

+7 (495) 984 63 01

info@schekinlaw.ru www.schekinlaw.ru ООО «Щекин и партнеры» ОГРН 1137746077370 109012, Москва, ул. Никольская, дом 10, БЦ «Никольская плаза», этаж 6, ком. 24

# ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 93 $^{\scriptscriptstyle 1}$ Июль 2023 г.

<u>1.</u>	Новости международного налогообложения3
	В России изменены правила определения источника дохода для удаленных работников и фрилансеров3
	Членство ФНС России и МНС Республики Беларусь в Европейской организации налоговых администраций прекращено3
	ОЭСР опубликовала заявление о результатах работы над двухкомпонентным подходом к налоговым проблемам в связи с цифровизацией экономики3
	ОЭСР опубликовала вторую часть Руководства по администрированию правил GloBE в рамках PillarII
	ОЭСР опубликовала Отчет по правилам о предмете налогообложения (Subject to Tax Rule) 4
	Европейская комиссия опубликовала Отчет о прогрессе в работе над Правилами Pillar I4
	Кипр корректирует условия для применения налоговых льгот физическими лицами — нерезидентами, трудоустроенными на Кипре
<u>2.</u>	Письма Минфина и ФНС России4
K	онтролируемые иностранные компании4
	Аудиторское заключение в случае определения прибыли КИК по данным финансовой отчетности должно соответствовать международным стандартам аудита. При этом местонахождение лица, осуществляющего аудит, не имеет значения4
	Документы, подтверждающие соблюдение условий для освобождения от НДФЛ дохода, полученного при ликвидации КИК, должны быть переведены на русский язык. При этом исходя из п. 60 ст. 217 НК РФ нотариальное заверение необязательно и является правом налогоплательщика
$\underline{M}$	<u>Геждународное налогообложение дивидендов5</u>
	При получении дивидендов налоговым резидентом Турции от российской организации ставка налога у источника на доходы согласно п. 2 ст. 10 СоИДН составляет 10% и применяется при наличии фактического права на доход и предоставлении налоговому агенту подтверждения статуса налогового резидента Турции
$\underline{M}$	<u> Геждународное налогообложение процентов и роялти</u>
	Доход белорусской компании от сдачи в аренду российской организации комплектующих к оборудованию подлежит налогообложению в РФ согласно п. 2 ст. 11 СоИДН по ставке 10% при условии его квалификации в качестве дохода за использование или за предоставление возможности пользоваться авторским правом согласно нормам п. 3 ст. 11 «Доходы от авторских прав и лицензий»
	Проценты, полученные от иностранной организации, относятся к доходам от источников за пределами $P\Phi$ 6
<u>И</u>	ные вопросы международного налогообложения6
	При выплате иностранной организации доходов, выраженных в иностранной валюте, представление налоговым агентом налогового расчета по итогам отчетного периода в

 $<sup>^1</sup>$  В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты, а также новости международного налогообложения за период с 1 по 31 июля 2023 г.

период после 25-го, но по 28-е число соответствующего месяца не должно рассматриватьс в качестве нарушения срока и основания для привлечения к ответственност предусмотренной п. 1 ст. 126 НК РФ
Доход американской компании от отчуждения долей российской организации, актив которой более чем на 50% состоят из недвижимого имущества на территории Роподлежит налогообложению в РФ в соответствии с п. 3 ст. 19 СоИДН
Реализация (погашение) ценных бумаг, полученных от иностранной организаци (иностранной структуры без образования юрлица), может не облагаться НДФЛ пр соблюдении установленных законом условий
3. Судебная практика
Контролируемая задолженность
Задолженность перед российской взаимозависимой компанией, которая возникла в 2016 год и продолжала существовать в 2017 году и позднее, не признается контролируемой, есл выполняются условия, предусмотренные п. 8 ст. 269 НК РФ
Расторжение договора уступки права требования между прежним и новым заимодавцам не влияет на статус задолженности (как контролируемой) в период принадлежност такого права требования новому заимодавцу – иностранной компании
Сверхпредельные проценты по контролируемой задолженности перед иностранно компанией признаются дивидендами, облагаемыми налогом по ставке 5% в соответствии СоИДН со Швейцарией
Фактическое право на доход
Погашение заемного обязательства перед кипрской компанией путем передачи вексел является формой выплаты дохода в виде процентов, облагаемых в РФ налогом по ставн 20%, поскольку кипрская компания на является фактическим получателем дохода
Общество неправомерно применило освобождение от налогообложения при выплат мальтийским компаниям дохода от аренды морских судов, поскольку иностраннь компании являлись «техническими» и не имели права претендовать на льгот предусмотренные СоИДН с Мальтой
Международное налогообложение процентов и роялти1
Плата бельгийской компании за отсрочку платежа по договору купли-продажи являето доходом от источников в РФ в виде процентов, облагаемых налогом в соответствии СоИДН по ставке 10%

### 1. Новости международного налогообложения

# В России <u>изменены</u> правила определения источника дохода для удаленных работников и фрилансеров

С 01.01.2024 доходом от источника в РФ считаются вознаграждение и иные выплаты при выполнении дистанционным работником трудовой функции удадленно по договору с работодателем, являющимся российской организацией (за исключением договора, заключенного для осуществления трудовой деятельности в обособленном подразделении российской организации, зарегистрированном за пределами РФ), с обособленным подразделением иностранной организации, зарегистрированным на территории России.

С 01.01.2025 доходом от источника в РФ считаются вознаграждение и выплаты за выполнение работ, оказание услуг, передачу прав на использование результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, если работы (услуги, предоставление прав) осуществляются в сети Интернет с использованием и доменных имен, и сетевых адресов российского доменной зоны либо технические средства размещены в РФ. При этом должно соблюдаться одно из следующих условий:

- налогоплательщик физическое лицо является налоговым резидентом РФ;
- доходы получены налогоплательщиком физическим лицом на счет, открытый в банке на территории РФ;
- источники выплаты доходов российские организации, индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в РФ.

Членство ФНС России и МНС Республики Беларусь в Европейской организации налоговых администраций <u>прекращено</u>

ОЭСР <u>опубликовала</u> заявление о результатах работы над двухкомпонентным подходом к налоговым проблемам в связи с цифровизацией экономики

В этом заявлении ОЭСР обращает внимание на следующие ближайшие задачи:

- решение оставшихся незначительных вопросов и подписание Многосторонней конвенции о правилах Amount A Pillar I до конца года;
- подготовку отчета о правилах Amount B Pillar I и включении его положений в Руководство ОЭСР по ТЦО;
- подготовку к подписанию Многосторонней конвенции о правилах «о предмете налогообложения» (Subject to Tax Rule) Pillar II (начать подписание планируется 02.10.2023), составление комментария к этой Конвенции.

ОЭСР <u>опубликовала</u> вторую часть Руководства по администрированию правил GloBE в рамках PillarII Опубликованное Руководство дополняет <u>первую часть</u>, выпущенную ОЭСР в феврале 2023 года. Вторая часть Руководства рассматривает порядок конвертации валюты при выполнении расчетов в целях использования правил GloBE, применение зачета налога, правила об исключении доходов на основе экономического присутствия, а также использование правил о квалифицированном национальном минимальном дополнительном налоге (Qualified Domestic Minimum Top-up Taxes) и безопасных гаванях.

# ОЭСР <u>опубликовала</u> Отчет по правилам о предмете налогообложения (Subject to Tax Rule)

Опубликованный отчет содержит модельные положения для налоговых соглашений, которыми правила о предмете налогообложения вводятся в силу, а также дополнительные комментарии о целях и действии правил.

# Европейская комиссия <u>опубликовала</u> Отчет о прогрессе в работе над Правилами Pillar I

Отчет посвящен текущей работе ОЭСР над Многосторонней конвенцией по имплементации правил Pillar I и комментарию к ней. Комиссия приветствует работу ОЭСР и выражает надежду на то, что к концу 2023 года состоится подписание Конвенции. В свою очередь, Комиссия будет нацелена на своевременную имплементацию правил Pillar I на уровне Европейского союза.

# Кипр <u>корректирует</u> условия для применения налоговых льгот физическими лицами – нерезидентами, трудоустроенными на Кипре

Налоговое законодательство предусматривает освобождение от налогообложения в размере 50 или 20% для определенных категорий нерезидентов. Новым законом изменяются условия для применения 50-процентного освобождения:

- физическое лицо не должно быть резидентом Кипра за предшествующие 15 лет до трудоустройства (ранее срок составлял 10 лет);
- исключено требование, согласно которому трудоустройство должно быть первым, поэтому физические лица теперь могут менять работу, не теряя права на льготу.

### 2. Письма Минфина и ФНС России

#### Контролируемые иностранные компании

#### Письмо Минфина России от 11.07.2023 № 03-12-11/2/64488

Аудиторское заключение в случае определения прибыли КИК по данным финансовой отчетности должно соответствовать международным

стандартам аудита. При этом местонахождение лица, осуществляющего аудит, не имеет значения

# Письмо Минфина России от 19.12.2022 № 03-04-05/124431

Документы, подтверждающие соблюдение условий для освобождения от НДФЛ дохода, полученного при ликвидации КИК, должны быть переведены на русский язык. При этом исходя из п. 60 ст. 217 НК РФ нотариальное заверение необязательно и является правом налогоплательщика

# Международное налогообложение дивидендов

# Письмо Минфина России от 11.07.2023 № 03-08-05/64555

При получении дивидендов налоговым резидентом Турции от российской организации ставка налога у источника на доходы согласно п. 2 ст. 10 СоИДН составляет 10% и применяется при наличии фактического права на доход и предоставлении налоговому агенту подтверждения статуса налогового резидента Турции

## Международное налогообложение процентов и роялти

### Письмо ФНС России от 28.06.2023 № СД-4-3/8167@

Доход белорусской компании от сдачи в аренду российской организации комплектующих к оборудованию подлежит налогообложению в РФ согласно п. 2 ст. 11 СоИДН по ставке 10% при условии его квалификации в качестве дохода за использование или за предоставление возможности пользоваться авторским правом согласно нормам п. 3 ст. 11 «Доходы от авторских прав и лицензий»

Данным пунктом Соглашения установлено, что термин «доходы от авторских прав и лицензий» означает в числе прочего платежи любого вида, полученные в качестве вознаграждения за использование или за предоставление возможности пользоваться промышленным, коммерческим или научным оборудованием.

Параграфы 18 и 19 ст. 12 Комментариев к Модельной конвенции ООН (2021 года) указывают, что налогообложение вознаграждения за использование или предоставление возможности пользоваться промышленным, коммерческим или научным оборудованием регулируется положениями статьи «Доходы от авторских прав и лицензий». При этом термин «оборудование» в данной модели не определен и может иметь разное значение в разных государствах.

Данный вид дохода, который не может быть квалифицирован кв качестве «дохода от авторских прав и лицензий», будет рассматриваться как прибыль данной компании от предпринимательской деятельности в рамках норм ст. 7 СоИДН «Прибыль от предпринимательской деятельности».

### Письмо Минфина России от 26.06.2023 № 03-04-05/59301

Проценты, полученные от иностранной организации, относятся к доходам от источников за пределами  $P\Phi$ 

## Иные вопросы международного налогообложения

#### Письмо Минфина России от 11.07.2023 № 03-08-05/64517

При выплате иностранной организации доходов, выраженных в иностранной валюте, представление налоговым агентом налогового расчета по итогам отчетного периода в период после 25-го, но по 28-е число соответствующего месяца не должно рассматриваться в качестве нарушения срока и основания для привлечения к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 НК РФ

Согласно п. 2 и 5 ст. 287 НК РФ сумма налога, удержанного из доходов иностранной организации, выплаченных в иностранной валюте, учитывается в совокупной обязанности на основе налоговых расчетов (уведомлений об исчисленных суммах налога) не ранее 28-го числа месяца, следующего за месяцем их выплаты. При этом в силу п. 9 ст. 58 НК РФ налоговые агенты представляют в налоговый орган уведомление об исчисленных суммах налогов не позднее 25-го числа месяца, в котором установлен срок уплаты соответствующих налогов.

Так возникает ситуация, когда налоговый агент не может определить итоговый размер налогового обязательства в рублях на момент наступления срока исполнения обязанности. При подобных обстоятельствах нарушение срока подачи и основания для привлечения к ответственности отсутствуют.

#### Письмо Минфина России от 26.06.2023 № 03-08-05/58918

Доход американской компании от отчуждения долей российской организации, активы которой более чем на 50% состоят из недвижимого имущества на территории РФ, подлежит налогообложению в РФ в соответствии с п. 3 ст. 19 СоИДН

#### Письмо Минфина России от 04.07.2023 № 03-04-06/62242

Реализация (погашение) ценных бумаг, полученных от иностранной организации (иностранной структуры без образования юрлица), может не облагаться НДФЛ при соблюдении установленных законом условий

В соответствии с п. 60.2 ст. 217 НК РФ ценные бумаги должны принадлежать передающей их иностранной организации по состоянию на 01.03.2022, и налогоплательщик должен подать заявление об освобождении таких доходов от налогообложения. Способ приобретения в данном случае неважен.

При реализации таких ценных бумаг в качестве фактически произведенных расходов учитывается сумма, равная их стоимости по данным учета передающей иностранной организации на дату их получения, но в пределах рыночной стоимости.

Согласно п. 4 ст. 226.1 НК РФ по заявлению налогоплательщика налоговый агент вправе учитывать фактически осуществленные и документально подтвержденные расходы, связанные с приобретением и хранением таких ценных бумаг и осуществленные налогоплательщиком без налогового агента, в частности до заключения договора с ним.

По мнению Минфина, в указанной ситуации документы, содержащие сведения о стоимости ценных бумаг по данным учета иностранной организации, представленные налогоплательщиком, могут использоваться налоговым агентом для определения налоговой базы при соблюдении условий, установленных п. 13.2 ст. 214.1 НК РФ.

#### з. Судебная практика

#### Контролируемая задолженность

Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от об.07.2023 по делу № <u>A76-1549/2022</u> АО «Златоустовский электрометаллургический завод»

Задолженность перед российской взаимозависимой компанией, которая возникла в 2016 году и продолжала существовать в 2017 году и позднее, не признается контролируемой, если выполняются условия, предусмотренные п. 8 ст. 269 НК РФ

Общество имело задолженность перед российскими компаниями, с которыми у него был общий иностранный учредитель. Задолженность обществом не погашалась. Налоговый орган признал ее контролируемой, а сверхпредельные проценты — не подлежащими учету для исчисления налога на прибыль. Не согласившись с выводами проверяющих, общество обжаловало решение в суде.

Суд поддержал решение налогового органа в отношении задолженности российской взаимозависимой компании, существовавшей до 2016 года, поскольку действовавшая на тот момент редакция п. 2 ст. 269 НК РФ позволяла считать такую задолженность контролируемой. Однако с 01.01.2017 начала действовать новая редакция ст. 269 НК РФ, согласно которой указанная в пп. 2 п. 2 ст. 269 НК РФ непогашенная задолженность не признается для налогоплательщика – российской организации контролируемой при одновременном выполнении следующих условий:

• долговое обязательство возникло перед российской организацией, признаваемой взаимозависимым лицом иностранного лица, указанного в пп. 1 п. 2 ст. 269 НК РФ;

• российская организация в течение отчетного (налогового) периода не имеет непогашенной задолженности по сопоставимым долговым обязательствам перед иностранным лицом, указанным в пп. 1 п. 2 ст. 269 НК РФ.

Налоговым органом не установлено наличие сопоставимых долговых обязательства, в связи с чем задолженность с этого периода не является контролируемой.

Довод налогового органа о возникновении задолженности в 2016 году, то есть в период действия иной редакции, судом отклонен, поскольку в ст. 269 НК РФ речь идет о непогашенной задолженности, которая, по смыслу статьи, могла возникнуть ранее.

Расторжение договора уступки права требования между прежним и новым заимодавцами не влияет на статус задолженности (как контролируемой) в период принадлежности такого права требования новому заимодавцу — иностранной компании

Ранее существовавшие задолженности российских компаний были переуступлены иностранной компании, косвенно участвующей в капитале общества. В связи с этим с момента переуступки задолженность приобрела статус контролируемой. Однако иностранная компания не выплатила прежним заимодавцам вознаграждение за уступленное право. Впоследствии соглашения об уступке были расторгнуты.

Общество полагало, что факт расторжения соглашения об уступке, а также перерасчет в сторону увеличения прежними кредиторами дохода в виде процентов и уплата соответствующего налога служат основанием для пересмотра статуса задолженности в качестве контролируемой. Однако суд отклонил его доводы, поскольку расторжение соглашения о цессии обусловливает необходимость возврата права требования прежнему кредитору, при этом правовые последствия для сторон наступают с момента расторжения, а не изначально с момента заключения соглашения о цессии. Таким образом, до расторжения отношения сторон являлись действительными и задолженность в этот период была контролируемой. Она перестает быть контролируемой в момент обратного возвращения российским заимодавцам.

Сверхпредельные проценты по контролируемой задолженности перед иностранной компанией признаются дивидендами, облагаемыми налогом по ставке 5% в соответствии с СоИДН со Швейцарией

Общество получило от взаимозависимой швейцарской компании заем, обязательство по погашению которого было полностью выполнено. Задолженность контролируемой, В связи c чем сверхпредельные Налоговый орган приравнивались к дивидендам. счел, что таким сверхпредельным процентам должна применяться ставка 15%, поскольку для использования 5-процентной ставки не выполнено условие об инвестировании 200 тыс. франков.

Суд не согласился с выводом налогового органа. Согласно п. 2 ст. 10 СоИДН дивиденды могут также облагаться налогом в том договаривающемся государстве, резидентом которого является выплачивающая дивиденды компания, и в

соответствии с законами этого государства, но, если получатель выступает фактическим владельцем дивидендов, взимаемый налог не должен превышать:

- а) 5% от общей суммы дивидендов, если их фактическим владельцем является компания (отличная от товарищества), которой прямо принадлежит по меньшей мере 20% капитала компании, выплачивающей дивиденды, и инвестированный в нее иностранный капитал превышает 200 тыс. швейцарских франков или их эквивалент в любой другой валюте на момент начисления дивидендов;
- b) 15% от общей суммы дивидендов во всех остальных случаях.

При этом пункт 14 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 предполагает учет в целях правильной квалификации сверхпредельных процентов суммы предоставленного обществу займа в соответствующей части в качестве вклада в капитал этой российской организации. С учетом данного обстоятельства условие о минимальном вложении является выполненным.

Поскольку иностранной компанией подтверждено постоянное местонахождение на территории Швейцарии, ее доход подлежал налогообложению по ставке 5%.

### Фактическое право на доход

# Решение Арбитражного суда Кировской области от 07.07.2023 по делу № A28-8890/2022 ООО «Лестехснаб плюс»

Погашение заемного обязательства перед кипрской компанией путем передачи векселя является формой выплаты дохода в виде процентов, облагаемых в РФ налогом по ставке 20%, поскольку кипрская компания на является фактическим получателем дохода

Общество имело задолженность по договору займа перед кипрской компанией. Впоследствии стороны заключили соглашение о замене заемного обязательства передачей обществом в адрес кипрской компании векселя, сумма которого включает сумму основного долга по заемному обязательству и начисленные проценты. Налог при этом не удерживался.

Налоговый орган счел замену обязательства иной формой выплаты дохода в адрес иностранной компании в соответствии с п. 3 ст. 309 НК РФ. При этом с применением льготных ставок согласно СоИДН, поскольку кипрская компания не отвечает признакам фактического права на доход, сложилась следующая ситуация:

- основным источником заемных средств кипрской компании являлась сумма беспроцентного займа от ее акционера – компании, зарегистрированной на БВО;
- 2) бенефициарами иностранных компаний выступали физические лица резиденты РФ, которые также имели право распоряжаться счетами кипрской компании;
- 3) кипрская компания имела признаки «технической», поскольку не обладала достаточным количеством персонала, несла минимальное количество

- административных расходов, не проводила каких-либо значимых хозяйственных операций, основная сумма ее кредиторской задолженности возникала перед акционером компанией, находящейся на БВО;
- 4) кипрская компания отражала заем в адрес российской компании на забалансовом счете, что подтверждает принадлежность дохода не ей самой, а акционеру.

# Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26.07.2023 по делу № <u>A53-21297/2022</u> ООО «ДонСиЛайн»

Общество неправомерно применило освобождение от налогообложения при выплате мальтийским компаниям дохода от аренды морских судов, поскольку иностранные компании являлись «техническими» и не имели права претендовать на льготы, предусмотренные СоИДН с Мальтой

Общество платило мальтийским компаниям за аренду морских судов в 2016—2017 годах. Изначально оно удерживало налог с доходов от аренды судов для совершения рейсов, в которых одним из пунктов назначения или отправления являлась Российская Федерация. Далее, в связи со вступлением в силу СоИДН с Мальтой, общество подало уточненные декларации за II и III кварталы 2016 года с уменьшенной суммой налога к уплате. В отношении более поздних периодов налог не удерживался.

По итогам проведения налоговой проверки инспекция пришла к выводу о неправомерном применении налоговых льгот в соответствии с СоИДН, поскольку мальтийские компании являлись «техническими», обладали ограниченными полномочиями и действовали в интересах иного лица.

Судебные инстанции признали обоснованными доводы налогового органа о том, что заключение договоров с указанными организациями направлено на получение необоснованной налоговой выгоды:

- мальтийские компании не вели реальной хозяйственной деятельности, не несли каких-либо расходов, кроме расходов в виде амортизации судов, единственным источником дохода являлись платежи, совершаемые с территории РФ;
- фактически компании выступили в качестве промежуточных звеньев путем вовлечения мальтийских организаций в интересах иного фактического получателя доходов, расположенного в зонах без СоИДН с РФ, операции с которыми подлежат налогообложению без применения льготных режимов.

### Международное налогообложение процентов и роялти

# Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 25.07.2023 по делу № <u>A62- 3696/2022</u> ООО «Мирпек»

Плата бельгийской компании за отсрочку платежа по договору купли-продажи является доходом от источников в  $P\Phi$  в виде процентов, облагаемых налогом в соответствии с COUZH по ставке 10%

Общество заключило с бельгийской компанией договор на приобретение транспортных средств, условиями которого предусмотрены отсрочка платежа и проценты по ней. При выплате средств в адрес бельгийской компании общество также уплатило соответствующие проценты, не удержав при этом налог.

Налоговый орган доначислил налог по ставке 10% согласно п. 2 ст. 11 СоИДН с Бельгией. Суд согласился с его доводами, отметив, что отношения сторон по отсрочке или рассрочке платежа регулируются положениями о коммерческом кредите (ст. 823 ГК РФ), следовательно, такой доход возникает из долгового обязательства и является процентом, облагаемым налогом у источника в РФ. Суд кассационной инстанции полностью поддержал решение суда предыдущей инстанции.

Подпишитесь на бесплатную рассылку других аналитических материалов, отправив заявку по адресу: <a href="mailto:info@schekinlaw.ru">info@schekinlaw.ru</a>
Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru