



ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ

В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 77¹

март 2022 года

1. Новости международного налогообложения 4

ОЭСР опубликовала Комментарий к Модельным правилам по имплементации Pillar Two4

ОЭСР опубликовала четвертый обзор действий государств по имплементации минимального стандарта, предусмотренного Мероприятием 6 Плана BEPS, направленного на противодействие злоупотреблению СоИДН.....4

Опубликован Федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ, изменяющий правила налогообложения КИК4

Вступил в силу Федеральный закон от 25.02.2022 № 18-ФЗ, предоставляющий российским организациям возможность получить статус международной холдинговой компании.....5

Опубликован Федеральный закон от 26.03.2022 № 66-ФЗ, которым вводятся дополнительные налоговые преференции для международных холдинговых компаний.....5

Центральный Банк России повысил ключевую ставку до 20%, что повлияет на расчет «безопасной гавани» при применении правил о контролируемой задолженности и расчет пеней.....6

Великобритания приостановила обмен информацией по налоговым делам с Россией и Беларусью.....6

В Великобритании принят Акт об экономических преступлениях, вводящий ограничения на случай отказа от раскрытия бенефициаров.....6

Суд Европейского союза признал, что разный режим налогообложения коллективных инвестиционных предприятий, принятый в Португалии, нарушает свободу движение капитала.....7

Опубликовано мнение генерального адвоката Суда Европейского союза по делу о признании головным офисом убытков постоянного представительства компании в другой юрисдикции7

Государственный совет Франции изложил позицию, согласно которой эта страна обладает правом налогообложения доходов от продажи ее резидентом своей доли в партнерстве, созданном в США 8

Суд в США постановил, что налогоплательщик должен рассчитать размер зачета иностранного налога, используя тот же метод, какой применяет контролируемая им иностранная компания при распределении процентных расходов 8

Апелляционный суд во Франции рассмотрел правила о бенефициарном собственнике для целей применения налогового соглашения9

2. Письма Минфина и ФНС России 9

Контролируемые иностранные компании..... 9

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты, а также новости международного налогообложения за период с 1 по 31 марта 2022 года.

Положения Федерального закона от 09.11.2020 № 368-ФЗ, уточняющие порядок определения размера пассивных доходов КИК, которые указаны в п. 4 ст. 309.1 НК РФ для признания ее активной иностранной холдинговой компанией, применяются в отношении порядка определения прибыли контролируемых иностранных компаний в целях налогообложения за налоговые периоды начиная с 2020 года.....9

Постоянное представительство иностранной организации 10

Даны разъяснения по вопросу определения места ведения деятельности иностранной организации при осуществлении таковой на территории РФ через постоянное представительство в соответствии с СоИДН с Австрией.....10

Международное налогообложение доходов от недвижимости (в том числе скрытых) 10

Доходы голландской компании от продажи акций российской организации, более 50% активов которой состоит из недвижимого имущества в РФ, не подлежат налогообложению в Российской Федерации при условии представления налоговому агенту документов, предусмотренных ст. 312 НК РФ, и в отсутствие злоупотребления нормами СоИДН 11

Международное налогообложение дивидендов 11

Если получателями дивидендов, выплачиваемых российской организацией в пользу иностранной организации, которая действует в интересах третьих лиц, являются физические лица – резиденты РФ, то удержанный с дивидендов налог подлежит зачету при определении суммы налога, подлежащей уплате такими лицами 11

Зачет иностранных налогов 11

Зачет налога, удержанного за пределами РФ с доходов российской организации при выплате ей дивидендов итальянской организацией через депозитарий, может быть осуществлен на основании представленного налогоплательщиком извещения, содержащего информацию о сумме налога, удержанного налоговым агентом..... 11

Физические лица – резиденты РФ вправе обратиться по поводу возврата налога с доходов, полученных в виде дивидендов и процентов, удержанного в Швейцарии с превышением ставок, которые определяются с учетом положений СоИДН, представив в зарубежный налоговый орган соответствующую форму 12

Международное налогообложение процентов и роялти 12

Для целей исчисления НДФЛ капитализация процентов (начисление процентов и их причисление к основной сумме займа) представляет собой получение дохода с датой фактического получения, соответствующей дате причисления процентов к сумме основного займа..... 12

Абзац 4 пп. 3 п. 1 ст. 309 НК РФ применяется к процентному доходу иностранной организации, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство в РФ, который выплачивается иной иностранной организацией, ведущей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, по долговым обязательствам, возникшим в связи с деятельностью указанного постоянного представительства..... 12

Налогообложение международных перевозок 12

Доходы венгерской компании по договору аренды морского судна с экипажем (тайм-чартера) облагаются налогом в соответствии с положениями СоИДН в зависимости от квалификации вида выплачиваемого дохода 12

Иные вопросы международного налогообложения 13

Доходы в виде материальной выгоды от приобретения резидентом Израиля инвестиционных паев ЗПИФа прямо не поименованы в СоИДН и не подлежат обложению налогом у источника в РФ в соответствии со ст. 21 СоИДН..... 13

При осуществлении выплат начиная с 02.08.2021 не требуется нотариально заверять документ, подтверждающий постановку иностранной организации на учет в налоговых органах в целях исполнения условия пп. 1 п. 2 ст. 310 НК РФ..... 13

3. Судебная практика 13

| | |
|--|-----------|
| <u>Контролируемые иностранные компании.....</u> | <u>13</u> |
| <i>Нахождение КИК в стадии ликвидации и неосуществление ею коммерческой деятельности не освобождает ее от обязанности по представлению уведомления о КИК, однако может являться обстоятельством, смягчающим ответственность за его непредставление.....</i> | <i>13</i> |
| <u>Международное налогообложение дивидендов.....</u> | <u>13</u> |
| <i>Применение ставки 5% при выплате дивидендов в соответствии с пп. «а» п. 1 ст. 10 СоИДН со Швейцарией неправомерно, поскольку швейцарской компанией не выполнено условие о вложении в капитал общества 200 000 швейцарских франков.....</i> | <i>13</i> |
| <u>Зачет иностранных налогов.....</u> | <u>14</u> |
| <i>В целях осуществления зачета иностранного налога у источника в счет российского налога на прибыль в рублях учитывается его рублевый эквивалент по отношению к той валюте, в которой он был удержан, а не к той, в которой он перечислен в бюджет.....</i> | <i>14</i> |
| <u>Международное налогообложение процентов и роялти.....</u> | <u>16</u> |
| <i>СоИДН между РФ и Эстонией не было ратифицировано, следовательно, не вступило в силу и не применяется; лицензионные платежи в адрес эстонской организации облагаются налогом у источника по правилам НК РФ.....</i> | <i>16</i> |
| <u>Применение гражданско-правовых инструментов защиты интересов налогового агента.....</u> | <u>17</u> |
| <i>Налоговый агент, исполнивший за счет собственных средств обязанность по уплате налога с доходов иностранной организации от источников в РФ, может взыскать с нее сумму налога в связи с неосновательным обогащением.....</i> | <i>17</i> |

1. Новости международного налогообложения

ОЭСР [опубликовала](#) Комментарий к Модельным правилам по имплементации Pillar Two

Опубликованный ОЭСР Комментарий к выпущенным в декабре 2021 года Модельным правилам по имплементации правил о глобальном минимальном налоге (GloBE rules), входящих в Pillar Two, позволяет налогоплательщикам и налоговым администрациям лучше понять применение правил GloBE и дает определение некоторым терминам. Приведенные примеры иллюстрируют применение правил GloBE.

ОЭСР [опубликовала](#) четвертый обзор действий государств по имплементации минимального стандарта, предусмотренного Мероприятием 6 Плана BEPS, направленного на противодействие злоупотреблению СоИДН

Из обзора следует, что государства придерживаются своих обязательств по имплементации минимального стандарта, а инструментом, который большинство юрисдикций применило для имплементации минимального стандарта, стала Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (MLI) стала инструментом, примененным большинством юрисдикций для имплементации минимального стандарта.

[Опубликован](#) Федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ, изменяющий правила налогообложения КИК

Закон освобождает от налогообложения доходы в виде имущества и имущественных прав, полученных в 2022 году в собственность от КИК, при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) налогоплательщик должен был быть контролирующим лицом или учредителем КИК на 31.12.2021;
- 2) имущество и имущественные права на 01.03.2022 принадлежали КИК;
- 3) одновременно с декларацией налогоплательщик должен подать заявление об освобождении дохода от налогообложения, содержащее информацию о соответствующем имуществе и имущественных правах КИК, включая стоимость имущества и имущественных прав.

Кроме того, налогоплательщики освобождены от ответственности за непредставление в 2022 и 2023 годах документов, подтверждающих размер прибыли (убытка) КИК за финансовые годы, даты окончания которых приходятся на 2020 и 2021 годы.

[Вступил в силу](#) [Федеральный закон от 25.02.2022 № 18-ФЗ](#), предоставляющий российским организациям возможность получить статус международной холдинговой компании

Также в НК РФ введены следующие критерии получения международной холдинговой компанией пониженных ставок по налогу на прибыль:

- 1) хотя бы одно контролирующее лицо международной холдинговой компании признается налоговым резидентом РФ или является гражданином РФ;
- 2) доля доходов от пассивной деятельности составляет более 90% от общей суммы доходов международной холдинговой компании, учитываемых при определении налоговой базы по налогу;
- 3) доля расходов, понесенных международной холдинговой компанией на приобретение товаров (работ, услуг) на территории РФ, за отчетный (налоговый) период составляет более 70% от общей суммы расходов, понесенных ею на приобретение товаров (работ, услуг);
- 4) управление международной холдинговой компанией и принятие управленческих решений осуществляются на территории РФ;
- 5) у компании имеются штат в 15 человек и офис площадью не менее 50 кв. м, находящийся в пределах САР;
- 6) международная компания отвечает условиям признания ее международной холдинговой компанией.

[Опубликован](#) [Федеральный закон от 26.03.2022 № 66-ФЗ](#), которым вводятся дополнительные налоговые преференции для международных холдинговых компаний

В частности, международные холдинговые компании, не являющиеся публичными, получили право применять ставку по налогу на прибыль в размере 10% в отношении доходов в виде дивидендов по акциям (долям), а также доходов, полученных в виде дивидендов по акциям международных холдинговых компаний, права на которые удостоверены депозитарными расписками.

Пониженная ставка применяется при условии соответствия критериям ст. 284.10 НК РФ, а также если лицо, имеющее фактическое право на доход, не обладает постоянным местоположением в государстве (юрисдикции), включенном Минфином России в перечень офшорных зон.

В статью 284.10 НК РФ внесено дополнительное условие применения пониженных ставок по налогу на прибыль организаций: на 1-е число налогового периода совокупная доля прямого или косвенного участия контролирующих лиц МХК составляет не менее 75% от совокупной доли прямого или косвенного участия контролирующих лиц организации, являвшихся таковыми на 1 марта 2022 года и (или) ставших таковыми в период с 01.03.2022 до 1-го числа соответствующего отчетного (налогового) периода в результате наследования лиц, которые на 01.03.2022 являлись контролирующими лицами этой компании.

Центральный Банк России [повысил](#) ключевую ставку до 20%, что повлияет на расчет «безопасной гавани» при применении правил о контролируемой задолженности и расчет пеней

Великобритания [приостановила](#) обмен информацией по налоговым делам с Россией и Беларусью

В Великобритании [принят](#) Акт об экономических преступлениях, вводящий ограничения на случай отказа от раскрытия бенефициаров

В соответствии с Актом будет создан реестр иностранных компаний, владеющих недвижимостью в Соединенном Королевстве. В числе прочей информации в него будут вноситься сведения о бенефициарах иностранных компаний. За отказ от раскрытия бенефициаров предусматриваются штраф в размере до 2500 фунтов за каждый день неисполнения данной обязанности либо тюремное заключение сроком до 5 лет. Иностранные компании, продающие недвижимость в период с 28.02.2022 до даты создания реестра, также должны будут на дату ее продажи представить информацию о бенефициарах.

Суд Европейского союза [признал](#), что разный режим налогообложения коллективных инвестиционных предприятий, принятый в Португалии, нарушает свободу движение капитала

Согласно Законодательству Португалии доходы коллективных инвестиционных предприятий, не являющихся налоговыми резидентами этой страны, облагаются налогом у источника в соответствии с СоИДН. В свою очередь, коллективные предприятия – налоговые резиденты Португалии обязаны уплачивать ежеквартальную государственную пошлину, исчисляемую от стоимости активов, включая нераспределенные дивиденды. При такой системе дивиденды облагаются налогом только после их распределения инвесторам, участвующим в коллективном предприятии.

В 2015 и 2016 годах немецкое коллективное инвестиционное предприятие, рассматриваемое в Германии как прозрачное в налоговом отношении, получило дивидендный доход, с которого был удержан налог у источника в Португалии по ставке 15% в 2015 году (было применено СоИДН между ФРГ и Португалией) и по ставке 25% в 2016 году. Немецкое предприятие оспорило такое регулирование, сославшись на нарушение правила о свободе движения капитала.

Суд Европейского союза в своем решении указал, что ст. 63 Договора о функционировании Европейского союза должна толковаться как запрещающая устанавливать такой режим налогообложения, когда дивиденды, распределенные коллективному инвестиционному предприятию, которое не является налоговым резидентом, облагаются налогом у источника, а дивиденды, распределенные предприятию-резиденту, – не облагаются.

[Опубликовано](#) мнение генерального адвоката Суда Европейского союза по делу о признании головным офисом убытков постоянного представительства компании в другой юрисдикции

Федеральный финансовый суд Германии обратился в Суд Европейского союза с преюдициальным запросом его мнения о соответствии праву ЕС правил, запрещающих головному офису компании уменьшить налоговую базу в государстве резидентства на убыток, понесенный постоянным представительством этой компании в другом государстве ЕС, в случае:

- 1) если постоянное представительство исчерпало возможности для учета убытка по правилам государства ЕС, в котором оно расположено;

2) постоянное представительство прекратило деятельность и получение доходов в государстве ЕС, в котором оно расположено.

При этом доходы постоянного представительства освобождены от налогообложения в государстве налогового резидентства головного офиса. Немецкие налоговые органы отказали головному офису в признании таких убытков, что оспаривается головным офисом со ссылкой на свободу учреждения.

По мнению генерального адвоката, законодательное регулирование, позволяющее в таких фактических обстоятельствах отказать в учете убытка постоянного представительства у головного офиса, не противоречит праву ЕС.

Государственный совет Франции изложил позицию, согласно которой эта страна обладает правом налогообложения доходов от продажи ее резидентом своей доли в партнерстве, созданном в США

Резидент Франции продал долю в партнерстве, созданном в США, задекларировал доходы от продажи доли во Франции и заявил вычет налога, уплаченного в США при продаже доли.

Налоговые органы отказали ему в применении вычета, указав, что доходы от продажи доли в партнерстве должны облагаться налогом исключительно во Франции. Налогоплательщик же занял иную позицию, квалифицируя доход в качестве дохода от предпринимательской деятельности либо в качестве дохода от отчуждения постоянного представительства или движимого имущества постоянного представительства, поскольку партнерство рассматривается как прозрачное образование для целей налогообложения в США. В обоих случаях Франция обязана предоставить вычет в отношении иностранного налога в соответствии с СоИДН с США.

Государственный совет Франции указал, что такой доход следует квалифицировать как доход от прироста капитала, который в соответствии с положениями СоИДН может облагаться налогом только в государстве налогового резидентства, то есть во Франции, а вычет иностранного налога в таком случае не может быть заявлен.

Суд в США постановил, что налогоплательщик должен рассчитать размер зачета иностранного налога, используя тот же метод, какой применяет контролируемая им иностранная компания при распределении процентных расходов

Контролируемая иностранная компания инвестора из США распределила процентные расходы с применением модифицированного метода валового дохода. Инвестор, в свою очередь, заявляя зачет иностранного налога, уплаченного КИК, рассчитал его с применением метода по стоимости активов. Налоговый орган отказал в применении зачета иностранного налога, поскольку он был рассчитан по методу, который не применялся КИК.

Налоговый суд США согласился с позицией налогового органа, указав, что законодательство требует использования одинакового метода при расчете размера иностранного налога, подлежащего зачету у акционера, и при распределении процентных расходов КИК.

Апелляционный суд во Франции рассмотрел правила о бенефициарном собственнике для целей применения налогового соглашения

Апелляционный суд Версаля рассмотрел дело о применении правил бенефициарного собственника для целей заключения СоИДН. Французская компания группы ИКЕА выплатила роялти за предоставление прав на использование товарных знаков в адрес нидерландской компании группы, не облагая данные выплаты налогом у источника в соответствии со ст. 12 СоИДН, заключенного между Францией и Нидерландами.

Налоговые органы оспорили освобождение роялти от налогообложения, указав, что нидерландская компания в дальнейшем выплатила 70% полученных роялти в адрес фонда, инкорпорированного в Лихтенштейне.

Апелляционный суд не согласился с позицией налогового органа, отметив, что нидерландская компания не выступала лишь номинальным владельцем или агентом фонда в Лихтенштейне. Нидерландская компания была учреждена раньше создания французской компании группы и обладала экономическим существом: офисами, сотрудниками, модельным складом, обучающим центром.

2. Письма Минфина и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 17.02.2022 № 03-12-11/2/11113

Положения Федерального закона от 09.11.2020 № 368-ФЗ, уточняющие порядок определения размера пассивных доходов КИК, которые указаны в п. 4 ст. 309.1

НК РФ для признания ее активной иностранной холдинговой компанией, применяются в отношении порядка определения прибыли контролируемых иностранных компаний в целях налогообложения за налоговые периоды начиная с 2020 года

Постоянное представительство иностранной организации

Письмо Минфина России от 16.03.2022 № 03-08-05/19776

Даны разъяснения по вопросу определения места ведения деятельности иностранной организации при осуществлении таковой на территории РФ через постоянное представительство в соответствии с СоИДН с Австрией

Пунктом 4 ст. 306 НК РФ установлена совокупность признаков постоянного представительства: наличие места деятельности, ее регулярный характер и ведение предпринимательской деятельности. При этом «место деятельности» означает любые помещения, средства, оборудование или установки, используемые для ведения бизнеса предприятием, независимо от того, исключительно ли они используются для этой цели. Место ведения бизнеса может также существовать без отдельного помещения – достаточно наличия в его распоряжении некоторого пространства. Пользующееся этим пространством предприятие должно вести здесь полный или частичный бизнес. В то же время деятельность необязательно должна быть постоянной, то есть осуществляться без перерыва в операциях, но сами операции должны иметь регулярный характер.

Схожие критерии сформулированы в ст. 7 СоИДН с Австрией, но с учетом положений п. 3 ст. 5 СоИДН, согласно которым строительная площадка либо сборочный или монтажный объект образуют постоянное представительство только в том случае, если существуют более 12 месяцев.

Таким образом, ведение австрийской компанией деятельности по заключенному с российской организацией договору выполнения и оказания услуг по созданию окрасочного производства автомобилей приведет к образованию постоянного представительства при выполнении условий ст. 5 СоИДН.

Международное налогообложение доходов от недвижимости (в том числе скрытых)

Письмо ФНС России от 28.12.2021 № СД-4-3/18357

Доходы голландской компании от продажи акций российской организации, более 50% активов которой состоит из недвижимого имущества в РФ, не подлежат налогообложению в Российской Федерации при условии представления налоговому агенту документов, предусмотренных ст. 312 НК РФ, и в отсутствие злоупотребления нормами СоИДН

Международное налогообложение дивидендов

Письмо ФНС России от 17.02.2022 № БС-3-11/1433@

Если получателями дивидендов, выплачиваемых российской организацией в пользу иностранной организации, которая действует в интересах третьих лиц, являются физические лица – резиденты РФ, то удержанный с дивидендов налог подлежит зачету при определении суммы налога, подлежащей уплате такими лицами

На основании п. 3.1 ст. 214 НК РФ налог на прибыль, исчисленный и удержанный с полученных российской организацией дивидендов, подлежит зачету при определении суммы налога, подлежащей уплате с доходов налогоплательщика, признаваемого налоговым резидентом РФ, от долевого участия в этой российской организации пропорционально доле такого его участия.

Когда получателями дивидендов, выплачиваемых российской организацией в пользу иностранной организации, которая действует в интересах третьих лиц, являются физические лица, признаваемые резидентами РФ, применяются положения п. 3.1 ст. 214 НК РФ.

Зачет иностранных налогов

Письмо Минфина России от 04.03.2022 № 03-08-05/15669

Зачет налога, удержанного за пределами РФ с доходов российской организации при выплате ей дивидендов итальянской организацией через депозитарий, может быть осуществлен на основании представленного налогоплательщиком извещения, содержащего информацию о сумме налога, удержанного налоговым агентом

Письмо Минфина России от 16.02.2022 № 03-08-05/10783

Физические лица – резиденты РФ вправе обратиться по поводу возврата налога с доходов, полученных в виде дивидендов и процентов, удержанного в Швейцарии с превышением ставок, которые определяются с учетом положений СоИДН, представив в зарубежный налоговый орган соответствующую форму

Порядок получения запрашиваемой формы о подтверждении статуса резидента РФ определен Приказом ФНС России от 07.11.2017 № ММВ-7-17/837@ «Об утверждении формы заявления о представлении документа, подтверждающего статус налогового резидента Российской Федерации, формы документа, подтверждающего статус налогового резидента Российской Федерации, порядка и формата его представления в электронной форме или на бумажном носителе».

Международное налогообложение процентов и роялти

Письмо Минфина России от 11.03.2022 № 03-04-06/18233

Для целей исчисления НДФЛ капитализация процентов (начисление процентов и их причисление к основной сумме займа) представляет собой получение дохода с датой фактического получения, соответствующей дате причисления процентов к сумме основного займа

Письмо Минфина России от 10.03.2022 № 03-08-05/17233

Абзац 4 пп. 3 п. 1 ст. 309 НК РФ применяется к процентному доходу иностранной организации, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство в РФ, который выплачивается иной иностранной организацией, ведущей деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, по долговым обязательствам, возникшим в связи с деятельностью указанного постоянного представительства

Налогообложение международных перевозок

Письмо Минфина России от 21.02.2022 № 03-08-05/12164

Доходы венгерской компании по договору аренды морского судна с экипажем (тайм-чартера) облагаются налогом в соответствии с положениями СоИДН в зависимости от квалификации вида выплачиваемого дохода

Иные вопросы международного налогообложения

Письмо Минфина России от 04.03.2022 № 03-04-06/16052

Доходы в виде материальной выгоды от приобретения резидентом Израиля инвестиционных паев ЗПИФа прямо не поименованы в СоИДН и не подлежат обложению налогом у источника в РФ в соответствии со ст. 21 СоИДН

Письмо ФНС России от 21.02.2022 № СД-4-3/2011@

При осуществлении выплат начиная с 02.08.2021 не требуется нотариально заверять документ, подтверждающий постановку иностранной организации на учет в налоговых органах в целях исполнения условия пп. 1 п. 2 ст. 310 НК РФ

3. Судебная практика

Контролируемые иностранные компании

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 25.03.2022 по делу № [А40-263897/21-116-2968](#) ООО «МЕТАПЛАСТ-С»

Нахождение КИК в стадии ликвидации и неосуществление ею коммерческой деятельности не освобождает ее от обязанности по представлению уведомления о КИК, однако может являться обстоятельством, смягчающим ответственность за его непредставление

Международное налогообложение дивидендов

Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 04.03.2022 по делу № [А32-11712/2021](#) ООО «Седна»

Применение ставки 5% при выплате дивидендов в соответствии с пп. «а» п. 1 ст. 10 СоИДН со Швейцарией неправомерно, поскольку швейцарской компанией не выполнено условие о вложении в капитал общества 200 000 швейцарских франков

Российская компания выплатила своему участнику дивиденды, удержав налог по ставке 5% в соответствии с пп. «а» п. 1 ст. 10 СоИДН со Швейцарией. Налоговый

орган доначислил налог по ставке 15%, аргументируя это тем, что иностранной компанией не выполнено необходимое для применения пониженной ставки условие о вложении в капитал общества 200 000 швейцарских франков.

Суд поддержал решение налогового органа, отметив, что для целей применения пониженной ставки необходимо осуществить вложение именно в уставный капитал организации. В обоснование данной позиции суд сослался на п. 15 Комментариев к МК ОЭСР, из которого следует, что термин «капитал» нужно понимать так же, как он понимается в корпоративном законодательстве, которое связывает возможность распределения прибыли организации с осуществлением вложения именно в уставный капитал.

Зачет иностранных налогов

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 25.03.2022 по делу № [А40-250895/21-116-2741](#) ПАО «ГАЗПРОМ»

В целях осуществления зачета иностранного налога у источника в счет российского налога на прибыль в рублях учитывается его рублевый эквивалент по отношению к той валюте, в которой он был удержан, а не к той, в которой он перечислен в бюджет

Общество получило от зарубежных источников доходы в долларах США и рублях. С этих доходов налоговыми агентами был удержан налог согласно национальному законодательству соответствующих государств. Последующее перечисление удержанных налогов в бюджет осуществлялось в национальной валюте соответствующего государства. Эквивалент удержанной в валюте контракта суммы определялся налоговыми агентами согласно национальному законодательству.

В целях осуществления зачета иностранного налога в счет российского налога на прибыль общество учитывало рублевый эквивалент той суммы иностранного налога, которая была удержана иностранным налоговым агентом. Сумму иностранного налога, удержанную в долларах США, общество пересчитывало в рубли с применением установленного ЦБ РФ курса рубля по отношению к доллару США. Суммы налога, удержанные в российских рублях, вычитались в рублях.

Налоговый орган доначислил обществу налог, указав, что для расчета суммы вычета должна использоваться не сумма, удержанная в рублях или долларах США, а сумма в валюте тех государств, в которых получен доход, перечисленная в бюджет иностранного государства. Именно ее нужно перевести в рубли исходя из курса,

установленного ЦБ для соответствующей валюты.

Суд не согласился с решением налогового органа, указав, в частности, следующее. Согласно п. 5 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога исполняется в валюте РФ, если иное не предусмотрено НК РФ. Пересчет суммы налога, исчисленной в иностранной валюте, в валюту РФ осуществляется по официальному курсу ЦБ РФ на дату уплаты. В этой норме нет правил, нарушение которых вменяется налогоплательщику. Сумма налога на прибыль исчислена в рублях; налог, исчисленный, а затем и удержанный в иностранной валюте, пересчитан в рубли с применением официального курса ЦБ РФ. В ситуациях, перечисленных в решении налогового органа, налог в иностранной валюте был исчислен иностранным партнером в соответствии с законодательством иностранных государств, а не в соответствии с НК РФ. Таким образом, правила п. 5 ст. 45 НК РФ ошибочно использованы для обоснования вменяемого нарушения.

Кроме того, налоговый орган пересчитал те суммы налога, которые были исчислены иностранным партнером в российской валюте. К таким ситуациям п. 5 ст. 45 НК РФ неприменим, поскольку сформулированное в нем правило о пересчете в российскую валюту может быть применено только в случаях, когда есть сумма, рассчитанная в иной валюте.

В отношении удержанного налоговым агентом налога подлежат применению данные о его удержании. Именно сумма удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств налогов подлежит подтверждению в целях применения вычета. Если налог с выплачиваемого в рублях дохода был удержан в российских рублях, то пересчет не требуется. Вся удержанная сумма принимается к вычету. Если доход был выплачен в долларах США и удержан в той же валюте, то переводить в российские рубли нужно сумму, удержанную в долларах США.

Налог был удержан в валюте контракта, а значит, в ней же и исчислен. Законодательство государств, в которых получен доход, определяет, какую сумму в национальной валюте следует перевести в их бюджеты. Таким образом, сумма налога, подлежащая перечислению в национальной валюте в бюджеты иностранных государств, и сумма, удержанная в долларах США или российских рублях, – это одна и та же сумма налога. То есть удержанная сумма налога не больше и не меньше той суммы, которая подлежит уплате в иностранный бюджет.

Для определения размера вычета необходимо определить именно те расходы, которые налогоплательщик понес в связи с уплатой налогов в иностранный

бюджет. Общество понесло расходы в виде удержанной суммы, не получив ту сумму в долларах США и российских рублях, которую должно было бы получить по договору в отсутствие у налогового агента обязанности удержать налог. В связи с этим для применения вычета нужно пересчитать в рубли сумму, удержанную в долларах США. В случаях, когда из дохода, выплаченного в российских рублях, были удержаны также российские рубли, рублевый эквивалент определять не требуется – вычитается сумма, удержанная в рублях.

Расчет налогового органа искажает факты хозяйственной жизни. Использование основанного на таком искажении расчета нарушает п. 1 ст. 54.1 НК РФ. Этим пунктом не допускается такое исчисление налога, результат которого искажает сведения о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Общество при определении рублевой суммы дохода осуществляло пересчет в рубли в отношении валюты контракта (долларов США). Этот порядок применялся в отношении как удержанной суммы налога, так и ее части, оставшейся после удержания. Для сопоставления исчисленной суммы российского налога на прибыль с суммой того же удержанного налога налоговый орган использовал для пересчета в рубли эквивалент удержанной суммы, уплаченной в другой валюте. Применение несопоставимых показателей в отношении одной и той же суммы лишено экономического смысла, а потому нарушает п. 3 ст. 3 НК РФ.

Согласно пп. 5 п. 3 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если на последнего возложена обязанность по его исчислению и удержанию. Таким образом, по отношению к налогоплательщику уплаченной считается сумма, удержанная с него налоговым агентом, а не сумма, уплаченная налоговым агентом в бюджет.

Международное налогообложение процентов и роялти

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 03.03.2022 по делу № [А40-191635/2021](#) ООО «Эко-Тест Холдинг»

СоИДН между РФ и Эстонией не было ратифицировано, следовательно, не вступило в силу и не применяется; лицензионные

платежи в адрес эстонской организации облагаются налогом у источника по правилам НК РФ

Применение гражданско-правовых инструментов защиты интересов налогового агента

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 14.03.2022 по делу № [А40-148303/21-171-1153](#) ООО «БАНК КОРПОРАТИВНОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ»

Налоговый агент, исполнивший за счет собственных средств обязанность по уплате налога с доходов иностранной организации от источников в РФ, может взыскать с нее сумму налога в связи с неосновательным обогащением

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

Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru