайде 26:

- Статья 269 (п. 2) не противоречит договору, т.к. определяет признаки возможного злоупотребления;
- Суд не обратил внимание на то, что статья 269 (п. 2) использует формальный критерий. В определении не дано оценки конституционности подобного подхода?



### III. Постоянное представительство

1) **Определение ВАС РФ от 14.01.2016 № 305-11546 (Орифлэйм Косметикс), подробная схема на слайде 10:**

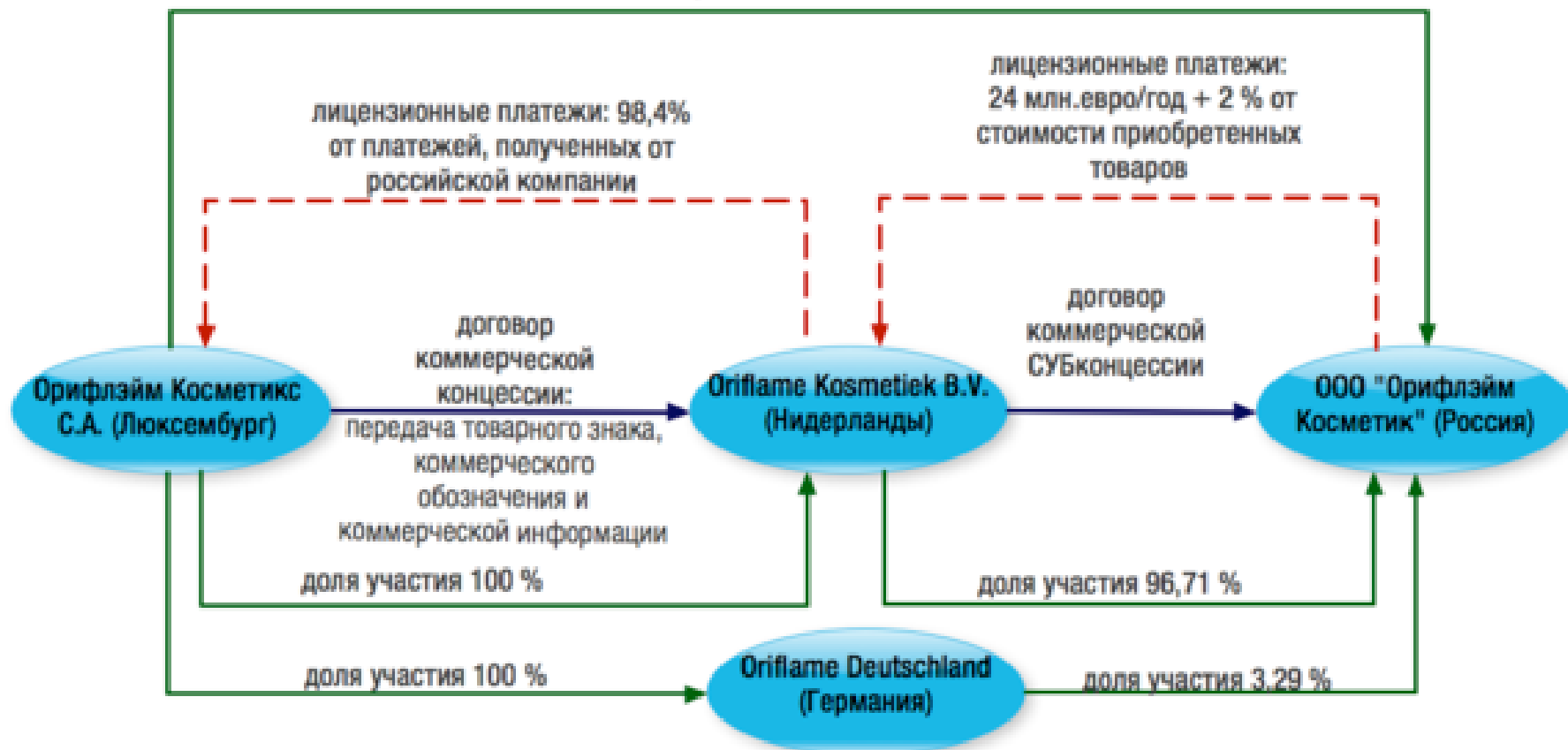
- Постоянное представительство агентского типа в виде дочерней компании;
- Однако операции между постоянным представительством и головным офисом допустимы с точки зрения законодательства; расходы не должны убираться автоматически из налоговой базы дочерней компании, которая была признана постоянным представительством материнской?

2) **Определение ВАС РФ от 28.04.2014 № 4237/14 (Берлин Хеми):**

- Нет постоянного представительства – ведется лишь подготовительная деятельность.

### III. Постоянное представительство (дело Орифлэйм Косметикс)

договор поставки косметики Oriflame



## IV. Дивиденды и фактический бенефициар (часть 1)

### Дивиденды

1) Определение ВС РФ от 21.12.2015 № 310-17102 (Вотек Мобайл):

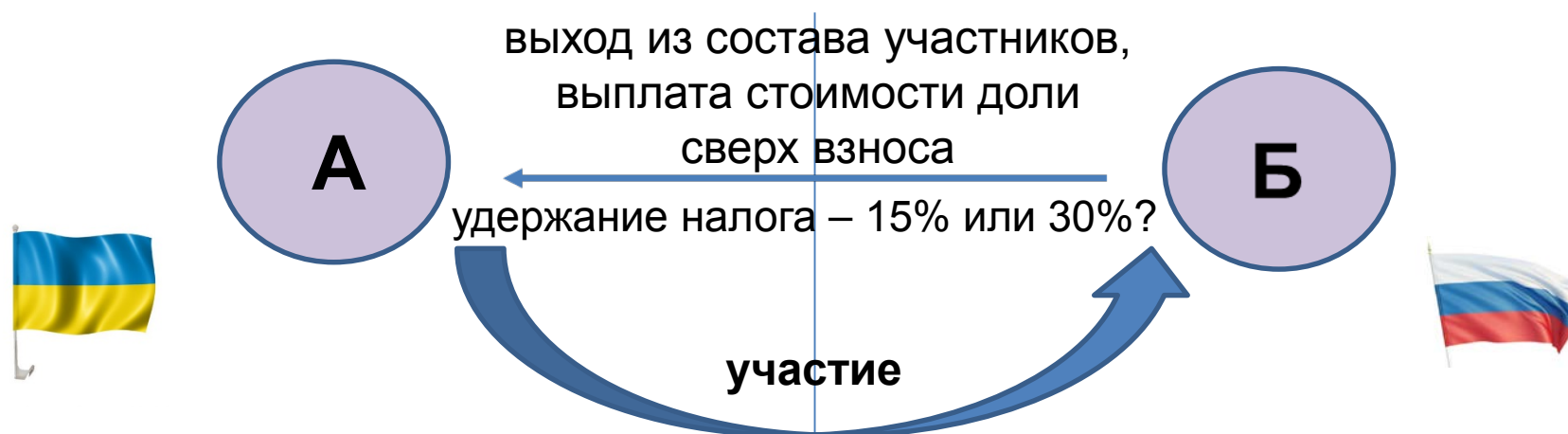


- 100 тыс. \$ инвестиций – на момент внесения, применение ставки 5%;
- Получатель включил в налоговую базу доход в виде дивидендов.

## IV. Дивиденды и фактический бенефициар (часть 2)

Бенефициарный владелец

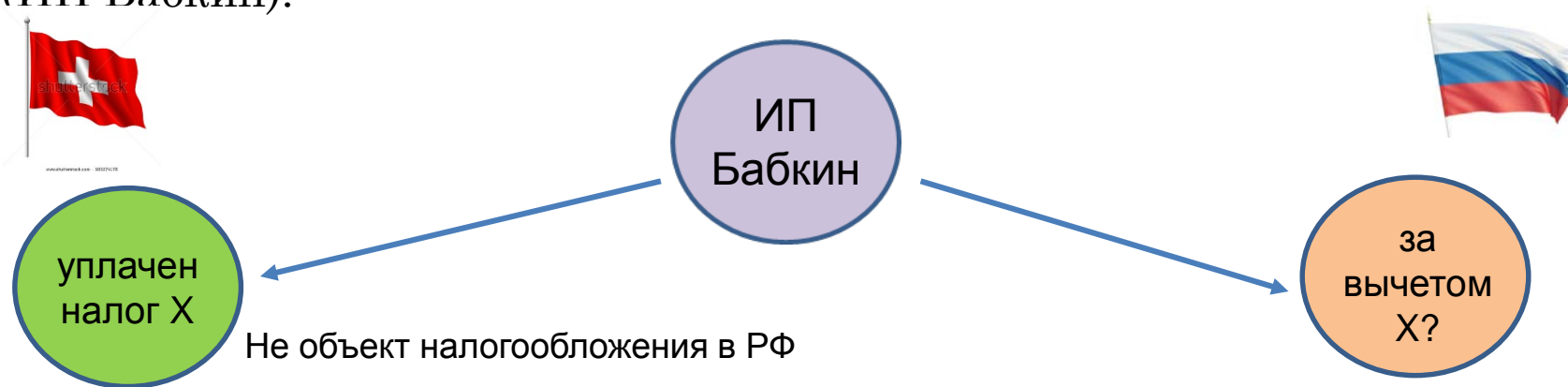
1) Определение ВАС РФ от 13.05.2014 № 5713/14 (Титан, Украина):



-Выплата действительной стоимости доли – дивиденды (в части превышения вноса первоначального – статья 10 СИДН, разъяснения Минфина);

## V. Сфера действия конвенции

1) Определение Верховного Суда РФ от 10.11.2014 № 305-3126  
(ИП Бабкин):



- Статьи 1, 2 соглашения с Швейцарией
- Возможен ли вычет налогов как расходов (налог исходя из образа жизни), если соглашение не применяется в силу того, что соответствующий налог не попадает в сферу его действия?

**РАЗДЕЛ II.**  
**Практика Конституционного Суда**  
**Российской Федерации**  
**по трансграничным налоговым спорам**

## **Вопросы конституционности режима трансграничного налогообложения в практике Конституционного Суда РФ (КС РФ)**

1. О праве Конституционного Суда РФ (КС РФ) рассматривать вопросы конституционности режима трансграничного налогообложения;
2. О методах конституционного толкования нормативных предписаний, затрагивающих применение соглашений об избежании двойного налогообложения;
3. О выводах Постановления КС РФ о конституционности регулирования вопросов резидентства физических лиц;
4. О выводах Определения КС РФ о конституционности регулирования вопросов недостаточной капитализации;
5. Остающиеся вопросы по Определению КС РФ.

# 1. О праве Конституционного Суда РФ (КС РФ) рассматривать вопросы конституционности режима трансграничного налогообложения

## 1.1. Юрисдикция КС РФ

Ст. 74, 96, 97 ФКЗ «О КС РФ»:

проверяя конституционность законоположений, КС РФ принимает постановление **только по предмету, указанному в жалобе**, и лишь в отношении той **части акта**, конституционность которой подвергается сомнению, оценивая как буквальный смысл рассматриваемых законоположений, так и смысл, придаваемый им официальным и иным толкованием или сложившейся правоприменительной практикой, а **также исходя из их места в системе правовых норм**.



## 1.2. Практические и доктринальные проблемы реализации юрисдикции КС РФ по вопросам трансграничного налогообложения

- **Предмет обращения – комплексный**, т.е. касается трансграничных отношений.

Можно ли выделить предмет рассмотрения в качестве самостоятельного (ст. 207 НК РФ действует в увязке с СИДН)?

- **Место оспариваемых норм в системе правовых норм**, регулирующих трансграничные налоговые отношения.

(Оспариваемые нормы в конкретной ситуации действовали в системе норм как внутригосударственного, так и международного права).

- КС РФ вправе **учитывать влияние международных норм, оценка конституционности которых не предусмотрена;**

Или их проверка вне его юрисдикции?

## 2. О методах конституционного толкования нормативных предписаний, затрагивающих применение соглашений об избежании двойного налогообложения

**2.1. Общее** - В силу ст. 15 (ч. 4) Конституции РФ, п. 3 ст. 7 НК РФ международные договоры по вопросам налогообложения **являются частью правовой системы РФ**;

### **2.2. Учет цели СИДН**

- Наличие в международных договорах положений, которые **подлежат применению во взаимосвязи** с правилами национального законодательства подтверждает, что истолкование, а значит и применение международных договоров должно осуществляться **в соответствии, прежде всего, с целями их заключения** (п. 2 Постановления КС РФ от 25.06.2015 № 16-П по обращению гражданина РБ С.П. Лярского);

**2.3. Равная защита статусов** - В силу ст. 15, 18, 19 Конституции РФ равным образом защищены статусы налогоплательщиков, которые определяется как по национальному праву, так и на основании международного договора;

### **2.4. СИДН не ущемляют объем прав и условия их защиты**

- **Интеграция** РФ в мировую экономику **основана на соблюдении равных и неотъемлемых прав человека, их защите и создании условий для реализации** (п. 4 Постановления № 16-П, абз. 1). СИДН как международный договор - это одно из средств для указанной интеграции исходя из Венской конвенции о ПМД (абз. 2 п. 4);

## 2.5. Цели СИДН и сфера их действия

- СИДН призваны исключить избыточность налогового бремени для физических лиц, сфера жизненных интересов и деятельность которых связана с несколькими государствами (п. 4.1. Постановления № 16-П, абз. 2), **«не затрагивая при этом критерии налогового резидентства, установленные национальными правовыми нормами» (!?????)**;

**Почему СИДН не должны затрагивать критерии резидентства? Статья 4 СИДН?**

## 2.6. СИДН предмет конституционного истолкования

- СИДН с Беларусью от 21.04.1995 (ратифицировано ФЗ от 10.01.1997 №14-ФЗ) и Протокол от 24.01.2006 (ратифицирован ФЗ от 17.05.2007 №81-ФЗ) – это предмет толкования для КС РФ (абз. 3 – 4 п. 4.1 Постановления № 16-П):

*согласно п.2 ст.1 Протокола резидентский режим применяется с даты начала работы по найму в другом государстве, если длительность работы по трудовому договору составляет не менее 183 дней.*

## 2.7. Требование об определенности СИДН

- Механизм действия закона должен быть понятен «из содержания конкретного нормативного положения или системы находящихся во взаимосвязи нормативных положений» (абз. 1 п. 4.1. Постановления № 16-П, абз. первый).

**Однако должны ли учитываться положения тех или иных международных договоров, связанные со спорным предписанием национального права?**

### **3. О выводах Постановления КС РФ о конституционности регулирования вопросов резидентства физических лиц**

#### **3.1. Проверяемые нормы (п. 2 ст. 207 и ст. 216 НК РФ):**

- Резидентами - плательщиками НДФЛ являются физические лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев;
- Налоговым периодом по НДФЛ признается календарный год.

#### **3.2. Основные факты:**

- Гражданин Беларуси по прибытии 13 июля 2010 г. в РФ заключил трудовой договор с резидентом РФ, который начал удерживать у него НДФЛ по ставке 30%
- В сентябре 2011 указанный гражданин представил декларацию за 2010 г. и попросил произвести перерасчет НДФЛ исходя из ставки 13%;
- ФНС и Суды не удовлетворили требование налогоплательщика, основной довод – окончательный налоговый статус лица определятся по итогам календарного года, а в его случае срок пребывания по итогам 2010 г. в РФ составил 172 дня, а не 183.

#### **3.3. Основной конституционный вопрос:**

- Неопределенность положений (п. 2 ст. 207 и ст.216 НК РФ), касающихся исчисления срока нахождения физического лица в РФ для определения статуса резидентства.



## 3.4. Основные выводы Постановления КС РФ №16-П:

**3.4.1. - Дифференциация ставок для резидентов и нерезидентов по НДФЛ (13% и 30%) основана на объективном критерии**, характеризующим связь физического лица с налоговой юрисдикцией; она не может рассматриваться как дискриминационная. (Определение от 14.07.2011 №949-О-О и п. 3 Постановления от 25.06.2015 № 16-П) .

**3.4.2. – О прежнем регулировании** - Пункт 2 ст. 207 (до введения новой редакции в соответствии с ФЗ от 27.07.2006 №137-ФЗ) порождал неопределенность относительно наличия у физических лиц, постоянно находящихся на территории РФ на начало каждого налогового периода, статуса налоговых резидентов РФ (п. 3.1. Постановления № 16-П, абз. 1).

**3.4.3. – Статус резидента предварительно определяется на начало года (и на каждую дату выплаты дохода) и подлежит уточнению в конце налогового периода (п. 3.2. Постановления № 16-П, абз. первый) – это условие является определенным и не может расцениваться как дискриминация** (!? - п. 3.2. Постановления № 16-П, абз. 4 - 5).

**3.4.4. - СИДН с Беларусью: установлено особое налоговое регулирование, «не предусматривающее условия уточнение налогового статуса физического лица по итогам налогового периода»** (п. 4.2.

Постановления № 16-П, абз. 3).

Определение лиц, имеющих право воспользоваться таким регулированием должно осуществляться на основе критериев СИДН!? Противоречит предыдущему выводу об исключительно национальном регулировании критериев резидентства (сравни с абз. 2 п. 4.1. Постановления № 16-П).

**3.4.5. – Итог:** Пункт 2 ст. 207 и ст. 216 НК РФ не противоречат Конституции РФ, поскольку:

**«в системе действующего регулирования» (!?)**

**«не предполагают отказ гражданам Беларуси» (или резидентам!?) при взимании НДФЛ**

**«в применении правил для налоговых резидентов РФ в соответствии с международным договором» (!?),**

**«несмотря на отсутствие у них статуса резидента РФ по итогам налогового периода» (!!).**

### 3.5. Остающиеся вопросы по Постановлению КС РФ № 16-П

**3.5.1.** – Статья ФЗ может быть признана соответствующей Конституции РФ, если ее недостатки устраняет хотя бы одно из СИДН, заключенных РФ?

**3.5.2.** – Конституционность оспариваемой статьи должна быть проверена с учетом гражданства и (или) резидентства конкретного обратившегося? **Если бы гражданство обратившегося было бы иным, уровень конституционной защиты в РФ был бы для него иным?**

**3.5.3.** – Если СИДН будет денонсировано или лицо утратит право на применение конкретного СИДН, определенная норма национального права **может стать неконституционной?**

**3.5.4.** – В соответствующем деле лицо ставит вопрос о конституционности нормы национального права, а в ответ получает вывод о том, что международным договором ему все равно дается такой же режим, какой бы он получил, если бы норма была бы конституционной и недискриминировала его?

**3.5.5.** – КС РФ – легитимный интерпретатор СИДН? Взаимосогласительная процедура не требуется? **Лицо не вправе оспорить конституционность внутригосударственной нормы как таковой (без относительно влияния СИДН)?**

**3.5.6.** – **Провоцирующий вопрос (лат. *reductio ad absurdum*):** Если внутригосударственным правом РФ ввести положения, возрождающие крепостное право или рабовладение, эти нормы нельзя будет признать противоречащими Конституции РФ, поскольку они противоречат конвенциям и документам ООН о запрете рабства?



## 4. О выводах Определения КС РФ о конституционности регулирования вопросов недостаточной капитализации

### 4.1. Проверяемые нормы

Пункты 2, 3, 4 ст. 269 НК РФ: Правила отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам в свете правил недостаточной капитализации.

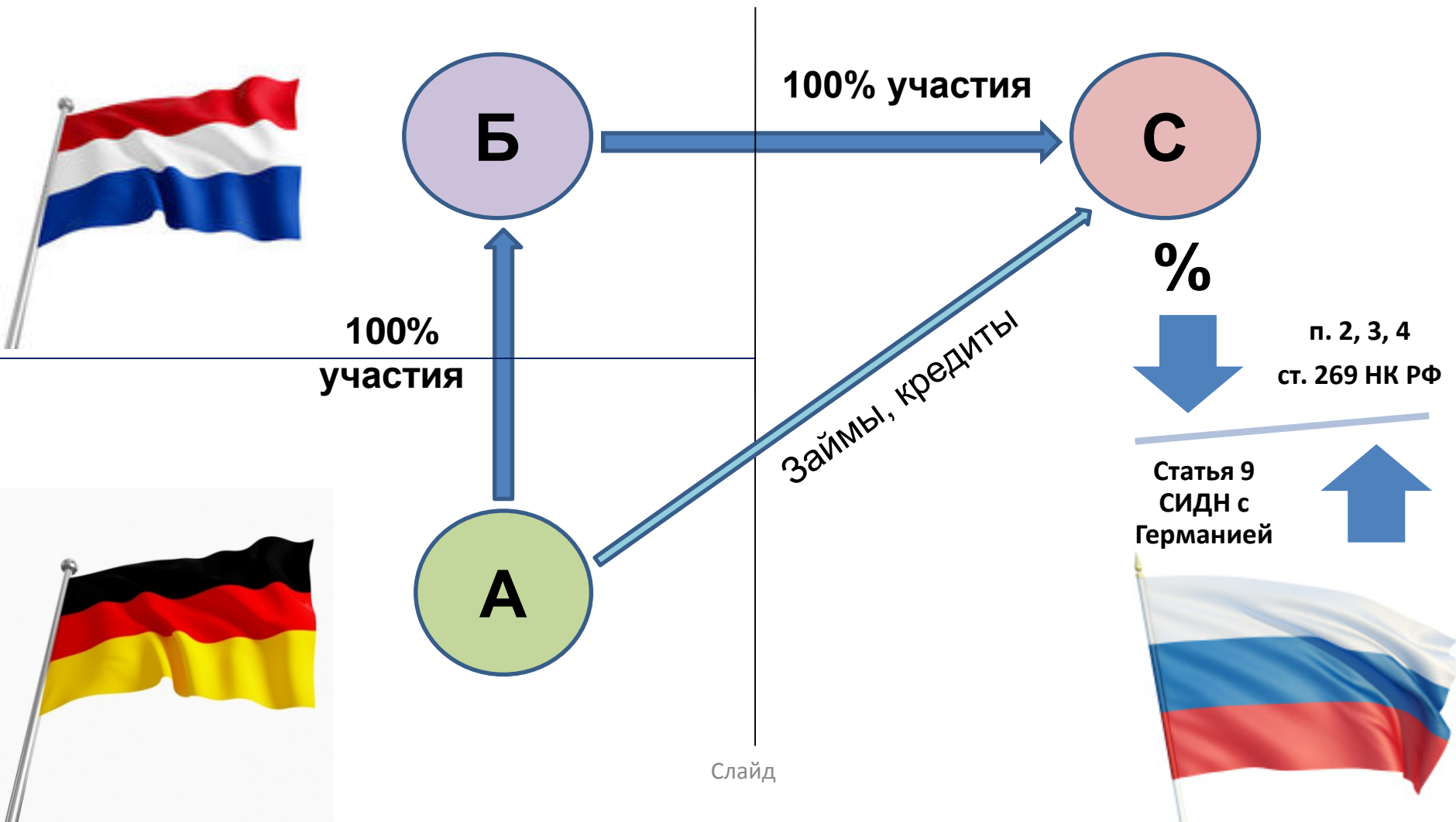
### 4.2. Основные факты:

- иностранная организация владеет косвенно через другую иностранную организацию 100% уставного капитала ОАО «Гурово-Бетон»;
- Размер задолженности более чем в 3 раза превышал основной капитал налогоплательщика; налоговый орган применил правила недостаточной капитализации. Суды согласились с позицией налогового органа.

### 4.3. Основные конституционный вопросы:

4.3.1. - Оспариваемые положения устанавливают регулирование, **противоречащее положениям международных соглашений** РФ (СИДН с Германией)?;

4.3.2. - Оспариваемые положения **не отвечают принципу соразмерности**, поскольку, будучи направлены на противодействие злоупотреблениям в налоговых отношениях, применяются лишь на основании формального критерия и не позволяют учесть иные обстоятельства деятельности налогоплательщика — п. 1 Определения КС РФ от 24.03.2015 № 695-О, определение об отказе в принятии к рассмотрению жалобы.



## 4.4. Основные выводы Определения КС РФ

**4.4.1.** – Оспариваемые положения направлены на противодействие злоупотреблениям в налоговых отношениях и не могут рассматриваться как нарушающие конституционные права и свободы заявителя, в том числе как противоречащие принципу соразмерности – абз. 1 п. 1 Определения КС РФ от 24.03.2015 № 695-О;

**4.4.2.** – Не усматривается нарушения принципа приоритета международных договоров — по смыслу ст. 9 СИДН с Германией от 29.05.1996 и п.3 Протокола к нему вычет процентов не может превышать сумм, которые согласовывались бы независимыми предприятиями при сопоставимых условиях – абз. 3 п. 2 Определения КС РФ от 24.03.2015 № 695-О.

**4.4.3.** – Соответствующий вычет не может применяться, если **участие в уставном капитале резидента иностранного капитала преследует исключительно цель получения налоговых преимуществ и представляет собой злоупотребление** — абз. 3 п. 2 Определения КС РФ от 24.03.2015 № 695-О.

## 4.5. Остающиеся вопросы по Определению КС РФ

4.5.1. – Пункты 2, 3, 4 ст. 269 НК РФ определяют порядок взимания налога на прибыль в случаях, **«содержащих признаки возможного злоупотребления своим положением со стороны налогоплательщика»**, а «потому нет оснований полагать, что они {указанные законоположения} могут рассматриваться как закрепляющие **иные правила, чем предусмотренные международным договором»** - абз. 5 п. 1 Определения КС РФ от 24.03.2015 № 695-О.

**Что значит «возможное злоупотребление»? На основании чего сделан вывод о том, что аналогичное вытекает из положений СИДН?**

4.5.2. **«Коэффициентный» подход ст. 269 НК РФ соответствует ст. 9 СИДН и принципу соразмерности?**

**Статья 269 НК РФ пресекает «возможное злоупотребление» или злоупотребление, факт которого достоверно установлен в материалах дела?**

## СПАСИБО ЗА ВНИМАНИЕ!

Винницкий Данил Владимирович, Директор института, д.ю.н., профессор, член Президиума Международной ассоциации финансового права, Председатель ее Уральского отделения. Является членом Академического совета Европейской ассоциации профессоров налогового права, главный редактор Российского ежегодника международного налогового права, заведующий кафедрой, директор научно-исследовательского центра и профессор Уральского государственного юридического университета, приглашенный профессор Венского университета экономики и Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. Является автором более 200 научных работ по специальности, в том числе монографий, учебников и учебных пособий по финансовому и налоговому праву, а также статей и иных работ на русском, английском, испанском, немецком и иных языках, изданных в основных юридических журналах России и в других государствах. Является членом научно-консультативных Советов при различных органах власти, участвовал в подготовке проектов нормативно-правовых актов регионального и федерального уровня, заключений на проекты Пленумов ВАС РФ и Верховного Суда РФ, выступал в Конституционном Суда РФ в качестве эксперта.