



ДАЙДЖЕСТ

НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 98¹

Декабрь 2023 г.

1. Новости международного налогообложения 4

Вступил в силу Федеральный закон от 27.11.2023 № 539-ФЗ, которым введены существенные изменения в правила трансфертного ценообразования (ТЦО) и международного налогообложения.....4

Ратифицировано соглашение об избежании двойного налогообложения между Россией и Оманом5

Австрия объявила о частичной приостановке соглашения об избежании двойного налогообложения с Россией5

Служба внутренних доходов Сингапура обновила руководство по определению налогового резидентства компаний.....5

Бельгия и Нидерланды подписали соглашение о влиянии сотрудников, работающих из дома, на квалификацию постоянного представительства5

Суд в Индии признал, что вознаграждение за регистрацию доменных имен не может облагаться как роялти.....6

Суд Европейского Союза не признал налоговый рунинг Люксембурга неправомерной государственной поддержкой группы Amazon.....6

Суд Европейского Союза не признал налоговый рунинг Люксембурга неправомерной государственной поддержкой группы компаний Engie.....7

2. Письма Минфина и ФНС России 7

Контролируемые иностранные компании 7

ФНС разъяснила порядок представления подтверждающих документов в отношении заявленного размера прибыли (убытка) КИК, образованной в Украине 8

Как указывает ФНС, иностранная компания, не исключенная из реестра компаний в иностранной юрисдикции, продолжает признаваться КИК, даже если она зарегистрирована в САР РФ..... 8

Если лицо участвует в иностранной организации через договор простого или инвестиционного товарищества, то контролирующими лицами КИК признаются участники, при условии, что отношения такого товарищества и иностранной организации соответствуют критериям признания лица контролирующим9

Представление документов, подтверждающих соблюдение условий для применения освобождения прибыли КИК от налогообложения в соответствии с пунктом 9 статьи 25.13-1 Кодекса, в отношении КИК, образованной в соответствии с законодательством государства - члена ЕАЭС и имеющей постоянное местонахождение в этом государстве, не требуется.....9

Фактическое право на доход 10

Согласно п. 1 ст. 312 НК РФ представление подтверждения фактического права на получение дохода и постоянного местонахождения в договаривающемся государстве до даты выплаты дохода, в отношении предусмотрен льготный режим налогообложения в РФ, является основанием для освобождения такого дохода от удержания налога у источника

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты, а также новости международного налогообложения за период с 1 по 31 декабря 2023 г.

выплаты или удержания налога у источника выплаты по пониженным ставкам в целях применения положений СоИДН	10
<u>Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности</u>	<u>10</u>
Вознаграждение при выполнении работником трудовой функции дистанционно по договору с работодателем, являющимся российской организацией, с обособленным подразделением иностранной организации, зарегистрированным на территории РФ, для целей налогообложения относятся к доходам, полученным от источников в РФ	10
<u>Международное налогообложение дивидендов</u>	<u>11</u>
Ввиду приостановления действий некоторых СоИДН Указом Президента от 08.08.2023, налогообложение полученных от источников в РФ доходов в виде дивидендов резидентами Швейцарии осуществляется по ставке 15%, предусмотренной пп. 3 п.3 статьи 284 НК РФ, при каждой выплате доходов, в случае если такая выплата производится 08.08.2023 или после	11
<u>Международное налогообложение процентов и роялти</u>	<u>11</u>
При налогообложении роялти, полученных казахстанской организацией от источника в РФ, согласно СоИДН между РФ и Казахстаном, РФ предоставляется первоочередное право налогообложения таких доходов по ставке не более 10%, если это предусмотрено национальным законодательством, и при представлении казахской организацией, имеющей фактическое право на получение дохода, подтверждений, установленных п. 1 ст. 312 НК РФ	11
<u>Иные вопросы международного налогообложения</u>	<u>11</u>
Доходы, полученные иностранными организациями – резидентами Швеции по договорам об отчуждении исключительных прав на объект интеллектуальной деятельности или на средства индивидуализации, налогообложению налогом, удерживаемым у источника выплаты, не подлежат согласно п. 2 ст. 309 НК РФ	11
Ввиду приостановления действия СоИДН между РФ и Кипром Указом Президента от 08.08.2023, налогообложение доходов резидентов РФ от источников в Республике Кипр и доходов резидентов Кипра от источников в РФ осуществляется согласно законодательству РФ. В связи с этим, в частности, возврат налоговым агентом излишне удержанного НДФЛ будет осуществляться согласно ст. 231 НК РФ.....	12
Налоговые агенты вправе продолжать применять льготы по налогу у источника в РФ в отношении процентных доходов экспортно-кредитным агентствам и организациям в Республике Корея, осуществляющим банковскую деятельность в соответствии с личным законом, при условии что такие доходы ранее были освобождены от налога у источника (или имели пониженную ставку) согласно СоИДН и наличия у таких иностранных организаций (агентств) фактического права на получаемый доход	12
В отсутствие у резидента Японии постоянного представительства в РФ, доход японского банка в виде вознаграждения, полученного от российского банка по договору банковской гарантии, не подлежит налогообложению на территории Российской Федерации на основании п. 2 ст. 309 НК РФ.....	12
<u>3. Судебная практика</u>	<u>13</u>
<u>Контролируемые иностранные компании</u>	<u>13</u>
Компания занизила налоговую базу за 2018 год путем пересмотра финансовых результатов КИК прошлых лет и неправомерной перекалфикации итоговых дивидендов за 2016 и 2017 год	13
<u>Постоянное представительство иностранной организации.....</u>	<u>14</u>
Деятельность российской организации по поиску и приобретению портфелей просроченных задолженностей в интересах материнской шведской компании и обеспечение их взыскания образуют постоянное представительство иностранной компании на территории РФ.....	14
<u>Зачет иностранных налогов</u>	<u>16</u>
<u>Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении</u>	<u>17</u>

Выплата дохода голландской компании облагается налогом у источника в РФ по ставке 20%, поскольку он выплачен по нереальным хозяйственным операциям 17

Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении18

Перечисление кипрской компании лицензионных платежей является безосновательной выплатой дохода за рубеж без удержания налога в РФ, поэтому последующая перекалфикация выплат в иной доход от источников в РФ, облагаемых налогом по ставке 20%, обоснована18

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

1. Новости международного налогообложения

Вступил в силу [Федеральный закон от 27.11.2023 № 539-ФЗ](#), которым введены существенные изменения в правила трансфертного ценообразования (ТЦО) и международного налогообложения.

Новые правила начинают применяться к тем сделкам, доходы и расходы по которым признаются в соответствии с гл. 25 НК РФ с 2024 года (п. 7 ст. 6 Закона).

К сделкам, доходы и расходы по которым признаны до 2024 года, применяются правила, действовавшие до 01.01.2024 (п. 8 ст. 6 Закона).

Перечень значимых изменений:

- расширен список лиц, признаваемых взаимозависимыми в соответствии с п. 2 ст. 105.1 НК РФ (п. 2 ст. 1 Закона);
- введен налог у источника с дохода, полученного нерезидентом РФ в связи с корректировкой налоговой базы (п. 3 ст. 1 Закона);
- введено использование медианного значения интервалов рентабельности и рыночных цен в целях доначисления налогов при проверке ФНС России контролируемых сделок (пункты 5–9 ст. 1 Закона);
- уточнен перечень контролируемых сделок (п. 10 ст. 1 Закона);
- внесены изменения в части подготовки и представления документации по ТЦО (п. 11 ст. 1 Закона);
- расширен состав сведений, представляемых в уведомлении по ТЦО (п. 12 ст. 1 Закона);
- расширен состав МГК и представляемых ею сведений (пункты 13 и 14 ст. 1 Закона);
- изменен порядок заключения соглашений о ценообразовании (СОЦ) (пункты 16, 17, 18 ст. 1 Закона, п. 17 ст. 2 Закона);
- изменены интервалы предельных значений процентных ставок в ст. 269 НК РФ (п. 11 ст. 2 Закона);
- введен 15-процентный налог у источника с внутригрупповых работ и услуг, оказываемых иностранными компаниями (пункты 13, 14, 15 ст. 2 Закона);
- смягчено налогообложение некоторых доходов по приостановленным СИДН (пункты 13 и 15 ст. 2 Закона);
- ужесточена ответственность за налоговые правонарушения в сфере ТЦО и международного налогообложения (пункты 19–23 ст. 1 Закона).

Ратифицировано соглашение об избежании двойного налогообложения между Россией и Оманом.

Австрия объявила о частичной приостановке соглашения об избежании двойного налогообложения с Россией.

Служба внутренних доходов Сингапура обновила руководство по определению налогового резидентства компаний.

Обновления затронули правила определения места управления компанией. Если встречи совета директоров проводятся с использованием технологий видеовстреч, то компания признается управляемой на территории Сингапура при условии, что 50% директоров физически присутствовали в Сингапуре либо председатель совета директоров (при наличии такой должности) присутствует на территории этой страны.

Бельгия и Нидерланды подписали соглашение о влиянии сотрудников, работающих из дома, на квалификацию постоянного представительства.

Соглашение компетентных органов рассматривает три ситуации:

- если сотрудник лишь иногда работает из дома, его рабочее место не признается контролируемым работодателем, поэтому постоянное представительство не образуется;
- если сотрудник обычно работает из дома, но имеет возможность работать из офиса работодателя, то по общему правилу постоянное представительство не образуется. Однако, если будет установлено, что работодатель требует от работника вести деятельность из дома, а само рабочее место находится под контролем работодателя, это может быть квалифицировано как постоянное представительство;
- если работник обычно работает из дома, поскольку работодатель требует работать из дома и контролирует рабочее место, то постоянное представительство может быть квалифицировано. При этом контроль за рабочим местом считается установленным, например, в следующих случаях:
- работник обязан работать из дома по договору с работодателем;

- работник не обязан работать из дома, но у работодателя нет помещения для предоставления в качестве рабочего места;
- работник не обязан работать из дома, но в иных условиях его эффективность снижается.

Суд в Индии признал, что вознаграждение за регистрацию доменных имен не может облагаться налогом так же, как роялти.

Верховный суд Дели отменил решение Апелляционного трибунала Дели по налогу на прибыль. Апелляционный суд пришел к выводу, что полученное нерезидентом вознаграждение за оказание услуг по регистрации доменных имен облагается налогом в том же порядке, что и роялти. Апелляционный суд указал, что доменные имена близки к товарным знакам, поэтому оказание услуг по регистрации доменных имен связано с использованием нематериального актива.

Верховный суд Дели с таким подходом не согласился. Налогоплательщик, оказывающий услуги по регистрации доменных имен, не получал никаких прав на них, не обладал правом передавать или лицензировать их третьим лицам, поэтому вознаграждение за оказание услуг по регистрации доменных имен не может приравниваться к роялти.

Суд Европейского союза не признал налоговый рулинг Люксембурга неправомерной государственной поддержкой группы Amazon.

В 2003 году группа Amazon получила рулинг в отношении налогообложения двух дочерних компаний на территории Люксембурга.

В 2017 году Комиссия Европейского союза пришла к выводу, что рулинг представляет собой неправомерную государственную поддержку, а утвержденный подход к налогообложению роялти, выплачиваемых одной люксембургской компанией в адрес другой люксембургской компании, приводил к занижению налоговой базы группы Amazon в Европе.

В 2021 году Суд общей юрисдикции Европейского союза признал решение Комиссии ЕС недействительным, посчитав, что ею не доказано получение дочерними компаниями Amazon выгоды от уменьшения налоговой базы. В этой связи рулинг не был признан избирательным преимуществом, установленным в пользу Amazon.

Рассматривая апелляцию Комиссии ЕС, Суд Европейского союза отметил, что Суд общей юрисдикции ЕС ошибся в применении права: принцип «вытянутой руки», на который сослался Суд общей юрисдикции, не является принципом права ЕС, поэтому не может применяться, если не имплементирован в национальном законодательстве страны – участницы ЕС. Вместе с тем, несмотря на ошибку в применении права, Суд ЕС пришел к выводу, что решение Комиссии ЕС в любом случае подлежит признанию недействительным, поскольку использует неверную систему права.

Суд Европейского союза не признал налоговый рулинг Люксембурга неправомерной государственной поддержкой группы компаний Engie.

В 2008 и 2010 годах группа Engie получила рулинг в отношении налогообложения по ряду финансовых сделок между дочерними компаниями, которые позволяли погашать почти всю прибыль компаний.

В 2018 году Комиссия ЕС признала рулинги неправомерной государственной поддержкой, являющейся избирательным преимуществом. В 2021 году Суд общей юрисдикции ЕС отказал в признании недействительным решения Комиссии ЕС.

Суд Европейского союза признал решение Комиссии ЕС недействительным, поскольку она не смогла доказать, что рулинги представляют собой избирательное преимущество. Суд ЕС указал, что Комиссия ЕС должна определить, является ли преимущество избирательным с учетом критериев, установленных национальным законом страны – участницы ЕС (отличается ли такое преимущество от нормального преимущества в соответствующей налоговой системе). При этом должна учитываться административная практика страны – участницы ЕС.

Суд ЕС указал, что Комиссия ЕС неверно определила критерии нормального преимущества, а затем неверно квалифицировала рулинги в качестве избирательных преимуществ.

2. Письма Минфина и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо ФНС России от 21.12.2023 № ШЮ-4-13/15999@

ФНС разъяснила порядок представления подтверждающих документов в отношении заявленного размера прибыли (убытка) КИК, образованной в Украине.

В отсутствие возможности представить подтверждающие документы контролирующее лицо вправе представить письменные пояснения о факторах, затрудняющих их получение, а также содержащие обязательство представить документы незамедлительно после их получения.

При наличии взаимодействия с уполномоченным должностным лицом украинской КИК налогоплательщик вправе представить письмо за подписью уполномоченного должностного лица КИК с отражением сведений об отсутствии возможности представить первичные документы, а также об отсутствии ведения финансово-хозяйственной деятельности, о действовавших в указанный период расчетных счетах и движении денежных средств по открытым счетам.

Если после получения подтверждающих документов установлено наличие обязанности по уплате налога с прибыли КИК, необходимо представить налоговую декларацию с отражением дохода в виде прибыли КИК по соответствующему налогу.

ФНС также указала, что контролирующее лицо не может быть привлечено к ответственности, предусмотренной ст. 129.5 НК РФ, в связи с признанием невозможности своевременного определения размера налоговых обязательств. Тем не менее обязанность по уплате пеней сохраняется.

Письмо ФНС России от 13.12.2023 № ШЮ-4-13/15556@

Иностранная компания, не исключенная из реестра компаний в иностранной юрисдикции, продолжает признаваться КИК, даже если зарегистрирована в САР РФ.

Уведомление о КИК необходимо подать даже в том случае, если КИК, принявшая решение о редомициляции в РФ, числится одновременно и в российском, и в иностранном реестрах юридических лиц. Обязанность подавать уведомление и финансовые документы в отношении такой организации сохраняется до даты исключения иностранной компании из реестра в иностранной юрисдикции.

После исключения иностранной компании из реестра компаний в иностранной юрисдикции налогоплательщик не позднее чем через три месяца должен подать уведомление об участии по основанию «прекращение участия».

Письмо Минфина России от 16.11.2023 № 03-12-11/2/109593

Если лицо участвует в иностранной организации через договор простого или инвестиционного товарищества, то контролирующими лицами КИК признаются участники при условии, что отношения такого товарищества и иностранной организации соответствуют критериям признания лица контролирующим.

Контролирующим лицом иностранной структуры могут быть признаны как учредитель, так и другое лицо, если оно одновременно осуществляет контроль над структурой и если выполняется хотя бы одно из условий, установленных п. 12 ст. 25.13 НК РФ:

- лицо имеет фактическое право на доход (его часть), получаемый (получаемую) такой структурой;
- вправе распоряжаться имуществом такой структуры;
- вправе получить имущество такой структуры в случае прекращения ее существования (ликвидации, расторжения договора).

При этом, по мнению Минфина России, во внимание принимаются любые особенности отношений с лицом, осуществляющим управление активами иностранной структуры, и иными лицами, влияющими на оказание или на возможность оказания определяющего влияния на решения в отношении распределения полученной прибыли после налогообложения.

Также у лица есть возможность самостоятельно признать себя контролирующим лицом при подаче уведомления о КИК.

Письмо Минфина России от 02.11.2023 № 03-12-11/2/104896

От КИК, образованной в соответствии с законодательством государства – члена ЕАЭС и имеющей в нем постоянное местонахождение, не требуется представления документов, подтверждающих соблюдение условий для

применения освобождения прибыли КИК от налогообложения в соответствии с п. 9 ст. 25.13-1 НК РФ.

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ прибыль КИК освобождается от налогообложения, если образована в соответствии с законодательством государства – члена ЕАЭС и имеет в нем постоянное местонахождение. При этом такое освобождение не зависит от размера прибыли иностранной компании, поэтому подтверждения ее размера путем представления документов, предусмотренных п. 5 ст. 25.15 РНК РФ, также не требуется.

Фактическое право на доход

Письмо Минфина России от 31.10.2023 № 03-08-05/103673

Согласно п. 1 ст. 312 НК РФ представление подтверждения фактического права на получение дохода и постоянного местонахождения в договариваемся государстве до даты выплаты дохода, в отношении которого предусмотрен льготный режим налогообложения в РФ, является основанием для освобождения такого дохода от удержания налога у источника выплаты или удержания налога у источника выплаты по пониженным ставкам в целях применения положений СоИДН.

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Письмо Минфина России от 17.11.2023 № 03-04-05/110282

Вознаграждение работника при выполнении им трудовой функции дистанционно по договору с работодателем, являющимся российской организацией с обособленным подразделением иностранной организации, зарегистрированным на территории РФ, для целей налогообложения относится к доходу, полученному от источников в РФ.

В подпункте 6.2 п. 1 ст. 208 НК РФ указан порядок определения источника дохода для целей обложения НДФЛ вознаграждения и иных выплат при выполнении работником трудовой функции дистанционно. В данном случае налоговая ставка согласно п. 3.1 ст. 224 НК РФ будет составлять 13%, если сумма доходов больше или

равна 5 млн рублей, либо 650 тыс. рублей и 15%, если сумма доходов превышает 5 млн рублей.

Исключение составляют договоры, заключенные для осуществления трудовой деятельности в обособленном подразделении российской организации, зарегистрированном за пределами РФ.

Международное налогообложение дивидендов

Письмо Минфина России от 01.11.2023 № 03-08-05/104200

Ввиду приостановления действий некоторых СоИДН Указом Президента РФ от 08.08.2023 налогообложение доходов, полученных от источников в РФ в виде дивидендов резидентами Швейцарии, осуществляется по ставке 15%, предусмотренной пп. 3 п. 3 ст. 284 НК РФ, при каждой выплате доходов, осуществляемой 08.08.2023 или после этой даты.

Международное налогообложение процентов и роялти

Письмо Минфина России от 30.10.2023 № 03-08-05/103350

При налогообложении роялти, полученных казахстанской организацией от источника в РФ, согласно СоИДН между РФ и Казахстаном РФ предоставляется первоочередное право налогообложения таких доходов по ставке не более 10%, если это предусмотрено национальным законодательством и при представлении казахской организацией, имеющей фактическое право на получение дохода, подтверждений, установленных п. 1 ст. 312 НК РФ.

Иные вопросы международного налогообложения

Письмо Минфина России от 14.12.2023 № 03-08-09/120967

Доходы, полученные иностранными организациями – резидентами Швеции по договорам об отчуждении исключительных прав на объект интеллектуальной деятельности или на средства индивидуализации, не подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты, согласно п. 2 ст. 309 НК РФ.

Указом Президента РФ от 08.08.2023 № 508 было приостановлено действие СоИДН между РФ и Швецией, поэтому налогообложение доходов, полученных резидентами Королевства Швеции от источников в РФ, осуществляется согласно российскому законодательству.

Как указано в п. 2 ст. 309 НК РФ, доходы, полученные иностранной организацией от продажи имущественных прав (исключительного права на объект интеллектуальной деятельности в полном объеме) на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ в соответствии со ст. 306 НК, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

Письмо Минфина России от 07.11.2023 № 03-08-09/105771

Ввиду приостановления действия СоИДН между РФ и Кипром Указом Президента РФ от 08.08.2023, налогообложение доходов резидентов РФ от источников в Республике Кипр и доходов резидентов Кипра от источников в РФ осуществляется согласно законодательству РФ. В связи с этим, в частности, возврат налоговым агентом излишне удержанного НДФЛ будет осуществляться согласно ст. 231 НК РФ.

Письмо Минфина России от 30.10.2023 № 03-08-05/103321

Налоговые агенты вправе продолжать применять льготы по налогу у источника в РФ в отношении процентных доходов экспортно-кредитным агентствам и организациям в Республике Корея, осуществляющим банковскую деятельность в соответствии с личным законом, при условии, что такие доходы ранее были освобождены от налога у источника (или имели пониженную ставку) согласно СоИДН и при наличии у таких иностранных организаций (агентств) фактического права на получаемый доход

Письмо Минфина России от 27.10.2023 № 03-08-05/102736

В отсутствие у резидента Японии постоянного представительства в РФ доход японского банка в виде вознаграждения, полученного от российского банка по договору банковской гарантии, не подлежит налогообложению на территории Российской Федерации на основании п. 2 ст. 309 НК РФ.

3. Судебная практика

Контролируемые иностранные компании

Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 11.12.2023 по делу № [А45-10537/2023](#) Компании «ФГ БКС ЛТД»

Компания занизила налоговую базу за 2018 год путем пересмотра финансовых результатов КИК прошлых лет и неправомерной переквалификации итоговых дивидендов за 2016 и 2017 годы.

Компания являлась контролирующим лицом кипрской компании. В 2017 году было принято решение о распределении дивидендов по итогам 2016 года. Далее, в 2018 году было принято решение о распределении прибыли КИК за 2017 год. Соответствующие показатели отражены в налоговой декларации по налогу на прибыль.

В 2019 году компания решила:

- признать дивиденды, выплаченные по итогам 2016 года в 2017 году, в качестве промежуточных дивидендов за 2017 год;
- признать дивиденды, выплаченные в 2018 году по итогам 2017 года, в качестве распределения прибыли прошлых лет.

По итогам принятого руководством решения были представлены скорректированные декларации, в соответствии с которыми уменьшен убыток КИК в налоговой декларации контролирующего лица за 2017 год, а в декларации за 2018 год уменьшена сумма прибыли КИК с учетом переквалифицированных в качестве промежуточных дивидендов в 2017 году.

Налоговый орган и суд пришли к выводу, что решения о переквалификации дивидендов не обоснованы с точки зрения получения экономической выгоды и обусловлены преимущественно налоговыми мотивами, поскольку:

- из финансовой отчетности, подтвержденной аудиторами, следует, что дивиденды выплачены за 2016 год, а не в качестве промежуточных дивидендов за 2017 год, и в момент их выплаты данные суммы также указаны в качестве итоговых дивидендов за 2016 год;
- контролирующим лицом не представлена промежуточная отчетность КИК, подтверждающая основание для переквалификации годовых дивидендов в промежуточные в 2017 году;

- на даты объявления и фактической выплаты дивидендов за 2016 год имелись как необходимые для выплаты правовые основания, так и соответствующие денежные средства;
- поскольку речь идет о взаимозависимых компаниях, контролирующее лицо имело возможность влиять на условия и результаты совершаемых ими сделок, в том числе на принятие решения о переквалификации ранее совершенных платежей.

Таким образом, дальнейшие действия контролирующего лица по переквалификации дивидендов не опровергают первоначального характера платежей и квалификацию дивидендов, выплаченных в 2017 году. Как указали суды первой и апелляционной инстанций, с учетом данного обстоятельства имело место занижение налоговой базы за 2018 год по данным финансовой отчетности КИК за 2017 год.

Постоянное представительство иностранной организации

Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.12.2023 по делу № [А56-33357/2023](#) ООО «КРЕДИТЭКСПРЕСС ФИНАНС»

Деятельность российской организации по поиску и приобретению портфелей просроченных задолженностей в интересах материнской шведской компании и обеспечение их взыскания образуют постоянное представительство иностранной компании на территории РФ.

Между обществом и кипрской компанией, имеющими общего учредителя, был заключен агентский договор, в рамках которого общество оказывало услуги по взысканию просроченной задолженности во внесудебном и судебном порядке. Данная задолженность приобреталась в рамках портфелей у банков и иных финансовых организаций с дисконтом.

В ходе проверки налоговый орган пришел к выводу, что кипрская компания имела признаки технического звена и была введена в структуру сделки с целью переноса центра прибыли на Кипр и получения налоговых преференций в интересах материнской компании – резидента Швеции. Кипрская компания перечисляла денежные средства на счета других банков, при этом, по данным, полученным от кипрских налоговых органов, фактическое управление ею осуществляла шведская

материнская компания. По мнению налогового органа, кипрская компания является кондуитной, а фактическим бенефициаром выступает шведская компания.

Между обществом и шведской материнской компанией сложились отношения, не характерные для независимых организаций:

- общество вело деятельность по покупке задолженности, подготовку и оформление первичных документов, связанных с заключением сделок по покупке, заверяло их печатью кипрской технической компании, которую хранило в своем офисе, а также осуществляло поиск клиентов, согласование и изменение существенных условий сделок, учет, контроль и хранение данных;
- деятельность по заключению сделок в интересах иностранной компании не являлась для общества основной, его сотрудники вели ее исключительно в интересах взаимосвязанной иностранной компании;
- между компаниями отсутствовало четкое разграничение функций в части выкупа дебиторской задолженности;
- деятельность общества в рамках агентских договоров была убыточной;
- вознаграждение за деятельность в интересах иностранной компании по заключению сделок по покупке портфелей просроченных задолженностей отсутствовало.

Налоговый орган признал коллекторскую деятельность общества осуществляемой в интересах шведской компании, что приводит к образованию постоянного представительства на территории РФ. Общество обжаловало данное решение в суде, полагая, что не может являться зависимым агентом шведской компании, чья деятельность приводит к образованию постоянного представительства, поскольку имеет и иных клиентов.

Суд первой инстанции поддержал выводы налогового органа, указав, что несмотря на наличие иных агентских договоров в отношении шведской взаимозависимой компании оно выходило за рамки своей обычной хозяйственной деятельности. Согласно Комментариям к п. 6 ст. 5 МК ОЭСР агент, осуществляющий деятельность полностью или преимущественно в интересах упомянутого предприятия, когда между ними складываются отношения, отличные от отношений между независимыми организациями, не считается агентом с независимым статусом.

Более низкий процент выручки общества от деятельности в интересах шведской компании по сравнению с выручкой от независимых клиентов также не свидетельствует о независимом характере его деятельности, поскольку в рамках взаимоотношений со шведской компанией обществу передавались на взыскание долги с большим периодом просрочки, работа с которыми требует проведения полного комплекса мероприятий по взысканию и объективно имеет более низкий потенциал взыскания.

Суд апелляционной инстанции также поддержал налоговый орган, указав, что кипрская компания не получала экономическую выгоду от деятельности, не являлась бенефициарным собственником получаемого дохода от деятельности в РФ, а представляла собой промежуточное звено, регистрация которого на территории Кипра обеспечивала получение налоговых преференций материнской шведской компании. Поэтому участие кипрской компании в правоотношениях с обществом носило технический характер, она являлась компанией-кондуитом, что приводило к созданию реальных прав и обязанностей шведской компании – фактического получателя дохода.

То, что кипрская компания является не единственным контрагентом общества и услуги, оказываемые этой иностранной организацией аналогичны услугам, оказываемым иным принципалам в рамках агентских договоров, не исключает правомерность определения статуса агента как зависимого.

Апелляционный суд также счел несостоятельным довод общества о том, что осуществляемая им деятельность носит подготовительный и вспомогательный характер, в связи с чем не создает постоянного представительства.

Зачет иностранных налогов

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 05.12.2023 по делу № [А40-181667/23](#) АО «Инвестиционный кооперативный банк»

Обществом неправомерно заявлена к зачету сумма иностранного налога, поскольку он относится к доходам более раннего налогового периода, за который обществом получен убыток.

Общество представило уточненную декларацию по налогу на прибыль за 2021 год, в котором отсутствовал налог к уплате, ввиду зачета налога, уплаченного на территории Болгарии.

По итогам камеральной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о неправомерности зачета иностранного налога, поскольку он был удержан в отношении дохода за 2020 год. При этом по итогам 2020 года налогоплательщиком получен убыток, в связи с чем отсутствовал налог в РФ, подлежащий уменьшению.

Общество не согласилось с решением налогового органа и обратилось в суд. По его мнению, налоговым законодательством не установлено ограничение на проведение процедуры зачета налога одним налоговым периодом, в котором получены доходы. Российская организация может произвести зачет иностранного налога как в текущем периоде, в котором доходы были получены и учтены при налогообложении прибыли в РФ, так и в трех последующих налоговых периодах.

Суд поддержал доводы налогового органа, отметив, что при получении убытка у налогоплательщика не образуется суммы налога на прибыль, подлежащего уплате, следовательно, зачет налога, уплаченного (удержанного) на территории иностранного государства, произвести невозможно. Таким образом, если налог на прибыль организаций в РФ не уплачивается, то нет и двойного налогообложения.

Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 07.12.2023 по делу № [А40-137681/23](#) Шохя Л.Н.

Выплата дохода голландской компании облагается налогом у источника в РФ по ставке 20%, поскольку он выплачен по нереальным хозяйственным операциям.

Общество заключало договоры с нидерландской компанией группы на оказание услуг внутреннего аудита, на основании которого производила выплаты в адрес иностранной компании. В ходе проведения налоговой проверки обществом не были представлены документы, подтверждающие реальность оказания услуг. В ходе проведенных допросов сотрудники общества также указали на отсутствие факта оказания услуг. Налоговый орган пришел к выводу о нереальности услуг, в связи с чем выплаты, произведенные обществом осуществлены вне связи с осуществлением предпринимательской деятельности.

Суд поддержал позицию налогового органа о необходимости обложения услуг по ставке 20% по пп. 10. п. 1 ст. 309 НК РФ.

Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.12.2023 по делу № [А40 - 168206/22](#) АО «Торговый дом «Перекресток»

Перечисление кипрской компании лицензионных платежей является бесосновательной выплатой дохода за рубеж без удержания налога в РФ, поэтому последующая переквалификация выплат в иной доход от источников в РФ, облагаемых налогом по ставке 20%, обоснованна.

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

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

В 2006 году произошло слияние управляющих компаний групп «Пятерочка» и «Перекресток», и 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 на пользование 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: отсутствия в штате как руководителей, так и рядовых

сотрудников; осуществления основных функций общества взаимозависимой компанией; осуществления всех юридически значимых действий с товарным знаком патентными поверенными при взаимодействии с сотрудниками общества. Более того, 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. Намерение передать товарные знаки обществу изначально отсутствовало. 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 подало в Роспатент заявление на регистрацию товарного знака, однако впоследствии такое право было передано им кипрской компании, причем безвозмездно. Данный товарный знак используется преимущественно обществом и в пределах территории РФ, развитием и совершенствованием бренда общество занимается на российской территории.

Суд также отметил, что стоимость лицензионных платежей существенно превышает стоимость самого товарного знака.

Суд кассационной инстанции, полностью поддержав предыдущие решения судов и отклонив кассационную жалобу общества, указал что основанием для доначисления налога является не сравнение размера роялти и перечисленных по соглашению об интеллектуальной собственности денежных средств, а безосновательная выплата роялти за товарные знаки, которыми фактически владело общество, поэтому нет оснований для проведения анализа размера роялти на предмет его рыночного характера. Факты существования товарных знаков и реальности их использования в деятельности общества в отсутствие оснований для выплаты роялти кипрской компании не свидетельствуют о законности такого платежа, в связи с чем его рыночность / нерыночность не подлежит установлению.

Выплата агентского вознаграждения 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 оно не удерживало налог ввиду активного характера дохода иностранной компании.

Налоговым органом и судами установлено, что общество и региональные подразделения сами осуществляли данную деятельность, в то время как кипрская компания не выполняла взятых на себя обязательств в качестве агента. Она перенаправляла полученные платежи в адрес офшорных компаний, которые по цепочке переводили их на счета российских лиц. Таким образом, выплата кипрской компании дохода и покрытие расходов не связаны с осуществлением предпринимательской деятельности и подлежат налогообложению по ставке 20% в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ.

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

Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru