



**ДАЙДЖЕСТ
НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 92¹**

Июнь 2023 г.

1. Новости международного налогообложения 4

2. Письма Минфина и ФНС России 6

Контролируемые иностранные компании6

По мнению Минфин, у налогоплательщика сохраняется фактическое право на сумму прибыли реорганизованной КИК за финансовый год, предшествующий финансовому году, в котором произошла реорганизация путем присоединения. При определении налоговой базы по налогу на прибыль такой доход учитывается контролирующим лицом на последнее число налогового периода, следующего за календарным годом, на который приходится дата окончания финансового года реорганизованной КИК. Размер составляет сумму прибыли, на которую у такого налогоплательщика сохраняется фактическое право6

Налоговое резидентство физических лиц.....6

Если физическое лицо является лицом с постоянным местопребыванием как в РФ, так и в Великобритании, его статус будет определяться на основании критериев, установленных в пп "а" - "д" п.2 ст. 10 Конвенции. Так, могут учитываться место жительства, более тесные экономические отношения, центр жизненных интересов6

Международное налогообложение доходов от недвижимостиОшибка! Закладка не определена.****

*При продаже недвижимого имущества, находившегося в собственности нерезидента РФ, в течение минимального предельного срока владения объектом недвижимого имущества и более, доход, полученный от его продажи, освобождается от обложения НДФЛ..... **Ошибка! Закладка не определена.***

*Ставка НДФЛ при получении доходов от сдачи внаем квартиры в РФ физлицом, имеющим двойное гражданство и проживающим за границей, зависит от факта наличия налогового резидентства. В соответствии с п. 3 ст. 224 НК РФ ставка устанавливается в размере 30% в отношении всех доходов, получаемых физлицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ **Ошибка! Закладка не определена.***

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности.....7

Доходы в виде вознаграждения директоров организации - налогового резидента РФ, местом нахождения (управления) которой является РФ, относятся к доходам от источников в РФ независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на указанных лиц обязанности. Ставка НДФЛ будет зависеть от наличия налогового резидентства РФ у директоров7

Международное налогообложение дивидендов..Ошибка! Закладка не определена.****

*Дивиденды, выплачиваемые компанией с постоянным местопребыванием в США физическому лицу – резиденту РФ, могут облагаться налогом в США в соответствии с законодательством США с учетом пп. "b" п. 2 ст. 10 СоИДН, если у такого физического лица есть фактическое право на такой доход **Ошибка! Закладка не определена.***

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты, а также новости международного налогообложения за период с 1 по 30 июня 2023 г.

<u>Международное налогообложение процентов и роялти</u>	<u>7</u>
<i>Минфин считает, что если доход за предоставление удаленного доступа к ПО в виде сетевого сервиса может быть квалифицирован в качестве дохода от авторских прав и лицензий в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ, то такой доход подлежит налогообложению у источника в РФ.....</i>	<i>7</i>
<u>Иные вопросы международного налогообложения.....</u>	<u>7</u>
<i>К доходам иностранной организации - налогового резидента Японии, полученным в виде компенсационной выплаты за расторжение договора "Валютный своп", применяются положения п. 3 ст. 20 СоИДН. Такие доходы могут облагаться налогом в РФ.....</i>	<i>7</i>
<i>Доходы судовладельцев - резидентов Гонконга от сдачи в аренду (бербоут-чартер) плавучих хранилищ газа, которые будут находиться в рейде в пределах территориального моря РФ, подлежат налогообложению только в Гонконге</i>	<i>7</i>
<i>В соответствии с п. 1 ст. 7 СоИДН между Китаем и РФ прибыль предприятия Китая подлежит налогообложению только в Китае, если только такое предприятие не осуществляет предпринимательскую деятельность в РФ через находящееся там постоянное представительство.....</i>	<i>8</i>
<i>Местонахождением морских судов считается государство, в реестре которого зарегистрировано морское судно. Соответственно, факт реализации на территории РФ иностранной организацией морского судна, зарегистрированного на Британских Виргинских островах, не приводит к возникновению дохода, являющегося объектом налогообложения по налогу на прибыль, при применении пп. 6 пп. 1 ст. 309 НК РФ, так как на момент реализации судно зарегистрировано в судовом реестре Британских Виргинских островов.....</i>	<i>8</i>
<u>3. Судебная практика</u>	<u>8</u>
<u>Контролируемые иностранные компании</u>	<u>8</u>
<i>Контролирующее лицо несет ответственность за непредставление надлежащей финансовой отчетности и аудиторского заключения, подтверждающих финансовый результат КИК, наличие объективной причины отсутствия соответствующих документов для исполнения данной обязанности необходимо подтвердить</i>	<i>8</i>
<i>Штраф за несвоевременное представление уведомления о КИК подлежит снижению, поскольку имели место обстоятельства, смягчающие ответственность.....</i>	<i>10</i>
<u>Подтверждение налогового резидентства.....</u>	<u>10</u>
<i>Налоговый орган неправомерно привлек общество к ответственности за удержание НДФЛ по ставке 13%, не доказав, что на момент удержания налога лицо не являлось резидентом и находилось на территории РФ менее 183 дней</i>	<i>10</i>
<u>Международное налогообложение дивидендов.....</u>	<u>11</u>
<i>Общество неправомерно применило ставку 5% к доходу французской компании в виде дивидендов, не подтвердив наличие необходимых условий для этого, а именно не представив документы, которые подтверждали бы обложение французской компании налогом на прибыль в соответствии с режимом общего права и освобождение от уплаты налога из расчета таких дивидендов. Применение ставки 5% также невозможно в отношении косвенных участников выплачивающей организации.....</i>	<i>13</i>
<u>Возврат налогов, излишне удержанных у источника</u>	<u>15</u>
<i>Заявителю правомерно отказано в возврате налога, удержанного у источника в РФ, поскольку им пропущен трехлетний срок для обращения в суд</i>	<i>15</i>
<u>Международное налогообложение процентов и роялти</u>	<u>16</u>
<i>Платежи по лицензионному соглашению в адрес чешской компании облагаются у источника в РФ налогом по ставке 10% в соответствии со ст. 12 СоИДН</i>	<i>16</i>

Выплата дохода кипрской компании по задолженности, приобретенной в порядке уступки права требования по договору займа, в части, относимой к выплате процентов, облагается налогом на прибыль по ставке 15% 17

1. *Новости международного налогообложения*

Россия и Оман [подписали](#) соглашение об избежании двойного налогообложения

Россия [расширила](#) перечень офшорных зон, включив в него недружественные государства

Парламент Дании [принял](#) закон о расторжении Соглашения об избежании двойного налогообложения с Россией

Узбекистан [присоединился](#) к программе BEPS и подтвердил свое участие в реформе международного налогообложения

Совет министров ОЭСР [подтвердил](#) приверженность реформе международного налогообложения

В заявлении по результатам встречи министров отмечено, что реформирование системы международного налогообложения продолжается. Министры призывают ОЭСР продолжить работу по увеличению доступа развивающихся стран к страновым отчетам (Country-by-Country Reporting), а также приветствуют разработку правил отчетности о криптоактивах.

ООН [опубликовала](#) краткий отчет о реформе международной финансовой архитектуры, в частности по вопросам налогообложения

ООН отмечает, что для обеспечения стабильного развития необходимо:

- Ужесточить глобальные нормы, направленные на решение проблем цифровизации экономики, а именно упростить глобальные налоговые нормы, исследовать механизмы для расширения глобальной кооперации в сфере налогов;
- увеличить ставки глобального минимального налога для учета потребностей развивающихся стран;
- создать глобальную налоговую информационную прозрачность, взаимные механизмы обмена налоговой информацией в интересах развивающихся стран, раскрытие бенефициарных собственников всех юридических инструментов.

Служба доходов Новой Зеландии [подготовила](#) законопроект об имплементации правил Pillar II

Правительство Аргентины [внесло](#) в парламент законопроект об амнистии капиталов

Налогоплательщикам предлагается добровольно раскрыть незадекларированные активы и уплатить налог по следующим ставкам:

- 5% – при декларировании в течение 120 дней с момента вступления закона в силу (7,5% при декларировании иностранных активов);
- 10% – при декларировании после 120 дней с момента вступления закона в силу, но в пределах 240 дней (12,5% при декларировании иностранных активов);
- 20% – при декларировании после 240 дней с момента вступления закона в силу, но в пределах 360 дней (22,5% при декларировании иностранных активов).

Налогоплательщики, выполняющие требования закона, будут освобождены от ответственности (гражданской, уголовной, налоговой) за предыдущее неисполнение обязанности по декларированию активов.

Генеральный адвокат [рекомендовал](#) Суду Европейского союза оставить в силе решение Суда общей юрисдикции ЕС о государственной помощи «Амазон»

Комиссия ЕС вынесла решение о том, что рюлинг Люксембурга 2003 года, выданный в отношении дочерних компаний «Амазон», представляет собой неправомерную государственную поддержку. Рюлинг касался порядка определения роялти (был согласован метод ценообразования) в отношениях двух люксембургских компаний группы «Амазон». Комиссия ЕС указала, что соглашение о ценообразовании не отвечало принципу вытянутой руки в том виде, в каком он сформулирован в Руководстве ОЭСР по ТЦО, а значит, является произвольным налоговым преимуществом.

Суд общей юрисдикции ЕС признал решение Комиссии недействительным, поскольку она не доказала, что налоговое бремя было искусственно снижено в результате выбранного метода ценообразования роялти, а сам метод не был признан ошибочным.

Считая, что решение Суда общей юрисдикции должно быть оставлено в силе, Генеральный адвокат обращает внимание на то, что решение Комиссии является недействительным еще и по той причине, что вместо применения и анализа права Люксембурга она ссылается на Руководство ОЭСР по ТЦО.

2. Письма Минфина и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 18.04.2023 № 03-12-11/2/35398

Даны разъяснения по вопросу подачи уведомления о КИК и учета финансового результата КИК при реорганизации

В случае присоединения КИК к другой КИК соответствующее уведомление представляется в отношении организации-правопреемника.

При этом, по мнению Минфина, поскольку у налогоплательщика сохраняется фактическое право на сумму прибыли реорганизованной КИК за финансовый год, предшествующий тому, в котором была проведена реорганизация, основания для освобождения такой прибыли от налогообложения отсутствуют. При определении налоговой базы по налогу на прибыль такой доход учитывается контролирующим лицом на последнее число налогового периода, следующего за календарным годом, на который приходится дата окончания финансового года реорганизованной КИК.

Налоговое резидентство физических лиц

Письмо Минфина России от 21.04.2023 № 03-04-06/36714

Статус физического лица с постоянным местопребыванием как в РФ, так и в Великобритании будет определяться на основании критериев, установленных в пп. «а»–«d» п. 2 ст. 10 Конвенции.

Необходимо также учитывать содержание Комментариев к МК ОЭСР. Так, согласно пп. «а», при применении Конвенции (то есть при наличии коллизии между законами двух государств) местожительством считается то место, где лицо владеет или обладает постоянным жилищем, то есть обустроенным и сохраняемым для своего постоянного пользования, в отличие от определенного места, пребывание в котором с очевидностью рассчитано на короткий срок.

Если лицо имеет постоянное местожительство в обоих договаривающихся государствах, предпочтение отдается государству, с которым личные и экономические отношения данного лица являются более тесными, что понимается как центр жизненных интересов. В данном случае необходимо рассмотреть факты, чтобы установить, с каким из двух государств у этого лица более тесные личные и экономические отношения. При этом учитываются семейные и социальные отношения лица, род его занятий, политическая, культурная или иная деятельность, место ведения бизнеса, место, откуда оно управляет своим имуществом, и пр.

Сопоставление центра жизненных интересов в двух государствах должно охватывать достаточный период времени, чтобы можно было установить частоту, продолжительность и регулярность пребывания, являющегося частью устоявшегося распорядка жизни человека.

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Письмо Минфина России от 15.05.2023 № 03-04-06/43879

Доходы в виде вознаграждения директоров организации – налогового резидента РФ, местом нахождения (управления) которой является РФ, относятся к доходам от источников в Российской Федерации независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на указанных лиц обязанности. Ставка НДФЛ будет зависеть от наличия налогового резидентства РФ у директоров

Международное налогообложение процентов и роялти

Письмо Минфина России от 27.04.2023 № 03-08-05/38846

Доход от предоставления удаленного доступа к ПО в виде сетевого сервиса, который может быть квалифицирован в качестве дохода от авторских прав и лицензий в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ, подлежит налогообложению у источника в РФ

Иные вопросы международного налогообложения

Письмо Минфина России от 29.05.2023 № 03-08-05/48861

К доходам иностранной организации – налогового резидента Японии, полученным в виде компенсационной выплаты за расторжение договора «Валютный своп», применяются положения п. 3 ст. 20 СоИДН. Такие доходы могут облагаться налогом в РФ

Согласно п. 21.1 Комментариев к статье 11 «Проценты» Модельной конвенции ОЭСР определение процентов не распространяется на выплаты, осуществленные по определенным видам производных финансовых инструментов, в основе которых отсутствует долговое обязательство (например, процентный своп). Однако определение процентов применяется в той мере, в какой заем считается существующим согласно принципу приоритета сущности над формой, принципу злоупотребления правами или иной аналогичной доктрине.

Такие доходы относятся к «другим доходам» и могут облагаться налогом в том государстве, где возникли в соответствии с п. 3 ст. 20 СоИДН.

Письмо Минфина России от 23.05.2023 № 03-08-05/46792

Доходы судовладельцев – резидентов Гонконга от сдачи в аренду (бербоут-чартер) плавучих хранилищ газа, которые будут находиться в рейде в пределах территориального моря РФ, подлежат налогообложению только в Гонконге

Поскольку плавучие хранилища газа будут находиться в рейде в пределах территориального моря РФ, то есть передвигаться внутри границ РФ, положения ст. 8 СоИДН не будут применяться к доходам гонконгской компании от сдачи в аренду

российской компании указанных судов. Данная статья распространяется только на доходы от сдачи морских или воздушных судов в аренду без экипажа, если такая аренда связана с эксплуатацией морских или воздушных судов в международных перевозках.

В таком случае нужно применять ст. 7 Соглашения, согласно которой доход, получаемый резидентом Гонконга от предпринимательской деятельности, не приводящей к образованию постоянного представительства на территории Российской Федерации, подлежит налогообложению только в Гонконге.

Письмо Минфина России от 19.05.2023 № 03-08-05/45777

В соответствии с п. 1 ст. 7 СоИДН между Китаем и РФ прибыль предприятия Китая подлежит налогообложению лишь в Китае при условии, что такое предприятие не осуществляет предпринимательской деятельности в РФ через находящееся там постоянное представительство

Письмо Минфина России от 27.04.2023 № 03-08-05/38849

Местонахождением морских судов считается государство, в реестре которого зарегистрировано морское судно. Соответственно, реализация на территории РФ иностранной организацией морского судна, зарегистрированного на Британских Виргинских островах, не влечет за собой возникновение дохода, являющегося объектом налогообложения по налогу на прибыль, при применении пп. 6 пп. 1 ст. 309 НК РФ, так как на момент реализации судно было зарегистрировано в судовом реестре Британских Виргинских островов

3. Судебная практика

Контролируемые иностранные компании

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.06.2023 по делу № [А40-235624/2022](#) ООО «РЖД Логистика»

Контролирующее лицо несет ответственность за непредставление надлежащей финансовой отчетности и аудиторского заключения, подтверждающих финансовый результат КИК. Наличие объективной причины отсутствия соответствующих документов для исполнения данной обязанности необходимо подтверждать

Общество, которое являлось контролирующим лицом иностранных компаний в 2019 году, не представило в налоговый орган финансовую отчетность и аудиторское заключение, поскольку КИК вследствие неблагоприятного финансового состояния не готовила таких документов. Общество неоднократно запрашивало их у совета директоров КИК, но так и не получило. Для исполнения обязанности, предусмотренной п. 5 ст. 25.15 НК РФ, общество представило трансформационную

модель, сформированную по международным стандартам финансовой отчетности для консолидации в консолидированную финансовую отчетность.

Налоговый орган счел обязанность контролирующего лица неисполненной и привлек его к ответственности.

Суд первой инстанции признал решение налогового органа недействительным, поскольку им не дана должная оценка действиям общества с точки зрения виновности, а также не исследованы иные обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения.

Однако суд апелляционной инстанции признал решение налогового органа действительным, поскольку в решении суда первой инстанции не указано, какими доказательствами подтверждается отправка обществом запроса о предоставлении финансовой отчетности и аудиторского заключения. Основанием для непривлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения послужило представление копии такой специальной декларации и копий прилагаемых к ней документов и (или) сведений с отметкой налогового органа о приеме. При этом были учтены смягчающие обстоятельства: несоразмерность деяния тяжести наказания, социальная направленность деятельности, совершение данного правонарушения обществом впервые в целях поддержания финансовой устойчивости экономической деятельности организаций и противодействия негативным последствиям в экономической сфере в условиях введения иностранными государствами экономических санкций.

Добросовестность налогоплательщика не расценивается как смягчающее ответственность обстоятельство, потому что надлежащее исполнение законно установленной обязанности по исчислению и уплате налогов является нормой поведения налогоплательщика. Указание общества на отсутствие умысла при совершении налогового правонарушения также не может быть расценено как смягчающее ответственность обстоятельство, поскольку согласно п. 1.1 ст. 126 Кодекса совершение налогового правонарушения по неосторожности – это одна из форм вины лица, совершившего правонарушение.

Кроме того, соответствующая трансформационная модель признана судом недопустимой при подаче уведомления о КИК иным контролирующим лицом – стопроцентным участником общества. Обязанность по представлению документов возникла у общества, состоящего на учете в инспекции, следовательно, именно общество обязано представить документы в инспекцию.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 07.06.2023 по делу № [A40-253664/2022](#) ГУП «МЦМС»

Штраф за несвоевременное представление уведомления о КИК подлежит снижению, поскольку имели место обстоятельства, смягчающие ответственность

Контролирующее лицо было привлечено к ответственности за представление уведомления о КИК за 2021 год с нарушением срока. По итогам рассмотрения материалов проверки инспекция снизила штраф в два раза (до 1 500 000 рублей). Полагая, что налоговым органом не учтены иные обстоятельства, снижающие степень ответственности, которые дополнительно уменьшили бы штраф, лицо обратилось в суд.

Суд отметил следующее. Налоговым органом не учтено, что ГУП находится в стадии ликвидации и штат сотрудников, ответственных за представление уведомления, был сокращен. Период просрочки составил четыре дня и не привел к негативным для бюджета последствиям. Списание средств в целях уплаты штрафных санкций привело бы к необходимости значительного секвестирования бюджета, сформированного для обеспечения минимальных потребностей ГУП на период ликвидации.

С учетом этих обстоятельств суд счел допустимым уменьшение штрафа до 100 000 рублей. Апелляционный суд полностью поддержал данное решение.

Подтверждение налогового резидентства

Постановление Арбитражного суда Северо-западного округа от 22.06.2023 по делу № [A42-6428/2018](#) АО «Кольское предприятие «ЭлектроРадиоАвтоматика»

Налоговый орган неправомерно привлек общество к ответственности за удержание НДФЛ по ставке 13%, не доказав, что на момент удержания налога лицо не являлось резидентом и находилось на территории РФ менее 183 дней

В 2013–2015 годах общество выплачивало своему учредителю дивиденды, удерживая налог по ставке 13%. В ходе налоговой проверки инспекция получила от УФСБ сведения о пересечении акционером границы РФ и сочла, что в этот период срок пребывания физического лица на территории РФ в течение календарного года составил менее 183 дней.

Общество обжаловало решение налогового органа. Суды апелляционной и кассационной инстанций пришли к выводу, что в отношении выплат, осуществленных в 2013 году, решение инспекции является необоснованным в отсутствие доказательств того, что в течение 12 следующих подряд один за другим месяцев, предшествовавших выплате дохода в 2013 году, его акционер (физическое лицо) пребывал в РФ менее 183 дней. Инспекция не представила данных о въездах и выездах этого лица в 2012 году, а поступившие позднее сведения от УФСБ не могут считаться надлежащим доказательством по причине отсутствия на момент вынесения решения и принятия судом дела к производству. Более того,

документальное опровержение факта нахождения лица на территории РФ менее 183 календарных дней в 2013–2015 годах обществом не представлено.

Международное налогообложение дивидендов

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 08.05.2023 по делу № [А40-29949/23](#) АО «Данон Россия»

Общество неправоммерно применило ставку 5% к доходу французской компании в виде дивидендов, не подтвердив наличия необходимых для этого условий, а именно не представив документов, которые подтверждали бы обложение доходов французской компании налогом на прибыль в соответствии с режимом общего права и освобождение от уплаты налога из расчета таких дивидендов. Применение ставки 5% также невозможно в отношении косвенных участников выплачивающей организации

Общество осуществляло выплаты дивидендов в адрес своего кипрского участника, в отношении которого фактическое право на доход принадлежало его косвенному участнику – французской компании. При выплате дивидендов общество применило ставку 5% в соответствии с пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН с Францией.

Налоговый орган счел неправоммерным применение ставки 5%, полагая, что в рассматриваемой ситуации необходимо руководствоваться пп. «b» п. 2 ст. 10 СоИДН и применять ставку 10%.

Общество обжаловало отказ налогового органа в применении ставки 5% в суде, приведя следующие аргументы:

- справка о налоговом резидентстве французской компании, представленная налогоплательщиком, является документом, подтверждающим правомерность применения ставки 5%;
- косвенное участие французской компании в капитале общества приравнивается к прямому участию для применения ставки 5%, предусмотренной пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН;
- СоИДН и НК РФ не содержат положений о необходимости физического получения выплачиваемого дохода в виде дивидендов его фактическим получателем для применения пониженной ставки.

Суд пришел к выводу, что обществом не выполнены условия для применения данной ставки. В силу п. 2 ст. 10 СоИДН ставка 5% применяется, если фактическим получателем является компания:

- которая инвестировала в компанию, выплачивающую дивиденды в размере не менее 500 тыс. французских франков или эквивалентную сумму в другой валюте;
- доход которой подлежит обложению налогом на прибыль в соответствии с режимом общего права, предусмотренным налоговым законодательством договаривающегося государства, чьим резидентом она является, и которая освобождается от уплаты налога из расчета этих дивидендов.

Суд сформулировал следующие условия для применения пониженной ставки по дивидендам:

- французская компания должна физически получить выплачиваемый доход в виде дивидендов от общества;
- она должна являться лицом, обладающим фактическим правом на доход в виде дивидендов;
- соответствующий получаемый французской компанией доход должен облагаться налогом на прибыль организаций в соответствии с режимом общего права, предусмотренным налоговым законодательством договаривающегося государства, резидентом которого является компания;
- она также должна освобождаться от уплаты такого налога на прибыль организаций из расчета этих дивидендов.

По итогам консультации с компетентными органами РФ и Франции была достигнута договоренность о том, что в отношении Франции условие об обложении налогом на прибыль организаций в соответствии с режимом общего права и об освобождении от уплаты налога на прибыль организаций из расчета этих дивидендов считается соблюденным, если на такой доход распространяется режим налогообложения материнской и дочерней компаний.

Данный режим применим при выполнении следующих условий:

- акции, прямо принадлежащие материнской компании, управление которыми она осуществляет самостоятельно или через доверительного управляющего, зарегистрированы или размещены в учреждении, установленном властями;
- материнской компании принадлежит не менее 5% капитала компании-эмитента для применения режима налогообложения материнской и дочерней компаний (соблюдение данного критерия минимального владения оценивается на дату выплаты дохода, полученного в результате такого владения);
- ценные бумаги (акции) находятся во владении в течение двух лет (данное условие применяется к акциям, представляющим не менее 5% капитала компании-эмитента, включая размещенные по подписке и иным образом в зависимости от ситуации);
- весь доход от ценных бумаг (акций) освобожден от налогообложения с первого года владения ими, но данное освобождение прекращается в случае невыполнения минимального двухлетнего периода владения.

Таким образом, режим налогообложения материнской и дочерней компаний применяется только к случаям прямого участия иностранной компании. Обществом не представлены документы, подтверждающие обложение французской компании налогом на прибыль в соответствии с режимом общего права и освобождение от уплаты налога из расчета этих дивидендов, а также подтверждение прямого участия французской компании. Кроме того, обществом не представлены документы о фактическом получении французской компанией дивидендов в рамках «сквозного подхода». В этой связи применение налоговым органом ставки 10% является правомерным.

Судом также отклонен довод о равнозначности прямого и косвенного вложения в капитал выплачивающей организации для применения 5-процентной ставки.

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 08.06.2023 по делу № [A40-28820/23](#) АО «Данон Россия»

Общество неправоммерно применило ставку 5% к доходу французской компании в виде оплаты по внутригрупповым услугам, переквалифицированным в дивиденды, не подтвердив наличия необходимых для этого условий

Общество осуществляло выплаты по внутригрупповым услугам в адрес французской компании, которая косвенно участвовала в капитале общества через кипрскую компанию. Налоговый орган переквалифицировал выплату дохода в скрытую выплату дивидендов, обложив доход по ставке 10% в соответствии с пп. «б» п. 2 ст. 10 СоИДН.

Общество не оспаривало правомерность переквалификации дохода в выплату дивидендов, но полагало, что к доходу французской компании надлежит применять ставку 5% в соответствии с пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН с Францией.

Суд пришел к выводу, что для применения данной ставки обществом не выполнены следующие условия:

- французская компания должна физически получить выплачиваемый доход в виде дивидендов от общества;
- она должна являться лицом, обладающим фактическим правом на доход в виде дивидендов;
- соответствующий получаемый французской компанией доход должен облагаться налогом на прибыль организаций в соответствии с режимом общего права, предусмотренным налоговым законодательством договаривающегося государства, резидентом которого является компания;
- она также должна освобождаться от уплаты данного налога на прибыль организаций из расчета этих дивидендов.

В этой связи применение налоговым органом ставки 10% правомерно.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.06.2023 по делу № [A40-133176/2022](#) АО «Данон Россия»

Общество неправоммерно применило ставку 5% к доходу французской компании в виде дивидендов, не подтвердив наличия необходимых для этого условий, а именно не представив документов, которые подтверждали бы обложение французской компании налогом на прибыль в соответствии с режимом общего права и освобождение от уплаты налога из расчета таких дивидендов. Применение ставки 5% также невозможно в отношении косвенных участников выплачивающей организации

Общество осуществляло выплаты дивидендов в адрес своего кипрского участника, в отношении которого фактическое право на доход принадлежало его косвенному

участнику – французской компании. При выплате дивидендов общество применило ставку 5% в соответствии с пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН с Францией. Кроме того, оно осуществляло выплаты в адрес французской компании по внутригрупповым услугам.

Налоговый орган переквалифицировал доход французской компании по внутригрупповым услугам в доход в виде дивидендов. К доходам французской компании в виде дивидендов в рамках «сквозного подхода», а также к переквалифицированным дивидендам была применена ставка 10% согласно пп. «б» п. 2 ст. 10 СоИДН.

Общество обжаловало отказ налогового органа в применении ставки 5% в суде. Суд пришел к выводу, что обществом не выполнены условия для применения данной ставки. В силу п. 2 ст. 10 СоИДН ставка 5% применяется, если фактическим получателем является:

- компания, которая инвестировала в компанию, выплачивающую дивиденды в размере не менее 500 тыс. французских франков или эквивалентную сумму в другой валюте;
- компания, доход которой подлежит обложению налогом на прибыль в соответствии с режимом общего права, предусмотренным налоговым законодательством договаривающегося государства, чьим резидентом она является, и которая освобождается от уплаты налога из расчета этих дивидендов.

По итогам консультации с компетентными органами РФ и Франции была достигнута договоренность о том, что в отношении Франции второе условие считается соблюденным, если на такой доход распространяется режим налогообложения материнской и дочерней компаний.

Данный режим применим при выполнении следующих условий:

- акции, прямо принадлежащие материнской компании, управление которыми она осуществляет самостоятельно или через доверительного управляющего, зарегистрированы или размещены в учреждении, установленном властями;
- материнской компании принадлежит не менее 5% капитала компании-эмитента для применения режима налогообложения материнской и дочерней компаний (соблюдение данного критерия минимального владения оценивается на дату выплаты дохода, полученного в результате такого владения);
- ценные бумаги (акции) находятся во владении в течение двух лет (данное условие применяется к акциям, представляющим не менее 5% капитала компании-эмитента, включая размещенные по подписке и иным образом в зависимости от ситуации);
- весь доход от ценных бумаг (акций) освобожден от налогообложения с первого года владения ими, но данное освобождение перестает применяться в случае невыполнения минимального двухлетнего периода владения.

Таким образом, режим налогообложения материнской и дочерней компаний применяется только к случаям прямого участия иностранной компании.

Обществом не представлены документы, подтверждающие обложение французской компании налогом на прибыль в соответствии с режимом общего права и освобождение от уплаты налога из расчета таких дивидендов, а также подтверждение прямого участия французской компании. В этой связи применение налоговым органом ставки 10% правомерно. Суд апелляционной инстанции полностью поддержал решение суда первой инстанции.

Возврат налогов, излишне удержанных у источника

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 13.06.2023 по делу № [А40-175343/2022](#) «The Monetary Authority of Singapore»

Заявителю правомерно отказано в возврате налога, удержанного у источника в РФ, поскольку им пропущен трехлетний срок для обращения в суд

Заявителем – резидентом Сингапура в течение 2017 года получены доходы в виде дивидендов и процентов от источников в РФ, с которых удержан налог. В ноябре 2018 года заявитель обратился в налоговый орган по поводу возврата излишне уплаченного налога, поскольку, по его мнению, доход в виде дивидендов подлежал освобождению от налогообложения в РФ.

Налоговый орган направил информационное письмо о непринятии такого заявления, указав, что оно подписано неуполномоченным лицом и в нем не представлен апостилированный сертификат налогового резидентства. Письмо было направлено по адресу, указанному в заявлении, что подтверждается информацией, полученной от почтового перевозчика.

В 2022 году заявитель обратился в ФНС с жалобой на бездействие налогового органа, которое, по его мнению, выразалось в непринятии заявления. Жалоба была оставлена без рассмотрения ввиду пропуска срока, отведенного на ее подачу.

Заявитель обратился в суд с заявлением о возврате удержанного налога, приложив недостающие документы, однако ему было отказано в удовлетворении заявленного требования по причине пропущенного трехлетнего срока для соответствующего обращения: согласно правовой позиции Президиума ВАС РФ заявление должно быть подано в течение трех лет со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о факте излишне уплаченного налога. В соответствии с п. 2 ст. 312 НК РФ (в редакции, действовавшей в спорный период) заявление о возврате сумм ранее удержанных налогов, а также иные перечисленные в указанном пункте документы представляются иностранным (фактическим) получателем дохода в налоговый орган по месту постановки на учет налогового агента в течение трех лет с момента окончания налогового периода, в котором был выплачен доход. Таким образом, заявителю следовало обратиться в налоговый орган в течение трех лет с момента окончания налогового периода, в котором доход был выплачен и удержан налоговым агентом.

Апелляционный суд оставил в силе решение суда первой инстанции, отклонив довод заявителя о том, что он узнал о нарушении его права на возврат излишне уплаченного налога на прибыль только по истечении срока, предусмотренного п.

17 ст. 78 НК РФ. Данное решение полностью было поддержано судом кассационной инстанции.

Международное налогообложение процентов и роялти

Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 08.06.2023 по делу № [A33-6616/2022](#) ООО «Сиб Инжиниринг»

Платежи по лицензионному соглашению в адрес чешской компании облагаются у источника в РФ налогом по ставке 10% в соответствии со ст. 12 СоИДН

Общество осуществило выплату в адрес чешской компании по лицензионному договору, не удержав налог у источника в РФ. Налоговый орган доначислил обществу налог. Поскольку в ходе контрольных мероприятий проверяющие получили надлежащие документы, свидетельствующие о регистрации контрагента в Чехии и подтверждающие его фактическое право на доход, была применена ставка 10%.

Оспаривая решение налогового органа, общество заявило, что рассматриваемое соглашение имеет признаки смешанного договора – лицензионного и агентского, так как предусматривает возможность дальнейшей перепродажи ПО. Кроме того, доход иностранной компании относится к постоянному представительству в РФ, в связи с чем налог не подлежал удержанию.

Суд отклонил довод общества, установив, что соглашение имеет все признаки лицензионного соглашения, при этом оно не содержит условий, необходимых для его квалификации в качестве агентского договора, а именно указания на юридические или фактические действия, которые агент обязуется совершить в интересах принципала. Аргумент об относимости дохода к постоянному представительству тоже был отклонен, поскольку иностранная компания перед его выплатой не уведомила налогового агента об относимости дохода к постоянному представительству и не представила документы, предусмотренные п. 1 ст. 307 НК РФ.

Судом также отклонен довод общества о неопределенности положений п. 2 ст. 12 СоИДН, которым установлен размер ставки взимаемого налога. Смысл данной нормы международного договора состоит в том, что государство резидентства получателя дохода обладает неограниченным правом на взимание налога с сохранением возможности взимать его в государстве источника дохода по ограниченной соглашением ставке. Устранение двойного налогообложения осуществляется государством резидентства путем использования механизма зачета налога, удержанного в стране – источнике дохода. При этом участники указанных операций не вправе по своему усмотрению выбирать, в каком из государств им уплачивать налоги.

Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.06.2023 по делу № [A56-109132/2022](#) АО «Арзамасский машиностроительный завод»

Выплата дохода кипрской компании по задолженности, приобретенной в порядке уступки права требования по договору займа, в части, относимой к выплате процентов, облагается налогом на прибыль по ставке 15%

Общество имело перед российской компанией непогашенную задолженность по договору займа, которая включала обязательство по выплате основной суммы долга и процентов. В результате осуществления цепочки сделок соответствующая задолженность была переуступлена кипрской компании. При погашении задолженности перед кипрской компанией общество не удерживало налог у источника, полагая, что для иностранной компании такой доход экономически является не процентами, а доходом от погашения приобретенного права требования, который облагается налогом только при превышении суммы вознаграждения затрат по приобретению такого права.

Налоговый орган не согласился с подобной квалификацией и признал выплаты, относящиеся к процентам, процентным доходом кипрской компании, облагаемым налогом по ставке 15%.

Суд поддержал решение налогового органа, отметив, что смена кредитора в обязательстве при уступке прав требования иностранной компании не меняет само существо обязательства: оно по-прежнему остается заемным. Таким образом, доход иностранной компании экономически является процентами. Довод общества о необходимости определения налоговой базы в соответствии со ст. 279 НК РФ в качестве дохода от погашения права требования также был отклонен. Согласно ст. 247 НК РФ данный порядок применим только к определению налоговой базы иностранных компаний, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в РФ. В иных же случаях применяется ст. 309 НК РФ, которая не предусматривает учета затрат для дохода в виде процентов.

Суд апелляционной инстанции полностью поддержал решения предыдущих судов, указав на отсутствие смягчающих ответственность обстоятельств.

Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 29.05.2023 по делу № [А40-168206/22](#) АО «Торговый дом «Перекресток»

Перечисление лицензионных платежей в адрес кипрской компании представляет собой безосновательную выплату дохода за рубеж без удержания налога в РФ, в связи с чем перекалфикация выплат в иной доход от источников в РФ, облагаемых по ставке 20%, является обоснованной

Общество осуществляло выплаты лицензионных платежей в адрес кипрской компании – правообладателя товарного знака «Карусель», не удерживая налог у источника в РФ на основании ст. 12 СоИДН с Кипром. При этом изначально товарный знак «Карусель» принадлежал российским компаниям и использовался группой компаний «Пятерочка» в рамках отдельного направления своей деятельности, связанного с разработкой крупного торгового формата и открытия гипермаркетов.

Компании, входящие в структуру «Карусель», принадлежали голландской холдинговой компании.

В 2006 году произошло слияние управляющих компаний групп «Пятерочка» и «Перекресток», а группа была переименована в X5 Retail Group. Объединенная компания получила опцион на приобретение сети «Карусель».

Между обществом и объединенной компанией было заключено соглашение об интеллектуальной собственности. В соответствии с ним покупателям следовало определить компанию группы, к которой должен был перейти товарный знак «Карусель». В ходе проверки установлено, что общество получило право на регистрацию товарного знака, но переуступило его кипрской компании, которая становится правообладателем, предоставившим обществу право пользования товарным знаком в рамках лицензионного соглашения.

Налоговый орган пришел к выводу, что товарный знак, предполагаемый к использованию на территории РФ, при наличии возможности оформления его на российскую компанию переводится в кипрскую компанию, которой в дальнейшем перечисляются денежные средства под видом лицензионных платежей. По итогам налоговой проверки выплаченные лицензионные платежи переквалифицированы в иной доход и обложены налогом у источника по ставке 20%.

При этом кипрская компания обладала признаками номинального владельца товарных знаков ввиду следующего:

- она не имеет в штате как руководителей, так и рядовых сотрудников, управленческие; кадровые, бухгалтерские и финансовые функции осуществляет взаимозависимая компания; она также не осуществляла функций создания, доработки, сопровождения, охраны и эксплуатации товарных знаков;
- все юридически значимые действия с товарными знаками осуществлялись патентными поверенными при взаимодействии с сотрудниками общества; кроме того, сотрудники общества осуществляли функции по анализу популярности бренда, взаимодействие с покупателями, мониторинг отзывов покупателей, обеспечивали стабильную работу пользовательского интерфейса онлайн-платформ, связанных с товарными знаками; маркетинговые исследования, научные разработки и внедрение новых технологий продаж; правовая охрана товарных знаков;
- доход от роялти использовался кипрской компанией для предоставления процентных займов взаимозависимым лицам, частичного погашения займов и начисленных по ним процентов от взаимозависимого лица, оплаты управленческих услуг, а также обслуживания финансирования и арендной платы.

В обоснование своей позиции общество отметило, что не обладало товарными знаками и не участвовало в сделке по их передаче кипрской компании, сделка совершалась между иностранными компаниями, в связи с чем товарный знак не может считаться выведенным из РФ. При этом намерения передать товарные знаки обществу изначально отсутствовали. Кроме того, на выплаты в адрес кипрской

компании в любом случае должны распространяться положения СоИДН с Кипром в отношении иных доходов (ст. 22), которые не подлежат налогообложению в РФ.

Суд отклонил доводы общества, поскольку оно являлось одним из покупателей компании – правообладателя товарных знаков и определяло порядок дальнейшей передачи товарного знака. В рамках сделок по передаче товарных знаков при приобретении сети «Карусель» общество выступило заявителем в Роспатенте на регистрацию товарного знака, однако впоследствии такое право было передано кипрской компании, причем безвозмездно. Данный товарный знак используется преимущественно обществом и в пределах территории РФ, развитие и совершенствование бренда осуществляет общество на территории РФ.

Кроме того, судом отмечено, что стоимость лицензионных платежей существенно выше стоимости самого товарного знака.

Довод о применимости ст. 22 СоИДН с Кипром также был отвергнут судом, поскольку льготные условия этого Соглашения неприменимы к случаям совершения действий, направленных на уклонение от налогообложения.

Выплата агентского вознаграждения в адрес кипрской компании, фактически не осуществлявшей агентских функций, является выплатой дохода от источников в РФ, облагаемой по ставке 20%

Общество осуществляло платежи в адрес кипрской взаимозависимой компании в виде вознаграждения в рамках агентского договора и покрытия понесенных агентом расходов в ходе поиска объектов недвижимости для аренды. При этом общество не удерживало налог по причине активного характера дохода иностранной компании.

Налоговым органом установлено, что у общества и региональных подразделений имелись сотрудники, которые занимались поиском объектов недвижимости для аренды и взаимодействием с арендодателями. Кипрская компания не выполняла взятых на себя обязательств в качестве агента, она и привлеченные ею брокеры не участвовали в процессе поиска недвижимости и согласовании коммерческих условий аренды. Полученные платежи кипрская компания перенаправляла в адрес офшорных компаний, которые по цепочке переводили их на счета российских лиц. Таким образом, выплачиваемый кипрской компании доход и покрытие расходов не связаны с осуществлением предпринимательской деятельности и подлежат обложению налогом по ставке 20% в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Решение Арбитражного суда Свердловской области от 30.05.2023 по делу № [А60-34102/2022](#) ООО «Тагильское пиво»

Перечисление лицензионных платежей представляет собой скрытую выплату дохода в адрес кипрской взаимозависимой компании, облагаемую в РФ налогом по ставке 20%

Общество выплачивало роялти в адрес кипрской компании, не удерживая налог у источника на основании ст. 12 СоИДН с Кипром.

В ходе проведения налоговой проверки налоговым органом установлено, что ранее товарные знаки, являющиеся предметом лицензионного договора, принадлежали российской компании, имеющей общего с обществом учредителя. Впоследствии товарный знак был отчужден кипрской компании, но средства за его реализацию в пользу прежнего правообладателя не поступили. Кипрская компания заключила с обществом лицензионный договор, в соответствии с которым общество платило за товарный знак роялти.

Налоговый орган пришел к выводу об искусственном характере переноса товарного знака на кипрскую компанию с целью осуществления безналоговых выплат за рубеж, поскольку:

- в период, когда товарные знаки принадлежали российской компании, а также в течение некоторого времени после перехода товарного знака к кипрской компании общество использовало товарные знаки в своей деятельности на безвозмездной основе;
- сумма лицензионных платежей многократно превышала стоимость реализации товарного знака в адрес иностранной компании;
- кипрская компания обладала признаками «технической», поскольку не получала иных выплат, кроме как из общества, имела массового директора и ввиду своей убыточности не платила налог на Кипре (при этом кипрская компания имела общих с обществом бенефициаров);
- кипрская компания не несла расходов по продвижению, развитию и защите товарных знаков.

Суд поддержал выводы инспекции о неправомерности учета затрат в виде лицензионных платежей и их обложения налогом по ставке 20%. В ходе судебного разбирательства обществом было представлено партнерское соглашение с кипрской компанией, в рамках которого рассматривалась возможность открытия пивоварни на территории Республики Кипр за счет использования кипрской компанией накопленных денежных средств. При этом ввиду карантинных ограничений и последующих ограничительных мер в связи с проведением СВО соглашение было расторгнуто, а после предъявления претензий налоговым органом товарный знак перешел к обществу с уплатой кипрской компании вознаграждения.

Подпишитесь на бесплатную рассылку других аналитических материалов, отправив заявку по адресу: info@schekinlaw.ru

Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru