



ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 82¹

август 2022 г.

1. Новости международного налогообложения 4

Таиланд и Черногория присоединились к Многосторонней конвенции об автоматическом обмене финансовой информацией 4

Россия пересматривает перечень государств, не осуществляющих обмен информацией, для целей налогообложения 4

Россия пересматривает перечень государств, с которыми осуществляется автоматический обмен страновыми отчетами (Country-by-country reports) 4

Великобритания запустила реестр бенефициаров, в который будут включаться иностранные компании, обладающие собственностью на ее территории 4

Министерство налогов и сборов Республики Беларусь разъяснило порядок применения общего антиуклонительного правила (General anti-avoidance rule) 4

Государственный налоговый комитет Узбекистана опубликовал обзор изменений законодательства, принятых в апреле 2022 года 5

Налоговая администрация Дании выпустила обязательное разъяснение по налогообложению постоянного представительства ирландской компании 5

Высокий суд Каталонии вынес решение, в котором указал, что освобождение дивидендов от налогообложения по СоИДН с Бразилией может применяться и тогда, когда такие дивиденды не облагаются в Бразилии налогом 6

Согласно решению Французского суда недостаточное вознаграждение функции по развитию бренда может квалифицироваться как передача доходов иностранной материнской компании 7

2. Письма Минфина и ФНС России 8

Контролируемые иностранные компании 8

Доход при получении физическим лицом имущества от КИК (иностранной структуры без образования юрлица) не облагается НДФЛ при следующих условиях: если лицо является контролирующим лицом или учредителем организации по состоянию на 31.12.2021, передаваемое имущество принадлежало КИК на 01.03.2022 и налогоплательщиком представлено заявление об освобождении в произвольной форме. При этом освобождение применяется независимо от способа получения такого имущества 8

Налоговое резидентство физических лиц 8

Окончательный налоговый статус налогоплательщика, от которого зависит налогообложение доходов, полученных за налоговый период, определяется по его итогам.

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты, а также новости международного налогообложения за период с 1 по 31 августа 2022 года.
www.schekinlaw.ru стр. 1 из 19 info@schekinlaw.ru

<i>Если по итогам налогового периода лицо признается налоговым нерезидентом РФ, сумма удержанного НДФЛ подлежит перерасчету по ставке 30%, за исключением ряда случаев ..</i>	<i>8</i>
<u>Постоянное представительство иностранной организации.....</u>	<u>8</u>
<i>С учетом положения ст. 309 НК РФ выплата вознаграждения за оказание маркетинговых услуг иностранным организациям не облагается налогом в РФ в отсутствие их деятельности, приводящей к образованию постоянного представительства на территории РФ, а также в отсутствие полученных ими доходов от источников в РФ</i>	<i>8</i>
<i>Белорусская организация, выполняющая строительные работы через обособленное подразделение на территории РФ, считается осуществляющей деятельность на территории РФ через постоянное представительство и является плательщиком по налогу на прибыль.....</i>	<i>8</i>
<u>Международное налогообложение доходов от недвижимости (в том числе скрытых)</u>	<u>9</u>
<i>Положения СоИДН между РФ и ОАЭ в части налогообложения дохода от реализации резидентом ОАЭ (соответствующим требованиям параграфа ii пп. i п. 1 ст. 2 СоИДН) недвижимого имущества не распространяются на случаи реализации воздушного судна...</i>	<i>9</i>
<u>Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности.....</u>	<u>10</u>
<i>НДФЛ в отношении доходов гражданина Армении от работы по найму от источников в РФ могут удерживаться налоговым агентом по ставке 13% на основании ст. 73 Договора о ЕАЭС. Если на конец налогового периода такой гражданин не приобрел статус резидента РФ, налоговый агент производит перерасчет, исходя из ставки 30%, указанной в ст. 224 п. 3 НК РФ</i>	<i>10</i>
<i>Доход нерезидента РФ в виде заработной платы от трудовой деятельности на территории Ирана подлежит налогообложению только в Иране согласно п. 1 ст. 15 СоИДН при условии признания таких физических лиц налоговыми резидентами Ирана путем выдачи уполномоченным органом соответствующего сертификата</i>	<i>10</i>
<i>Доходы нерезидента РФ по трудовому договору о дистанционной работе на территории Республики Казахстан не являются объектом обложения НДФЛ</i>	<i>10</i>
<i>Доходы гражданина ФРГ от осуществления трудовой деятельности на территории РФ в качестве высококвалифицированного специалиста облагаются по ставке 13%, если их сумма за налоговый период не превышает 5 млн рублей, и по ставке 15%, если превышает 5 млн рублей. При этом социальный налоговый вычет в отношении доходов нерезидента не предусмотрен</i>	<i>10</i>
<u>Налоговый контроль в сфере международного налогообложения</u>	<u>10</u>
<i>Граждане Республики Беларусь могут встать на учет в налоговом органе в качестве плательщиков НДС с соблюдением определенных условий.....</i>	<i>10</i>
<u>Иные вопросы международного налогообложения</u>	<u>11</u>
<i>Ввиду приостановления действия СоИДН между РФ и Латвией Минфин России занимается выработкой согласованной позиции, необходимой для минимизации негативных налоговых последствий для российских налогоплательщиков</i>	<i>11</i>
<i>Доход банков – участников платежных систем в виде межбанковского вознаграждения, связанного с реализацией договора о взаимодействии карточных платежных систем двух государств, является доходом от осуществления такими банками основного вида предпринимательской деятельности и облагается налогом на территории РФ только в случае образования постоянного представительства.....</i>	<i>11</i>
<u>3. Судебная практика.....</u>	<u>11</u>
<u>Контролируемые иностранные компании</u>	<u>11</u>

Самостоятельное устранение нарушения и незначительность просрочки не могут считаться обстоятельствами, смягчающими ответственность за несвоевременное представление уведомления о КИК	11
<u>Фактическое право на доход.....</u>	12
Налоговый орган отказал в возврате излишне удержанного налога у источника в РФ, поскольку российская компания неправомерно применила «сквозной подход» в отношении дивидендов кипрской компании, полученных ею в качестве возврата займа	12
<u>Налоговое резидентство физических лиц</u>	14
Удержание НДФЛ с денежного довольствия лица, проходящего военную службу за пределами РФ, является правомерным, поскольку в силу п. 3 ст. 207 НК РФ российские военнослужащие, которые проходят такую службу, признаются налоговыми резидентами РФ независимо от длительности пребывания в России	14
<u>Международное налогообложение дивидендов</u>	14
Доход чешской компании в виде сверхпредельных процентов по контролируемой задолженности, перекалфицированных в дивиденды, подлежит обложению налогом в РФ по ставке 10%	14
<u>Зачет иностранных налогов.....</u>	15
Налоговый орган правомерно отказал в зачете налога, уплаченного в иностранном государстве, поскольку налогоплательщик не представил документов, подтверждающих уплату налога в иностранном государстве.....	15
<u>Международное налогообложение процентов и роялти</u>	15
Доходы от отчуждения прав на объекты интеллектуальной собственности, полученные резидентом Болгарии, не подлежат налогообложению в РФ на основании п. 2 ст. 309 НК РФ	15
<u>Применение гражданско-правовых инструментов защиты интересов налогового агента.....</u>	16
Налоговый агент, исполнивший позже установленного срока за счет собственных средств обязанность по уплате налога с доходов иностранной организации от источников в РФ, при выплате дивидендов не вправе удерживать с нее пени за такую просрочку	16
Если просрочка перечисления налоговым агентом налога с доходов иностранной организации от источников, находящихся в РФ, возникла в связи с неподтверждением такой организацией фактического права на доход, то уплативший пени за просрочку налоговый агент может взыскать их с нее. В то же время возможен частичный отказ во взыскании, если налоговым агентом не будут приняты разумные меры по уменьшению убытков.....	16
<u>Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении.....</u>	16
Покупка обществом у входящих в одну с ним группу иностранных компаний долей в российских организациях является скрытым распределением дивидендов: структура группы значительно не изменилась; чистые активы организаций были искусственно увеличены незадолго до их продажи; погашение займа, в который конвертировано обязательство по оплате, поставлено в зависимость от иных обязательств группы; выплаты в адрес материнской компании группы соразмерны величине нераспределенной прибыли общества; выплаты квалифицировались как дивиденды в иной юрисдикции; имелась возможность проведения реструктуризации налогово нейтральным образом; установлено транзитное движение средств.....	16
Прощение долга иностранной организации образует доход у источника в РФ в соответствии с п. 3 ст. 309 НК РФ.....	18

1. Новости международного налогообложения

Таиланд и Черногория [присоединились](#) к Многосторонней конвенции об автоматическом обмене финансовой информацией

Россия [пересматривает](#) перечень государств, не осуществляющих обмен информацией, для целей налогообложения

В новый перечень могут войти Канада и Каймановы острова, при этом из перечня будут исключены Бахрейн, Барбадос, Колумбия, Коста-Рика, Фарерские острова Гибралтар, Нигерия, Пакистан, Сент-Люсия, Уругвай и Эквадор.

Россия [пересматривает](#) перечень государств, с которыми осуществляется автоматический обмен страновыми отчетами (Country-by-country reports)

В обновленный перечень добавлены Азербайджан, Бахрейн, Гибралтар, Казахстан, Макао, Оман и Турция, исключены из перечня острова Гернси, Джерси, Мэн и Великобритания.

Великобритания [запустила](#) реестр бенефициаров, в который будут включаться иностранные компании, обладающие собственностью на ее территории

Реестр действует с 01.08.2022. Иностранные компании, обладающие в Великобритании собственностью или земельными участками, арендующие их или желающие приобрести таковые, должны быть включены в реестр. Для этого необходимо представить, в частности, информацию о бенефициарах компании, ее менеджменте. Иностранные компании, обладающие имуществом или земельными участками либо арендующие их, должны представить информацию до 31.01.2023.

Министерство налогов и сборов Республики Беларусь [разъяснило](#) порядок применения общего антиуклонительного правила (General anti-avoidance rule)

Совет Министров Республики Беларусь выпустил Указ № 465, посвященный применению общего антиуклонительного правила, предусмотренного налоговым законодательством Беларуси.

Общее антиуклонительное правило в Беларуси предполагает, что налогоплательщик не вправе уменьшать налоговую базу или подлежащую уплате сумму налога, если основной целью операции было уменьшение налогообложения.

Министерство налогов и сборов Беларуси отметило, что анализ операций налогоплательщиков осуществляется по четырем основным позициям:

- общее антиуклонительное правило применяется в каждом конкретном случае на основании собранной информации об обстоятельствах совершения сделки;

- под действие общего антиуклонительного правила попадают операции, проводимые налогоплательщиком без намерения получить экономический эффект от имплементации бизнес-решения;
- существо операции имеет приоритет над их формой, отражением в первичных учетных документах;
- если понесенные расходы или полученный налогоплательщиком доход не оформлены документально надлежащим образом, на него возлагается бремя доказывания несения таких расходов или получения дохода по операции.

Кроме того, Министерство приводит ситуации, в которых могут отсутствовать деловые цели, например:

- продажа товаров по цене ниже той, по которой товар был приобретен для возмещения НДС;
- создание условий для продления права на использование налоговых льгот;
- заключение гражданско-правовых договоров вместо трудового договора;
- иные действия, главной целью которых является уменьшение суммы налога или его неуплата.

Указ № 465 вступил в силу 20.07.2022. Министерство налогов и сборов Беларуси указало, что он не применяется в ходе проверок, назначенных до 20.07.2022.

Государственный налоговый комитет Узбекистана [опубликовал](#) обзор изменений законодательства, принятых в апреле 2022 года

В рамках изменений налогового законодательства введены:

- пониженные налоговые ставки и освобождение для дивидендов и процентов по облигациям;
- пониженная ставка социального налога, установленная на уровне 1%, для различных отраслей бизнеса;
- снижение налоговой ставки для физических лиц – нерезидентов в отношении доходов от источников в Узбекистане с 20 до 12% (поправка вступила в силу 01.05.2022), полученных по трудовым или гражданско-правовым договорам, и иных доходов за исключением дивидендов, процентов, дохода от фрахта и транспортных услуг;
- освобождение от налогообложения дивидендов для физических лиц независимо от налогового резидентства в период с 01.04.2022 по 31.12.2024.

Налоговая администрация Дании [выпустила](#) обязательное разъяснение по налогообложению постоянного представительства ирландской компании

Ирландская группа компаний приобрела в Дании несколько дочерних компаний, занимающихся различной деятельностью. В состав датского сегмента группы вошли: компания, занимающаяся продажами, маркетингом, ценообразованием продукции и оказанием внутригрупповых услуг по закупке товаров и логистике, компания, владеющая складами в Дании, и региональная холдинговая компания.

Склады в Дании предоставлялись для хранения продукции как датской компании

группы, так и ирландской холдинговой компании (от имени которой деятельность осуществляли работники торговой датской компании).

Группа компаний обратилась в налоговую администрацию с просьбой разъяснить, образует ли деятельность ирландской компании постоянное представительство в Дании с учетом того, что согласно СоИДН между Данией и Ирландией наличие складских помещений, а также работа сотрудников датской компании в пользу ирландской компании не образуют постоянного представительства.

Налоговая администрация отметила, что каждая деятельность, взятая в отдельности, не образует постоянного представительства, однако применительно к ситуации ирландской компании такой вывод будет некорректным.

Налоговая администрация пришла к выводу, что в совокупности данная деятельность (как наличие склада, так и деятельность сотрудников от имени ирландской компании) может образовать постоянное представительство, сославшись на положения МЛІ, в частности на правило противодействия разделению деятельности, в соответствии с которым взятая вместе деятельность двух взаимозависимых компаний в одном месте не может квалифицироваться как подготовительная или вспомогательная.

На основании данного правила налоговая администрация пришла к выводу, что деятельность ирландской компании может быть квалифицирована как постоянное представительство.

Тайвань [разъяснил](#) порядок применения иностранного налогового вычета

Национальное бюро налогов южной территории Министерства финансов указало на наиболее важные положения:

- налогооблагаемый доход, полученный вне юрисдикции Тайваня, определяется как разница между полученными доходами и понесенными расходами;
- размер налогового вычета определяется суммой налога, уплаченной в иностранной юрисдикции. При этом такой вычет не может превышать сумму налога, которая была бы уплачена по национальному налоговому законодательству в отношении такого иностранного дохода налогового резидента;
- излишне уплаченные налоги в иностранных юрисдикциях не могут быть зачтены против налога, подлежащего уплате на Тайване.

Высокий суд Каталонии [вынес](#) решение, в котором указал, что освобождение дивидендов от налогообложения по СоИДН с Бразилией может применяться и тогда, когда такие дивиденды не облагаются в Бразилии налогом

Высокий суд Каталонии рассмотрел дело о применении испанским налоговым резидентом освобождения от налогообложения дивидендов по правилам СоИДН, заключенного с Бразилией. Согласно положениям СоИДН дивиденды, полученные резидентом Испании, могут облагаться налогом в Бразилии, но должны быть

освобождены от его уплаты в Испании. При этом у Испании остается право применить к остальным доходам своего налогового резидента ту налоговую ставку, которая применялась бы, если бы дивиденды не были освобождены от налогообложения.

Ключевым вопросом в споре было толкование положения «могут облагаться налогом в Бразилии». Налоговый орган и суд нижестоящей инстанции полагали, что дивиденды должны облагаться налогом в Бразилии для применения освобождения в Испании, тогда как налогоплательщик указывал, что освобождение применяется независимо от факта налогообложения в Бразилии.

Высокий суд Каталонии согласился с позицией налогоплательщика, подтвердив, что освобождение в Испании предоставляется независимо от факта налогообложения в Бразилии.

Согласно решению Французского суда недостаточное вознаграждение функции по развитию бренда может квалифицироваться как передача доходов иностранной материнской компании

Налоговые органы провели проверку французской компании, в которой косвенно через компанию в Нидерландах участвовала итальянская компания. Французская компания занималась продажей обуви, одежды и аксессуаров под брендом, принадлежавшим итальянской компании. При проверке политики ценообразования в группе компаний налоговые органы пришли к выводу, что французская компания получает недостаточное вознаграждение за выполнение функции по развитию бренда итальянской компании. Такое недостаточное вознаграждение налоговый орган квалифицировал как передачу доходов итальянской компании. Налогоплательщик возражал, указывая, что вознаграждение является достаточным (по его мнению, в сумму вознаграждения входят 25-процентная скидка на приобретаемые товары и предоставление товарного знака на безвозмездной основе).

Ранее данное дело было рассмотрено Верховным судом Франции. Суды первой и апелляционной инстанций при первом рассмотрении дела вынесли решения в пользу налогоплательщика, однако Верховный суд Франции поддержал позицию налогового органа и вернул дело на рассмотрение в апелляционный суд.

Апелляционный суд при повторном рассмотрении дела согласился с позицией налогового органа: расходы на выполнение функций французской компании превышают расходы независимых дистрибьюторов, занимающихся аналогичной деятельностью. Такое положение позволяет итальянской материнской компании получать выгоду от деятельности французской компании, которая вознаграждается недостаточно.

2. Письма Минфина и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письма Минфина России от 11.07.2022 № 03-04-06/66527 и от 18.07.2022 № 03-04-05/69058

Доход при получении физическим лицом имущества от КИК (иностранной структуры без образования юрлица) не облагается НДФЛ при следующих условиях: если лицо является контролирующим лицом или учредителем организации по состоянию на 31.12.2021, передаваемое имущество принадлежало КИК на 01.03.2022 и налогоплательщиком представлено заявление об освобождении в произвольной форме. При этом освобождение применяется независимо от способа получения такого имущества

Налоговое резидентство физических лиц

Письмо Минфина России от 05.08.2022 № 03-04-05/75912

Окончательный налоговый статус налогоплательщика, от которого зависит налогообложение доходов, полученных за налоговый период, определяется по его итогам. Если по итогам налогового периода лицо признается налоговым нерезидентом РФ, сумма удержанного НДФЛ подлежит перерасчету по ставке 30%, за исключением ряда случаев

Постоянное представительство иностранной организации

Письмо Минфина России от 05.08.2022 № 03-08-05/76084

С учетом положения ст. 309 НК РФ выплата вознаграждения за оказание маркетинговых услуг иностранным организациям не облагается налогом в РФ в отсутствие их деятельности, приводящей к образованию постоянного представительства на территории РФ, а также в отсутствие полученных ими доходов от источников в РФ

Такой подход применяется в отсутствие искажения сведений о фактах хозяйственной жизни об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и бухгалтерском учете либо в налоговой отчетности организации. Данные условия указаны в п. 1 и 2 ст. 54.1 НК РФ.

Иностранной организации без постоянного представительства, доход которой от источников в РФ не подлежит налогообложению исходя из НК РФ или СоИДН, не требуется предоставлять российскому налоговому агенту подтверждение постоянного местонахождения.

Письмо Минфина России от 05.08.2022 № 03-07-13/1/76001

Белорусская организация, выполняющая строительные работы через обособленное подразделение на территории РФ, считается осуществляющей

деятельность на территории РФ через постоянное представительство и является плательщиком по налогу на прибыль

В соответствии с п. «ж» пп. 2 ст. 5 СоИДН термин «постоянное представительство», в частности, включает строительный или монтажный объект на территории РФ. Таким образом, подобная деятельность приводит к образованию постоянного представительства на территории РФ с первого дня ее осуществления. Налоговая декларация по итогам налогового (отчетного) периода представляется согласно российскому законодательству в орган по местонахождению постоянного представительства этой организации. При прекращении деятельности постоянного представительства иностранной организации в РФ до окончания налогового периода налоговая декларация за последний отчетный период представляется иностранной организацией в течение месяца.

Международное налогообложение доходов от недвижимости (в том числе скрытых)

Письмо Минфина России от 29.07.2022 № 03-08-05/73629

Положения СоИДН между РФ и ОАЭ в части налогообложения дохода от реализации резидентом ОАЭ (соответствующим требованиям параграфа ii пп. i п. 1 ст. 2 СоИДН) недвижимого имущества не распространяются на случаи реализации воздушного судна

Согласно п. 2 ст. 3 СоИДН термин «недвижимое имущество» имеет то значение, которое соответствует его значению по законодательству договаривающегося государства, в котором находится рассматриваемое имущество. При этом морские и воздушные суда не рассматриваются в качестве недвижимого имущества.

Статья 6 СоИДН предусматривает, что доходы, полученные договаривающимся государством или его финансовыми и инвестиционными учреждениями от отчуждения недвижимого имущества, определенного в ст. 3 и находящегося в другом договаривающемся государстве, подлежат налогообложению только в этом другом договаривающемся государстве.

Доходы от отчуждения любого имущества, кроме упомянутого в иных пунктах ст. 6, подлежат налогообложению только в договаривающемся государстве, резидентом которого является лицо, отчуждающее имущество.

Таким образом, положения ст. 6 распространяются на доходы резидентов, соответствующих термину «договаривающееся государство или его финансовые и инвестиционные учреждения». В силу параграфа ii подпункта i пункта 1 ст. 2 СоИДН термин «договаривающееся государство или его финансовые и инвестиционные учреждения» в ОАЭ означает, в частности, любую финансовую или инвестиционную организацию, учреждение, агентство, орган или иное образование, полностью принадлежащие Правительству ОАЭ или любому местному правительству ОАЭ.

Доходы резидентов ОАЭ, не соответствующие данному определению, подлежат налогообложению на основании НК РФ. При этом вопрос об определении местонахождения воздушного судна требует дополнительного рассмотрения совместно с Министерством транспорта и Федеральной налоговой службой РФ.

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Письмо Минфина России от 12.08.2022 № 03-04-05/78614

НДФЛ в отношении доходов гражданина Армении от работы по найму от источников в РФ могут удерживаться налоговым агентом по ставке 13% на основании ст. 73 Договора о ЕАЭС. Если на конец налогового периода такой гражданин не приобрел статус резидента РФ, налоговый агент производит перерасчет, исходя из ставки 30%, указанной в ст. 224 п. 3 НК РФ

Письмо Минфина России от 03.08.2022 № 03-04-06/75074

Доход нерезидента РФ в виде заработной платы от трудовой деятельности на территории Ирана подлежит налогообложению только в Иране согласно п. 1 ст. 15 СоИДН при условии признания таких физических лиц налоговыми резидентами Ирана путем выдачи уполномоченным органом соответствующего сертификата

Положения СоИДН не применяются, если лицо утрачивает статус налогового резидента РФ, но не приобретает статус налогового резидента Ирана. В таком случае налогообложение осуществляется в соответствии с НК РФ. Доходы работников, не признаваемых налоговыми резидентами РФ, полученные от источников за пределами России, не являются объектом обложения НДФЛ.

Письмо Минфина России от 03.08.2022 № 03-04-05/74969

Доходы нерезидента РФ по трудовому договору о дистанционной работе на территории Республики Казахстан не являются объектом обложения НДФЛ

Письмо Минфина России от 28.02.2022 № 03-15-05/13901

Доходы гражданина ФРГ от осуществления трудовой деятельности на территории РФ в качестве высококвалифицированного специалиста облагаются по ставке 13%, если их сумма за налоговый период не превышает 5 млн рублей, и по ставке 15%, если превышает 5 млн рублей. При этом социальный налоговый вычет в отношении доходов нерезидента не предусмотрен

Налоговый контроль в сфере международного налогообложения

Письмо ФНС России от 23.08.2022 № КВ-3-14/9039

Граждане Республики Беларусь могут встать на учет в налоговом органе в качестве плательщиков НПД с соблюдением определенных условий

Постановке на учет в налоговом органе в качестве плательщиков НПД подлежат

иностранные граждане (включая граждан Республики Беларусь), уже состоящие на учете по основаниям, предусмотренным НК РФ. Для приобретения статуса плательщика НДС необходимо подать по месту жительства, по месту принадлежащего им имущества и транспортных средств и по иным основаниям заявление, документ, удостоверяющий личность, и документ, подтверждающий право проживания лица на территории РФ, или бланк уведомления о его прибытии в место пребывания с отметкой органа миграционного учета.

Иные вопросы международного налогообложения

Письмо Минфина России от 12.08.2022 № 03-08-05/78752

Ввиду приостановления действия СоИДН между РФ и Латвией Минфин России занимается выработкой согласованной позиции, необходимой для минимизации негативных налоговых последствий для российских налогоплательщиков

Письмо Минфина России от 08.08.2022 № 03-08-05/76458

Доход банков – участников платежных систем в виде межбанковского вознаграждения, связанного с реализацией договора о взаимодействии карточных платежных систем двух государств, является доходом от осуществления такими банками основного вида предпринимательской деятельности и облагается налогом на территории РФ только в случае образования постоянного представительства

3. Судебная практика

Контролируемые иностранные компании

Апелляционное определение Московского городского суда от 07.06.2022 по делу № 33а-2908

Самостоятельное устранение нарушения и незначительность просрочки не могут считаться обстоятельствами, смягчающими ответственность за несвоевременное представление уведомления о КИК

Суд отметил, что перечень обстоятельств, смягчающих ответственность, хотя и является открытым, по смыслу закона не может быть произвольно расширен правоприменителем.

К таким обстоятельствам могут быть отнесены только те, что находятся в правовом единстве с обстоятельствами, названными в законе, то есть свидетельствующие либо о наличии объективных причин, в силу которых исполнение налогоплательщиком конкретной налоговой обязанности было затруднительным, либо о тяжелом материальном положении физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Фактическое право на доход

Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 15.08.2022 по делу [№ А27-19778/2021](#) ПАО «Высочайший»

Налоговый орган отказал в возврате излишне удержанного налога у источника в РФ, поскольку российская компания неправомерно применила «сквозной подход» к дивидендам кипрской компании, полученным ею в качестве возврата займа

Общество предоставляло дочерней кипрской компании займы, за счет которых последняя выкупила часть акций общества. Получаемые от общества дивиденды направлялись обратно в форме возврата займа. При распределении дивидендов депозитарием удерживался налог в РФ по ставке 15%. В дальнейшем общество обратилось за возвратом излишне удержанного налога, поскольку считало себя фактическим получателем дивидендов кипрской компании, облагаемых в РФ по ставке 0%.

Однако обществу было отказано в возврате, поскольку оно неверно определило налоговый орган, который должен осуществить возврат налога на прибыль, удержанный депозитарием в качестве налогового агента. Возврат налога должен производиться налоговым агентом путем подачи уточненного расчета, который в данном случае отсутствовал. Кроме того, в проверяемый период 2017–2018 годов налоговое законодательство позволяло облагать выплаченные дивиденды налогом на прибыль по ставке 0% только в том случае, если от иностранной компании к заявителю возвращались именно дивиденды, а не проценты.

Общество не согласилось с данным решением и обжаловало его в суде. Суд признал обоснованным право общества на защиту в судебном порядке в отсутствие действий налогового агента по обращению в налоговый орган. В то же время суд отклонил довод налогоплательщика по поводу того, что отсутствие правовой регламентации в проверяемый период не лишает возможности применения нулевой ставки по дивидендам: применение правил «сквозного подхода» представляет собой налоговую льготу, которая в проверяемый период распространялась только на дивиденды, и общество не вправе по своему усмотрению расширять круг лиц, на которых распространяется данная льгота. Следовательно, получение процентов для целей применения ст. 312 НК РФ не может считаться получением дивидендов.

Апелляционный суд поддержал решение предыдущей инстанции.

Решение Арбитражного суда Кемеровской области от 22.08.2022 по делу № [А27-1908/2022](#) ПАО «Высочайший»

Налоговый орган отказал в возврате излишне удержанного налога у источника в РФ, поскольку российская компания неправомерно применила «сквозной подход» в отношении дивидендов кипрской компании, полученных ею в качестве возврата займа

Общество предоставляло дочерней кипрской компании займы, за счет которых последняя выкупила часть акций общества. Получаемые от общества дивиденды направлялись обратно в форме возврата займа. При распределении дивидендов депозитарием удерживался налог в РФ по ставке 15%. В дальнейшем общество обратилось за возвратом излишне удержанного налога, поскольку считало себя фактическим получателем дивидендов кипрской компании, облагаемых в РФ по ставке 0%.

Однако обществу было отказано в возврате, поскольку оно неверно определило налоговый орган, который должен осуществить возврат налога на прибыль, удержанный депозитарием в качестве налогового агента. Кроме того, российская компания получила доход в виде процентов и возврата по займу, в связи с чем применение «сквозного подхода» невозможно.

Общество не согласилось с данным решением и обжаловало его в суде. Суд признал обоснованным право общества на защиту в судебном порядке в отсутствие действий налогового агента по обращению в налоговый орган. В то же время суд отклонил довод налогоплательщика о возможности применения нулевой ставки по дивидендам: пунктом 1.6 ст. 312 НК РФ предусмотрена возможность освобождения от налога у источника в РФ дивидендов, выплаченных российской компанией по квазиказначейским акциям (перекрестное владение акциями или долями) в адрес иностранной организации, признавшей отсутствие у нее фактического права на такой доход, если выплачиваемый доход не превышает сумму дивидендов по акциям (долям) такой иностранной организации, полученных этой российской организацией, увеличенной на соответствующую сумму налогов, удержанных у источника выплаты дивидендов по акциям (долям) иностранной организации. Дивиденды по акциям (долям) иностранной организации, признавшей отсутствие у нее фактического права на доход, должны быть выплачены российской организации в течение 120 календарных дней, следующих за днем выплаты такой иностранной организации дивидендов по акциям (долям) этой российской организации (депозитарным распискам, удостоверяющим право на акции этой российской организации).

Таким образом, для возврата налога на прибыль по выплаченным дивидендам необходимо соблюдение совокупности следующих условий: наличие документального подтверждения того, что иностранная компания не является фактическим получателем дохода в виде дивидендов; фактический получатель дохода – это юридическое лицо, являющееся налоговым резидентом РФ; от иностранного лица получены доходы в виде дивидендов.

Условие об отсутствии у иностранной компании фактического права на доход не соблюдено, поскольку до данного подтверждения она пыталась обосновать наличие у нее фактического права на доход с целью применения ставки 5% и осуществления возврата налога. Для применения п. 1.6 ст. 312 НК РФ в адрес российской компании должны быть выплачены именно дивиденды. Поскольку российская компания получила возврат по займу, данный доход не может квалифицироваться в качестве дивидендов.

Применение правил «сквозного подхода» представляет собой налоговую льготу, которая в проверяемый период распространялась только на дивиденды, и общество не вправе по своему усмотрению расширять круг лиц, на которых распространяется данная льгота. Следовательно, получение процентов для целей применения ст. 312 НК РФ не может считаться получением дивидендов.

Налоговое резидентство физических лиц

Апелляционное определение Центрального окружного военного суда от 05.08.2022 по делу № 33-275/2022

Удержание НДФЛ с денежного довольствия лица, проходящего военную службу за пределами РФ, является правомерным, поскольку в силу п. 3 ст. 207 НК РФ российские военнослужащие, которые проходят такую службу, признаются налоговыми резидентами РФ независимо от длительности пребывания в России

Международное налогообложение дивидендов

Решение Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 02.08.2022 по делу № [A56-50604/2022](#) ООО МКК «Выручай деньги»

Доход чешской компании в виде сверхпредельных процентов по контролируемой задолженности, переквалифицированных в дивиденды, подлежит обложению налогом в РФ по ставке 10%

Общество имело непогашенную задолженность по займу перед чешской взаимозависимой компанией. При выплате обществом процентов в адрес иностранной компании, сверхпредельные проценты, самостоятельно исчисленные им и квалифицированные в качестве дивидендов, не облагались налогом у источника в РФ.

Налоговый орган доначислил налог у источника по ставке 10%, поскольку данный режим предусмотрен СоИДН. Суд поддержал решение налогового органа, отметив следующее. В соответствии с п. 1 ст. 10 СоИДН дивиденды, выплачиваемые резидентом одного договаривающегося государства резиденту другого договаривающегося государства, могут облагаться налогом в этом другом государстве. В силу п. 2 ст. 10 такие дивиденды могут также облагаться налогом в государстве резидентства компании, выплачивающей дивиденды, но при наличии фактического права на дивиденды взимаемый таким образом налог не будет превышать 10% от общей суммы дивидендов.

Смысл приведенной нормы состоит в том, что государство, налоговым резидентом которого является получатель дивидендов, обладает неограниченным правом на взимание налога с этого вида доходов. Одновременно данная норма сохраняет возможность взимания налога в РФ как в государстве источника дохода, ограничивая максимальный размер применяемой налоговой ставки. При этом участники указанных операций не вправе по своему усмотрению выбирать, в каком

из государств должны уплачиваться налоги.

Зачет иностранных налогов

Решение Октябрьского районного суда г. Екатеринбурга от 14.07.2022 по делу № а-2186/2022

Налоговый орган правомерно отказал в зачете налога, уплаченного в иностранном государстве, поскольку налогоплательщик не представил документов, подтверждающих уплату налога в иностранном государстве

Налогоплательщик представил в налоговый орган налоговую декларацию в отношении доходов от реализации ценных бумаг на территории США, заявив сумму иностранного налога к зачету. Налоговый орган отказал в зачете налога, поскольку налогоплательщик не представил документов, подтверждающих уплату налога на территории иностранного государства.

Налогоплательщик обжаловал отказ в суде, аргументируя тем, что сумма налога подтверждается отчетом брокера и формой № W-8BEN. Суд поддержал налоговый орган, отметив, что на момент подачи декларации у налогоплательщика отсутствовал отчет брокера, заверенный печатью и подписью уполномоченного лица, а форма № W-8BEN не была переведена на русский язык.

Международное налогообложение процентов и роялти

Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 01.08.2022 по делу № А66-9749/21 АО «Галерея вкусов»

Доходы от отчуждения прав на объекты интеллектуальной собственности, полученные резидентом Болгарии, не подлежат налогообложению в РФ на основании п. 2 ст. 309 НК РФ

Российская компания выплатила резиденту Болгарии доход за дизайнерские работы, выполненные в отношении различных брендов (торговых знаков, средств индивидуализации). Налог у источника удержан не был. Налоговый орган признал выплаченное вознаграждение доходом от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности и начислил налог у источника в России.

Суд первой инстанции признал решение налогового органа неправомерным. Условия договора предполагали полное отчуждение прав, созданных в результате работ, а не их временную передачу в пользование. Соответственно, на данные правоотношения распространяются положения п. 2 ст. 309 НК РФ, согласно которым доходы, полученные иностранной организацией от продажи имущественных прав, не приводящие к образованию постоянного представительства, не облагаются налогом у источника выплаты.

Суды апелляционной и кассационной инстанций поддержали выводы нижестоящего суда.

Применение гражданско-правовых инструментов защиты интересов налогового агента

Определение Верховного суда РФ от 08.08.2022 № [A03-2893/2020](#) Карок Investments Limited

Налоговый агент, исполнивший позже установленного срока за счет собственных средств обязанность по уплате налога с доходов иностранной организации от источников в РФ, при выплате дивидендов не вправе удерживать с нее пени за такую просрочку

Пеней признается денежная сумма, которую налоговый агент должен внести в бюджет в случае уплаты причитающихся сумм налогов в более поздний период, нежели тот, что установлен законодательством. Начисление пеней является способом обеспечения исполнения обязанности по уплате. Следовательно, обязанность по своевременной уплате указанного налога возложена на налогового агента.

Таким образом, у российской организации не имелось правовых оснований для удержания суммы пеней из суммы дивидендов, подлежащих выплате иностранной компании, уплаченной ею как налоговым агентом. Однако взыскание пеней допустимо через механизм неосновательного обогащения.

Если просрочка перечисления налоговым агентом налога с доходов иностранной организации от источников, находящихся в РФ, возникла в связи с неподтверждением такой организацией фактического права на доход, то уплативший пени за просрочку налоговый агент может взыскать их с нее. В то же время возможен частичный отказ во взыскании, если налоговым агентом не будут приняты разумные меры по уменьшению убытков

Налоговый орган указывал налоговому агенту на недостаточность представленных документов и необходимость представить документы, подтверждающие фактическое право иностранной компании на доход.

По мнению суда, в рассматриваемом случае налоговый агент содействовал увеличению размера убытков, не приняв разумных мер по их уменьшению.

Верховный суд РФ отказал в передаче кассационной жалобы на рассмотрение в заседании Коллегии по экономическим спорам ВС РФ.

Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении

Определение Верховного суда РФ от 09.08.2022 по делу № [A40-118073/2019](#) АО «Торговый дом «Перекресток»

Покупка обществом у входящих в одну с ним группу иностранных компаний долей в российских организациях является скрытым распределением дивидендов: структура группы значительно не изменилась; чистые активы организаций были искусственно увеличены незадолго до их продажи; погашение займа, в который конвертировано обязательство по оплате, поставлено в зависимость

от иных обязательств группы; выплаты в адрес материнской компании группы соразмерны величине нераспределенной прибыли общества; выплаты квалифицировались как дивиденды в иной юрисдикции; имелась возможность проведения реструктуризации налогово нейтральным образом; установлено транзитное движение средств

Общество приобрело у входящих в одну с ним группу иностранных компаний доли участия в российских организациях с целью последующего создания консолидированной группы налогоплательщиков в России. Одни сделки были оплачены за счет собственных средств общества, задолженность по другим конвертирована в займы, по которым начислялись проценты.

Инспекция признала выплаты общества по договорам купли-продажи долей и займа скрытым распределением дивидендов в пользу иностранных компаний группы, облагаемым налогом по ставке 15% ввиду отсутствия у получателей фактического права на доход. Кроме того, инспекция отказала обществу в учете процентов по займу в составе расходов.

По мнению проверяющих, сделки по передаче российских компаний являлись мнимыми и представляли собой согласованные действия взаимозависимых сторон по выводу денежных средств за рубеж без удержания налога в России. Отечественные компании, доли участия в которых были переданы обществу, уже входили в ту же группу компаний, поэтому их передача на возмездной основе другой компании группы была лишена экономического смысла. Кроме того, в части процентов выплата осуществлялась транзитом через кипрскую компанию в адрес люксембургской компании с минимальной уплатой налога на Кипре и освобождением от налогообложения в Люксембурге ввиду квалификации платежей в качестве дивидендов.

Суд первой инстанции признал претензии налогового органа необоснованными. Однако суд апелляционной инстанции поддержал выводы налогового органа, отметив, в частности, следующее. Как до, так и после реструктуризации холдинговая структура группы не претерпела значительных изменений. Конечной материнской компанией группы являлась компания, зарегистрированная на Гибралтаре. Активы у сторонних лиц в ходе осуществления операций не приобретались. Следовательно, данные сделки не были направлены на получение прибыли, и расходы по ним не могут быть учтены для целей налогообложения.

Суд указал, что конечной материнской компанией группы являлась компания, зарегистрированная на Гибралтаре, то есть в юрисдикции, с которой у РФ отсутствует СоИДН. Суд также отметил, что при перечислении средств в адрес иностранных компаний положения СоИДН с соответствующими государствами не могли быть применены в принципе, поскольку действия сторон направлены на уход от налогообложения.

За месяц до приобретения обществом одной из российских организаций иностранные компании искусственно увеличили ее чистые активы. При этом денежные средства, перечисленные в счет такого увеличения, были заимствованы у общества. Позже иностранные компании вернули обществу денежные средства в полном объеме.

Погашение займа было поставлено сторонами в зависимость от иных обязательств группы, что делало его практически невозможным. Выплаты в адрес материнской компании группы соразмерны величине нераспределенной прибыли общества. Процентные доходы квалифицировались в качестве дивидендов на уровне люксембургской компании. Общество и его материнские структуры имели возможность провести реструктуризацию нейтральным для налоговых обязательств группы образом.

Инспекцией установлен транзитный характер перечисления денежных средств, которые в последующем возвращались на расчетные счета общества под видом финансовой помощи акционера и выдачи займов. При этом иностранные компании, которым перечислялись данные средства, не вели деятельность, направленную на получение доходов, а выполняли роль номинальных держателей внутригрупповых долговых обязательств группы. Через указанные компании перераспределялась сгенерированная на территории РФ прибыль в пользу иных компаний группы. Налоги такими компаниями в иностранном государстве не уплачивались в связи с действием на территории соответствующего соглашения.

Верховный суд РФ поддержал выводы судов вышестоящих инстанций и отказал в передаче жалобы на рассмотрение Коллегией по экономическим спорам ВС РФ.

Постановление Семнадцатого Арбитражного Апелляционного суда от 12.08.2022 г. по делу [№ А71-7014/2021](#) ООО «Байконур»

Прощение долга иностранной организации образует доход у источника в РФ в соответствии с п. 3 ст. 309 НК РФ

Общество предоставило взаимозависимой кенийской компании заем, оформив в банке паспорт сделки, поскольку на тот момент валютным законодательством предусматривалась такая обязанность. В дальнейшем общество не представляло в банк информацию о продлении сроков займа и не переоформляло паспорт сделки, в связи с чем он был закрыт банком в одностороннем порядке.

Суд пришел к выводу, что фактически имело место финансирование иностранной организации путем освобождения ее от задолженности. Судом отмечено, что в соответствии п. 2 ст. 811, ст. 813 ГК РФ наряду с выдачей займов формами финансирования должника являются, в частности, неостребованность займа со стороны контролирующего лица в разумный срок по истечении срока, на который он предоставлялся, отказ от реализации права на досрочное истребование займа, предусмотренного договором или законом, или подписание дополнительного соглашения о продлении срока его возврата. Поскольку на момент рассмотрения дела заемные средства обществу не возвращены, а также отсутствуют доказательства расторжения им договора и взыскания задолженности, общество осуществило финансирование кенийской компании, что образует доход у источника в РФ, облагаемый по ставке 20%.

Апелляционный суд отклонил жалобу общества, поддержав решение суда предыдущей инстанции.

Иные вопросы международного налогообложения

Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.02.22 по делу № А82-15839/2021 ООО «Аурат ВВ»

Безвозмездная выплата денежных средств иностранной компании представляет собой выплату части капитала общества, облагаемого налогом у источника в РФ в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ

Общество выплатило на безвозмездной основе доход в адрес иностранной компании, не удержав налог у источника в РФ. Налоговый орган счел, что выплата представляла собой пассивный доход, который подлежит обложению налогом в РФ в соответствии с п. 1 ст. 309 НК РФ.

Признав решение налогового органа правомерным, суд отметил, что в отношении дохода в виде дивидендов, процентов, роялти и аналогичных выплат, не связанного с ведением иностранной организацией деятельности в РФ (совершением операций по продаже товаров (работ, услуг), имущественных прав), российская налоговая юрисдикция по общему правилу распространяется на все доходы, экономическим источником возникновения которых является территория государства.

На налоговом органе лежит бремя доказывания следующих условий: возможности отнесения произведенных выплат к категории пассивного дохода и связи дохода с территорией РФ. Поскольку имела место безвозмездная передача денежных средств в рамках формального документооборота, данный доход иностранной компании подлежал обложению налогом у источника выплаты.

В ходе производства в суде кассационной инстанции суд поддержал доводы предыдущих инстанций, но направил дело на новое рассмотрение, отменив решение апелляционного суда, ввиду выявления нарушений процессуального характера.

Подпишитесь на бесплатную рассылку дайджеста новостей в области международного налогообложения и других аналитических материалов, отправив заявку по адресу: info@schekinlaw.ru

Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru