



ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 84¹

Октябрь 2022 г.

1. Новости международного налогообложения 4

Украина денонсирует соглашение об избежании двойного налогообложения с Беларусью 4

ОЭСР проводит публичные обсуждения правил определения перераспределяемой налоговой базы (Amount A) в рамках Pillar I..... 4

Всемирный банк опубликовал отчет о возможных направлениях деятельности государств для подготовки к введению минимального глобального налога 4

ОЭСР опубликовала отчет о соотношении правил GloBE и налоговых льгот 4

Комиссия Европейского союза опубликовала обзор нарушений права ЕС со стороны государств – членов ЕС 5

Бразилия вводит временное освобождение от налога у источника доходов нерезидентов по некоторым типам ценных бумаг..... 5

В Германии опубликован проект изменений перечня юрисдикций, не оказывающих содействия по налоговым делам: добавлены Ангилья, Багамы и острова Теркс и Кайкос 6

Комиссия Европейского союза обратилась в Суд Европейского союза по поводу проведения проверки использования Мальтой режима предоставления гражданства за инвестиции ... 6

Суд Европейского союза признал правомерным отказ Португалии в применении частичного освобождения от налогообложения дивидендов, полученных из страны, не осуществляющей обмен налоговой информацией 6

Верховный суд Испании высказался о применении динамического подхода к толкованию соглашений об избежании двойного налогообложения и концепции приоритета существа над формой..... 7

Налоговый суд в Индии пришел к выводу, что уравнивающий сбор (Equalization Levy) не применяется к операциям нерезидента по оказанию услуг онлайн-рекламы, нацеленной на аудиторию за пределами Индии 7

Налоговые органы Испании признали налоговым злоупотреблением совокупность последовательных внутригрупповых сделок по передаче акций..... 8

2. Письма Минфина и ФНС России 8

Контролируемые иностранные компании 8

Пункт 1 ст. 227 НК РФ дает налогоплательщику право представить в налоговый орган уведомление о переходе на уплату налога на доходы физических лиц с фиксированной прибыли КИК. Датой фактического получения дохода признается последнее число налогового периода по налогу, следующего за календарным годом, на который приходится дата окончания составления финансовой отчетности..... 8

Редомоцилированная международная компания до момента утраты гражданской правоспособности в иностранном государстве является иностранной организацией для целей налогообложения. Соответственно, в отношении такой компании должны выполняться общие обязанности, предусмотренные ст. 25.14 НК РФ..... 8

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

<u>Международное налогообложение доходов от недвижимости</u>	<u>8</u>
<i>Доход, полученный применяющим УСН налогоплательщиком от предпринимательской деятельности в виде сдачи недвижимого имущества в аренду, учитывается при определении налоговой базы в отчетном (налоговом) периоде его получения исходя из статей 346.12 и 346.17 НК РФ. Однако при этом положения СоИДН с Республикой Беларусь не распространяются на УСН ввиду того, что данная система налогообложения не аналогична обложению налогами, на которые распространяется СоИДН (п. 3 ст. 2)</i>	
<u>Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности.....</u>	<u>9</u>
<i>Вознаграждение, полученное нерезидентом за пределами РФ, не облагается НДФЛ.....</i>	
<u>Международное налогообложение дивидендов</u>	<u>9</u>
<i>На российской организации лежат функции налогового агента по удержанию и перечислению налога в бюджет с доходов в виде дивидендов на дату фактической выплаты дохода иностранной организации либо на дату иного способа получения иностранной организацией дохода, если выплата денежных средств не осуществлялась</i>	
<i>Зачет налога в государстве резидента (РФ) – получателя дохода в виде дивидендов, уплаченного в государстве – источнике дохода (США), не может превышать сумму налога, исчисленного по ставкам, установленным положениями ст. 10 СоИДН.....</i>	
<i>Применение МК ставки по налогу на прибыль 0% возможно в случае признания ее МХК в порядке п. 1.1 ст. 24.2 и пп. 1.1 п. 3 ст. 248 НК РФ и владения не менее чем 15-процентным вкладом в капитале выплачивающей организации в течение 365 дней и более</i>	
<u>Зачет иностранных налогов.....</u>	<u>10</u>
<i>Для зачета налога на имущество организаций, уплаченного согласно законодательству другого государства, российская организация должна представить соответствующие документы в налоговый орган по месту ее нахождения вместе с налоговой декларацией за налоговый период, в котором был уплачен налог за пределами территории РФ. При этом размер засчитываемых сумм налога, согласно ст. 311 и 386.1 НК РФ, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате в РФ</i>	
<u>Международное налогообложение процентов и роялти.....</u>	<u>10</u>
<i>Процентные доходы, выплачиваемые согласно п. 1.3 Разъяснения ЦБ РФ № 6-ОР на счета владельцев облигаций либо депозитария для последующего их перечисления владельцам облигаций, подлежат налогообложению у источника в РФ в общем порядке, в частности в соответствии с положениями пп. 3 п. 1 ст. 309, п. 1 ст. 310 НК РФ и с учетом положений СоИДН при наличии таковых.....</i>	
<u>Налоговый контроль в сфере международного налогообложения</u>	<u>10</u>
<i>В случае изменения публичной российской компанией организационно-правовой формы налогоплательщик обязан уведомить налоговый орган об участии в иностранных организациях не позднее чем через три месяца с даты возникновения такой обязанности, как предписывает п. 3 ст. 25.14 НК РФ. При этом доля такого участия должна превышать 10%. При заполнении уведомления необходимо руководствоваться Приказом ФНС России от 05.07.2019 № ММВ-7-13/338@</i>	
<u>Иные вопросы международного налогообложения</u>	<u>11</u>
<i>Получение нидерландской компанией дохода за право использования селекционного достижения по сублицензионному соглашению является доходом от источника в РФ в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ.....</i>	
<i>Является ли иностранное лицо иностранной структурой без образования юридического лица, налогоплательщик определяет на основании доступных ему сведений о правовых основах деятельности такого лица, включая иностранное законодательство, согласно которому это лицо было создано, в части соответствия его характеристик положениям ст. 11 НК РФ</i>	

Нерезидент вправе применить освобождение от НДФЛ дохода от реализации долей участия в ООО на основании п. 17.2 ст. 217 НК РФ при условии, что на дату реализации такие доли участия непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более 5 лет..... 11

Увеличение номинальной стоимости доли резидента ФРГ в ООО за счет нераспределенной прибыли прошлых лет образует доход, который следует квалифицировать как дивиденды и к которому применяются положения ст 10 СоИДН..... 11

Выплаты в виде премий за выполнение условий договора в части достижения объемов покупки товаров, осуществляемые российскими организациями в адрес иностранных организаций, не облагаются налогом в РФ при условии, что указанные иностранные организации не ведут деятельности, приводящей к образованию постоянного представительства на территории РФ..... 12

3. Судебная практика12

Контролируемая задолженность12

Поскольку задолженность перед французской взаимозависимой компанией является контролируемой, общество обязано было производить расчет предельных процентов и облагать налогом в качестве дивидендов сверхпредельные проценты. При этом в отношении сверхпредельных процентов правомерно применена ставка 10%, так как для 5-процентной ставки не выполняются условия о непосредственном участии иностранной компании в капитале российской компании 12

Фактическое право на доход.....14

Общество правомерно применило льготы по СоИДН при выплате процентов сингапурской компании, поскольку иностранная компания обладала фактическим правом на доход..... 14

Подтверждение налогового резидентства.....15

Налоговый орган правомерно начислил налог у источника в РФ по ставке 10% на доход мальтийской компании от международных перевозок, поскольку общество не располагает документами о местонахождении иностранной компании, заверенными компетентным органом Мальты.....15

Международное налогообложение дивидендов15

Доход чешской компании в виде сверхпредельных процентов по контролируемой задолженности, перекавалифицированных в дивиденды, подлежит налогообложению в РФ по ставке 10%15

Применение гражданско-правовых инструментов защиты интересов налогового агента.....16

В удовлетворении требований о взыскании неосновательного обогащения в виде сумм удержанного у источника в РФ налога отказано, поскольку истцом не доказан факт наличия денежной задолженности со стороны ответчика 16

Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении..... 17

Доход кипрских компаний от продажи акций обществу облагается налогом по ставке 20% в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ, поскольку сделка по их приобретению совершена с целью скрытой выплаты доходов за рубеж в адрес технических компаний, используемых для минимизации налогов в интересах конечных бенефициаров.....17

Выплата обществом процентов по займу присоединенной российской компании является скрытой выплатой дивидендов в пользу кипрской компании – заимодавца, подлежащей налогообложению у источника выплаты в РФ по ставке 5%..... 19

1. Новости международного налогообложения

Украина [денонсирует](#) соглашение об избежании двойного налогообложения с Беларусью

Кабинет министров Украины одобрил законопроект о прекращении соглашения об избежании двойного налогообложения с Беларусью. Соглашение прекратит действовать с 01.01.2024, если уведомление о прекращении его действия будет направлено до июня 2023 года.

ОЭСР [проводит](#) публичные обсуждения правил определения перераспределяемой налоговой базы (Amount A) в рамках Pillar I

ОЭСР предлагает заинтересованным лицам представить комментарии относительно вопросов налоговой определенности и администрирования правил Pillar I при определении той части налоговой базы, которая распределяется в пользу юрисдикций, являющихся источником дохода многонациональных корпораций.

Всемирный банк [опубликовал](#) отчет о возможных направлениях деятельности государств для подготовки к введению минимального глобального налога

В отчете Всемирный банк указывает несколько возможных стратегий государств для подготовки к реформе международного налогообложения:

- невнесение в законодательство никаких изменений, что не рекомендуется;
- подготовка 1-го уровня: введение квалифицированных национальных правил минимального дополнительного налога (Qualified Domestic Minimum Top Up Tax), если необходимо – проведение оценки существующих налоговых льгот;
- подготовка 2-го уровня: введение правил о вменении доходов (Income Inclusion Rule) и правил о недостаточно облагаемых налогом платежах (Undertaxed Payments Rule) с учетом отсрочки для вступления в силу Undertaxed Payments Rule;
- подготовка 3-го уровня: проведение более широкой реформы корпоративного налогообложения, включая адаптацию налоговых льгот к правилам GloBE.

Кроме того, в отчете приводятся лучшие практики стран, имплементирующих GloBE: Канады, стран – членов Евросоюза, Великобритании, Швейцарии, США и др.

ОЭСР [опубликовала](#) отчет о соотношении правил GloBE и налоговых льгот

Отчет рассматривает степень влияния правил GloBE на предоставляемые государствами налоговые льготы. В частности, отмечены следующие аспекты:

- налоговые льготы могут эффективно применяться компаниями, на которые правила GloBE не распространяются;

- правила GloBE в меньшей степени скажутся на компаниях, которые обладают значительным экономическим существом (substance);
- налоговые льготы, сформулированные более конкретно, будут продолжать действовать с меньшим эффектом от GloBE в отличие от широких и неопределенных налоговых льгот;
- налоговые льготы, условием для применения которых является несение расходов на заработную плату или материальные активы, могут быть затронуты правилами GloBE в меньшей степени, нежели налоговые льготы, основанные на получении доходов;
- налоговые льготы, позволяющие быстрее амортизировать материальные активы, не будут затронуты правилами GloBE;
- для применения правил GloBE используются правила финансового учета с рассмотрением денежных грантов и возмещаемых налоговых льгот как дохода, а это означает, что такие типы стимулов будут затронуты с меньшей вероятностью.

Комиссия Европейского союза [опубликовала](#) обзор нарушений права ЕС со стороны государств – членов ЕС

В сфере налогообложения в обзор вошли следующие нарушения:

- нарушение сроков имплементации в национальное законодательство положений об акцизах Бельгией и Люксембургом;
- применение в Германии метода «чистых доходов» (net-income calculation method) при расчете некоторых взносов на социальное страхование, которое приводит к дискриминации лиц, работающих в Германии, но являющихся резидентами соседних государств;
- нарушение сроков имплементации в национальное законодательство положений антиуклонительных директив (ATAD I и ATAD II), а также положений директивы о разрешении налоговых споров в рамках Европейского союза (tax dispute resolution mechanism in the European Union – DRM) в Испании, на Кипре и в Чехии;
- сохранение в Испании непропорциональных штрафов для налогоплательщиков за несвоевременную подачу в электронной форме деклараций об имеющихся за границей активах.

Бразилия [вводит](#) временное освобождение от налога у источника доходов нерезидентов по некоторым типам ценных бумаг

От налога у источника с 01.01.2023 по 31.12.2027 освобождаются доходы нерезидентов, полученные по следующим видам ценных бумаг:

- облигациям и ценным бумагам, свободно обращаемым и выпущенным юридическими лицами частного права, не являющимися финансовыми институтами;
- кредитным нотам инвестиционных фондов, регулируемых Комиссией по

ценным бумагам, при условии, что должник или лицо, выпустившее ноту, не является финансовым институтом;

- финансовым нотам, выпущенным финансовыми и иными институтами, деятельность которых лицензирована Центральным банком Бразилии.

Не подлежат освобождению сделки между взаимозависимыми лицами, а также сделки, в которых инвестор применяет льготный режим налогообложения или находится в более выгодной налоговой юрисдикции.

В Германии [опубликован](#) проект изменений перечня юрисдикций, не оказывающих содействия по налоговым делам: добавлены Ангилья, Багамы и острова Теркс и Кайкос

Комиссия Европейского союза [обратилась](#) в Суд Европейского союза по поводу проведения проверки использования Мальтой режима предоставления гражданства за инвестиции

Комиссия ЕС пришла к выводу, что Мальта не исполнила ранее направленные Комиссией требования о прекращении применения режима предоставления гражданства за инвестиции. В связи с этим Комиссия ЕС обратилась в Суд ЕС для проведения судебной проверки и запрещения применения указанного режима.

Суд Европейского союза [признал](#) правомерным отказ Португалии в применении частичного освобождения от налогообложения дивидендов, полученных из страны, не осуществляющей обмен налоговой информацией

В Португалии действовало освобождение от налогообложения дивидендов, полученных резидентами из стран ЕС, Европейской экономической зоны или третьих стран, с которыми заключены налоговые соглашения об обмене информацией.

Налогоплательщик – резидент Португалии в 2005 году получил дивиденды от дочерней компании, инкорпорированной в Анголе и применяющей общую систему налогообложения. До 2020 года Ангола не осуществляла обмен налоговой информацией с Португалией, поскольку налоговое соглашение между странами не заключалось до 2018 года. На этом основании налогоплательщику было отказано в возврате налога, начисленного на суммы дивидендов и уплаченного в 2005 году, хотя он представил информацию о соблюдении всех остальных условий для применения освобождения (владение долей в размере как минимум 10% в течение как минимум одного года).

Суд Европейского союза признал, что подход Португалии не ограничивает свободу движения капитала, поскольку представленная налогоплательщиком информация не может быть проверена в отсутствие обмена информацией между государствами, и страна – член ЕС не обязана предоставлять налогоплательщику возможность доказывать соблюдение условий для применения освобождения.

Верховный суд Испании [высказался](#) о применении динамического подхода к толкованию соглашений об избежании двойного налогообложения и концепции приоритета существа над формой

Взаимозависимые компании, резиденты Испании и Германии, провели сделку по передаче информации о потребителях в Испании и операционной информации (финансовой информации и информации, которая позволяла оказывать услуги по дистрибуции в Португалии).

Налогоплательщик (резидент Испании) квалифицировал операцию как передачу имущества, прирост стоимости которого не облагается налогом у источника. Налоговые органы не согласились с таким подходом, квалифицировав выплату в качестве роялти.

Суды согласились с позицией налогового органа, их подход поддержал и Верховный суд Испании, который обратился к двум аспектам проблемы:

- динамическое толкование соглашений об избежании двойного налогообложения, то есть применение обновленной версии Комментария к Модельной конвенции ОЭСР возможно, если с момента подписания соглашения не произошло существенных изменений, поэтому при толковании соглашения между Испанией и Германией, подписанного в 1966 году, может быть использован Комментарий к МК ОЭСР 2008 года;
- при квалификации платежа необходимо применить концепцию приоритета существа над формой: независимо от названия договора в нем не содержалось положений о том, что передача прав на информацию носит характер отчуждения права и не позволяет передающей стороне предоставить информацию в пользование третьим лицам, следовательно, доход по операции по передаче информации между компаниями должен быть квалифицирован как роялти.

Налоговый суд в Индии [пришел](#) к выводу, что уравнивающий сбор (Equalization Levy) не применяется к операциям нерезидента по оказанию услуг онлайн-рекламы, нацеленной на аудиторию за пределами Индии

Резидент Индии выступал агентом компании-нерезидента и переводил плату за оказание услуг онлайн-рекламы в адрес Google Сингапур. Компания, приобретающая услуги онлайн-рекламы Google, обладала возможностью настроить территорию, на которой показывается реклама (Сингапур). Резидент Индии заявил вычет в отношении уравнивающего сбора, относящегося к оплате услуг нерезидента. Налоговый орган не согласился с позицией налогоплательщика и отказал в вычете сумм сбора.

Налоговый суд поддержал позицию налогоплательщика, отметив, что лицо, которое проводит рекламную кампанию, аудитория рекламы и территория ее показа находятся вне Индии. Налоговый орган не доказал факт оказания услуг онлайн-рекламы именно резиденту Индии (агенту), поэтому отказ в вычете сумм уравнивающего сбора невозможен.

Налоговые органы Испании признали налоговым злоупотреблением совокупность последовательных внутригрупповых сделок по передаче акций

Налоговый орган оспорил применение предусмотренного СоИДН между Испанией и США освобождения от налогообложения прироста стоимости акций испанской дочерней компании, полученного при их передаче.

Налоговый орган пришел к выводу, что совершение нескольких сделок было искусственным: выбранная форма сделок не отвечала предполагаемой цели их проведения. Вместо совершения нескольких сделок группа налогоплательщика могла осуществить прямую сделку по передаче акций.

2. Письма Минфина и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 12.09.2022 № 03-12-12/2/88153

Пункт 1 ст. 227 НК РФ дает налогоплательщику право представить в налоговый орган уведомление о переходе на уплату налога на доходы физических лиц с фиксированной прибыли КИК. Датой фактического получения дохода признается последнее число налогового периода по налогу, следующего за календарным годом, на который приходится дата окончания составления финансовой отчетности

Письмо Минфина России от 22.09.2022 № 03-12-11/5/91709

Редомцилированная международная компания до момента утраты гражданской правоспособности в иностранном государстве является иностранной организацией для целей налогообложения. Соответственно, в отношении такой компании должны выполняться общие обязанности, предусмотренные ст. 25.14 НК РФ

Международное налогообложение доходов от недвижимости

Письмо Минфина России от 04.10.2022 № 03-04-05/95640

Доход, полученный применяющим УСН налогоплательщиком от предпринимательской деятельности в виде сдачи недвижимого имущества в аренду, учитывается при определении налоговой базы в отчетном (налоговом) периоде его получения исходя из статей 346.12 и 346.17 НК РФ. Однако при этом положения СоИДН с Республикой Беларусь не распространяются на УСН ввиду того, что данная система налогообложения не аналогична обложению налогами, на которые распространяется СоИДН (п. 3 ст. 2)

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Письмо Минфина России от 01.09.2022 № 03-04-05/85283

Вознаграждение, полученное нерезидентом за пределами РФ, не облагается НДФЛ

Международное налогообложение дивидендов

Письмо Минфина России от 15.09.2022 № 03-08-05/89592

На российской организации лежат функции налогового агента по удержанию и перечислению налога в бюджет с доходов в виде дивидендов на дату фактической выплаты дохода иностранной организации либо на дату иного способа получения иностранной организацией дохода, если выплата денежных средств не осуществлялась

Письмо Минфина России от 30.08.2022 № 03-08-05/84333

Зачет налога в государстве резидента (РФ) – получателя дохода в виде дивидендов, уплаченного в государстве – источнике дохода (США), не может превышать сумму налога, исчисленного по ставкам, установленным положениями ст. 10 СоИДН

Дивиденды, выплачиваемые компанией с постоянным местопребыванием в США физическому лицу, являющемуся налоговым резидентом РФ, могут облагаться налогом в США в соответствии с их законодательством с учетом пп. «б» п. 2 ст. 10 СоИДН при условии наличия у такого физического лица фактического права на указанный доход.

Кроме того, согласно п. 1 ст. 232 НК РФ, если СоИДН предусмотрен зачет суммы налога, уплаченного физическим лицом – налоговым резидентом РФ в иностранном государстве с полученных им доходов, то такой зачет производится налоговым органом в порядке, установленном пунктами 2–4 ст. 232 НК РФ.

Письмо Минфина России от 29.08.2022 № 03-12-11/5/83826

Применение МК ставки по налогу на прибыль 0% возможно в случае признания ее МК в порядке п. 1.1 ст. 24.2 и пп. 1.1 п. 3 ст. 248 НК РФ и владения не менее чем 15-процентным вкладом в капитале выплачивающей организации в течение 365 дней и более

Доля участия контролирующих лиц на дату регистрации МК не должна превышать 75% от доли участия контролирующих лиц иностранной организации по состоянию на 01.03.2022 или после 01.03.2022 до даты регистрации МК в результате наследования, как указано в пп. 3 п. 1.1 ст. 24.2 НК РФ.

Вопрос о порядке применения положений пп. 3 п. 1.1 ст. 24.2 НК РФ в отношении международных компаний, зарегистрированных до 01.03.2022, требует дополнительной проработки, по результатам которой будет дан ответ по существу.

Зачет иностранных налогов

Письмо Минфина России от 08.09.2022 № 03-03-06/2/87403

Для зачета налога на имущество организаций, уплаченного согласно законодательству другого государства, российская организация должна представить соответствующие документы в налоговый орган по месту ее нахождения вместе с налоговой декларацией за налоговый период, в котором был уплачен налог за пределами территории РФ. При этом размер засчитываемых сумм налога, согласно ст. 311 и 386.1 НК РФ, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате в РФ

Международное налогообложение процентов и роялти

Письма Минфина России от 07.10.2022 № 03-08-05/97011, № 03-08-05/97010

Процентные доходы, выплачиваемые согласно п. 1.3 Разъяснения ЦБ РФ № 6-ОР на счета владельцев облигаций либо депозитария для последующего их перечисления владельцам облигаций, подлежат налогообложению у источника в РФ в общем порядке, в частности в соответствии с положениями пп. 3 п. 1 ст. 309, п. 1 ст. 310 НК РФ и с учетом положений СоИДН при наличии таковых

В случае исполнения российскими юридическими лицами обязательств в соответствии с пп. «г» п. 1.3 Разъяснений перед лицами, осуществляющими права по иностранным долговым эмиссионным ценным бумагам, информация о которых не предоставлена иностранным номинальным держателем, налоговый агент удерживает налог на прибыль организаций с процентов по 20-процентной ставке.

Однако в отношении выплат, осуществляемых по государственным ценным бумагам РФ, субъектов РФ и по муниципальным ценным бумагам, налоговый агент вправе применять освобождение, предусмотренное абзацем вторым пп. 7 п. 2 ст. 310 НК РФ.

Налоговый контроль в сфере международного налогообложения

Письмо ФНС России от 30.09.2022 № ШЮ-3-13/10626@

В случае изменения публичной российской компанией организационно-правовой формы налогоплательщик обязан уведомить налоговый орган об участии в иностранных организациях не позднее чем через три месяца с даты возникновения такой обязанности, как предписывает п. 3 ст. 25.14 НК РФ. При этом доля такого участия должна превышать 10%. При заполнении уведомления необходимо руководствоваться Приказом ФНС России от 05.07.2019 № ММВ-7-13/338@

Иные вопросы международного налогообложения

Письмо ФНС России от 29.09.2022 № СД-4-3/13000@

Получение нидерландской компанией дохода за право использования селекционного достижения по сублицензионному соглашению является доходом от источника в РФ в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ

Письмо Минфина России от 16.09.2022 № 03-12-11/2/89816

Является ли иностранное лицо иностранной структурой без образования юридического лица, налогоплательщик определяет на основании доступных ему сведений о правовых основах деятельности такого лица, включая иностранное законодательство, согласно которому это лицо было создано, в части соответствия его характеристик положениям ст. 11 НК РФ

Письмо Минфина России от 13.09.2022 № 03-04-06/88777

Нерезидент вправе применить освобождение от НДФЛ дохода от реализации долей участия в ООО на основании п. 17.2 ст. 217 НК РФ при условии, что на дату реализации такие доли участия непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более 5 лет

Письмо Минфина России от 12.09.2022 № 03-08-05/88043

Увеличение номинальной стоимости доли резидента ФРГ в ООО за счет нераспределенной прибыли прошлых лет образует доход, который следует квалифицировать как дивиденды и к которому применяются положения ст 10 СоИДН

Согласно п. 2 ст. 10 СоИДН под дивидендами понимаются доходы по акциям, в том числе акциям горнодобывающей промышленности, по правам или сертификатам на участие в прибыли, учредительским паям или другим, за исключением долговых требований, правам на участие в прибыли, а также прочие доходы, которые по законодательству государства, резидентом которого является компания, распределяющая прибыль, приравниваются в налоговом отношении к доходам по акциям.

Согласно п. 28 Модельной конвенции ОЭСР платежи, рассматриваемые в качестве дивидендов, могут включать не только распределение прибыли, принимаемое решением ежегодных собраний акционеров, но и денежные суммы или дополнительные выплаты в форме акций, премии, прибыль от ликвидации общества, а также скрытое распределение прибыли. Такие платежи могут выплачиваться из текущей прибыли и из резервов, в том числе из прибыли прошлых лет.

Письмо Минфина России от 12.09.2022 № 03-08-05/88055

Выплаты в виде премий за выполнение условий договора в части достижения объемов покупки товаров, осуществляемые российскими организациями в адрес иностранных организаций, не облагаются налогом в РФ при условии, что указанные иностранные организации не ведут деятельности, приводящей к образованию постоянного представительства на территории РФ

3. Судебная практика

Контролируемая задолженность

Определение Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.10.2022 по делу № [А36-8003/2021 000](#) «Суффле Агро Рус»

Поскольку задолженность перед французской взаимозависимой компанией является контролируемой, общество обязано было производить расчет предельных процентов и облагать налогом в качестве дивидендов сверхпредельные проценты. При этом в отношении сверхпредельных процентов правомерно применена ставка 10%, так как для 5-процентной ставки не выполняются условия о непосредственном участии иностранной компании в капитале российской компании

Общество заключило кредитное соглашение с французской компанией, которая имела общего с ним учредителя – французскую компанию. В рамках соглашения российская компания осуществляла выплату процентов и комиссии. При этом предельный расчет процентов по итогам отчетных периодов не производился. Налоговый орган осуществил расчет сверхпредельных процентов на момент окончания каждого отчетного периода и применил в отношении таких процентов ставку налога в размере 10% в соответствии с пп. в п. 2 ст. 10 СоИДН с Францией.

Налогоплательщик оспорил решение налогового органа, полагая, что в рассматриваемой ситуации подлежит применению ставка 5% согласно пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН.

Поддержав решение налогового органа, суд отметил следующее. В соответствии с п. 2 ст. 10 СоИДН дивиденды могут облагаться налогом в том государстве, резидентом которого является выплачивающая их компания, но взимаемый налог не может превышать:

а) 5% валовой суммы дивидендов:

– если фактическим получателем является компания, которая инвестировала в компанию, выплачивающую дивиденды, независимо от формы или вида таких инвестиций, общей стоимостью не менее 500 тыс. французских франков или эквивалентную сумму в другой валюте при том, что стоимость каждой инвестиции оценивается на дату ее осуществления;

– если фактическим получателем является компания, деятельность которой подлежит обложению налогом на прибыль в соответствии с режимом общего права, предусмотренным налоговым законодательством договаривающегося государства, чьим резидентом она является, и которая освобождается от уплаты данного налога из расчета таких дивидендов;

б) 10% валовой суммы дивидендов, если выполняется только одно из условий, предусмотренных пп. «а»;

в) 15% валовой суммы дивидендов во всех остальных случаях.

Приняв во внимание позицию, изложенную в п. 14 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V. 1 и ст. 269 Кодекса (утв. 16.02.2017), суд учел сумму займа при расчете суммы инвестиций для оценки выполнения условия пп. «а». Однако, по его мнению, условия пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН не выполнены. В соответствии с разъяснениями уполномоченного органа Французской республики данное условие является соблюденным, если на такой доход распространяется режим налогообложения материнской и дочерней компаний, а именно:

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

Таким образом, данный режим не распространяется на случаи косвенного участия иностранной организации, в связи с чем применение 5-процентной ставки неправомерно. Невозможность применения пониженной ставки в случаях тонкой капитализации также отмечалась компетентным органом Франции.

Фактическое право на доход

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 27.09.2022 по делу [А40-121109/2022](#) ПАО «Уральский банк реконструкции и развития»

Общество правомерно применило льготы по СоИДН при выплате процентов сингапурской компании, поскольку иностранная компания обладала фактическим правом на доход

Общество выплачивала резиденту Сингапура процентный доход и применяло ст. 11 СоИДН в следующем порядке:

- в отношении процентов до 2017 года удерживался налог по ставке 7,5%;
- с 2017 года налог в РФ не удерживался.

В отношении выплат до 2017 года обществом подтверждено местонахождение иностранной компании в Сингапуре. В отношении выплат с 2017 года по 2020 год также приложены документы, подтверждающие фактическое право на доход.

Налоговый орган счел применение льгот по Соглашению необоснованным, поскольку сингапурская компания не являлась фактическим получателем дохода: иностранная компания при заключении договора займа выступала в качестве агента своей материнской компании, зарегистрированной на Каймановых островах.

Общество обжаловало решение налогового органа в суде, полагая, что сингапурская компания имеет высокий уровень экономического присутствия в Сингапуре, осуществляет реальную предпринимательскую деятельность, вправе самостоятельно распоряжаться процентным доходом и подтвердило уплату налога с части данного дохода на территории Сингапура.

Суд поддержал позицию общества, отметив следующее:

- резидент Сингапура является глобальной торговой и финансовой платформой, осуществляющей деятельность с сетью операционных торговых и финансовых компаний в 15 юрисдикциях. У компании на балансе имеются активы, достаточные для ведения предпринимательской деятельности;
- компания имеет достаточное экономическое присутствие в Сингапуре: штат ее сотрудников составляет 15 человек, есть собственный офис;
- компания и ее менеджмент не ограничены в полномочиях по распоряжению собственными активами;
- выплаты в адрес материнской компании на Каймановых островах осуществлялись по договору консультационных услуг, а не в качестве транзитных платежей из РФ; налоговым органом не представлены доказательства транзитного характера получаемых выплат;
- с части полученных доходов налог уплачен на территории Сингапура;
- доход, полученный с территории РФ, составлял лишь незначительную часть всех поступлений иностранной компании.

Суд также отклонил ссылку налогового органа на ст. 54.1 НК РФ, поскольку в деле отсутствуют доказательства участия общества в создании схемы с целью получения налоговых преимуществ.

Подтверждение налогового резидентства

Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 04.10.2022 по делу № [A32-59833/2021](#) ООО «Колосок»

Налоговый орган правомерно начислил налог у источника в РФ по ставке 10% на доход мальтийской компании от международных перевозок, поскольку общество не располагает документами о местонахождении иностранной компании, заверенными компетентным органом Мальты

Общество заключило соглашения с мальтийскими компаниями – перевозчиками и с американской компанией – оператором перевозки. В рамках соглашений производились выплаты, при этом с дохода мальтийских компаний налог не удерживался на основании СоИДН с Мальтой.

В подтверждение обоснованности применения освобождения от налогообложения были представлены регистрационные документы мальтийских компаний, а также документы, подтверждающие статус налогоплательщика НДС. Налоговый орган отказал в применении освобождения и доначислил налог по ставке 10%, поскольку представленные документы не соответствуют требованиям ст. 312 НК РФ.

Суды первой и второй инстанций поддержали налоговый орган, указав, что для целей применения СоИДН компетентным органом Мальты, уполномоченным выдавать документы, подтверждающие местонахождение компании, является министр финансов Мальты или его уполномоченный представитель.

Общество также заявило, что фактическим получателем дохода является американская компания-оператор, поскольку ей в долгосрочную аренду были переданы суда, осуществляющие перевозку в интересах общества. Однако суды отклонили данный аргумент, отметив, что в договоре перевозки в качестве бенефициара указана именно мальтийская компания и приведены ее реквизиты для оплаты. Кроме того, не представлены документы, которые подтверждали бы наличие договорных отношений между обществом и американской компанией в части перевозки, а также полномочия и обязанности, распределенные между мальтийской и американской компаниями.

Международное налогообложение дивидендов

Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.10.2022 по делу № [A56-50604/2022](#) ООО МКК «Выручай деньги»

Доход чешской компании в виде сверхпредельных процентов по контролируемой задолженности, переклассифицированных в дивиденды, подлежит налогообложению в РФ по ставке 10%

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

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

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

Апелляционный суд поддержал полностью позицию суда первой инстанции, добавив, что отсутствие умысла на совершение налогового правонарушения не может являться обстоятельством, смягчающим ответственность за совершение налогового правонарушения.

Применение гражданско-правовых инструментов защиты интересов налогового агента

Решения Арбитражного суда г. Москвы от 24.10.2022 по делу № [А40-144631/2022](#) и Арбитражного суда Республики Татарстан от 04.10.2022 по делу № [А65-17892/2022](#) ООО «РТ-Информ» против ОДО «Интермех»

В удовлетворении требований о взыскании неосновательного обогащения в виде сумм удержанного у источника в РФ налога отказано, поскольку истцом не доказан факт наличия денежной задолженности со стороны ответчика

Российская компания (истец) осуществляла выплаты в адрес белорусской компании (ответчика) по лицензионному соглашению без удержания налога у источника в РФ. По итогам выставленного налоговым органом требования о предоставлении пояснений по вопросу неудержания налога у источника выплаты истцом был уплачен в бюджет налог с доходов иностранной компании от источников в РФ. Истец обратился в суд с требованием о взыскании с ответчика сумм неосновательного обогащения.

Суд отказал в удовлетворении заявленных требований, исходя из следующего. Обязательства в связи с неосновательным обогащением возникают при

одновременном наличии трех условий:

- факта приобретения или сбережения имущества;
- приобретения или сбережения имущества за счет другого лица;
- отсутствия правовых оснований неосновательного обогащения (приобретение или сбережение имущества одним лицом за счет другого лица не основано ни на законе, ни на сделке).

Согласно п. 1 ст. 11 СоИДН доходы от авторских прав и лицензий, возникающие в одном договариваемом государстве и выплачиваемые лицу с постоянным местопребыванием в другом договариваемом государстве, могут облагаться налогом в этом другом государстве. В то же время в п. 2 ст. 11 Соглашения предусмотрено, что такие доходы могут облагаться налогом в РФ, но, если получатель фактически имеет на них право, взимаемый таким образом налог не может превышать 10% с валовой суммы доходов от авторских прав и лицензий.

Из системного прочтения норм пунктов 1 и 2 ст. 11 Соглашения следует, что доход может облагаться налогом либо в РБ, либо в РФ. Таким образом, в налогообложении допускается вариативность, а значит, возможен и выбор сторонами страны уплаты налога.

При заключении лицензионных договоров стороны имели возможность определить последовательность действий по оплате налога на прибыль, то есть истец не мог не знать об обязательствах оплаты налога лицом, выплачивающим доход иностранной организации. Следовательно, истец и ответчик правомерно согласовали в договорах, что полученный доход будет облагаться налогом на прибыль в РБ. В таком случае неосновательное обогащение в виде сумм удержанного налога отсутствует.

Ответчиком была исполнена обязанность по оплате налога на прибыль на территории Республики Беларусь.

Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 12.10.2022 по делу № [А40-6299/2022](#) АО «Рольф»

Доход кипрских компаний от продажи акций обществу облагается налогом по ставке 20% в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ, поскольку сделка по их приобретению совершена с целью скрытой выплаты доходов за рубеж в адрес технических компаний, используемых для минимизации налогов в интересах конечных бенефициаров

Общество выкупило акции российской компании у двух кипрских компаний, которые на момент сделки являлись ее участниками. Впоследствии компания, акции которой были приобретены, присоединилась к обществу.

Налоговый орган счел совершенную сделку лишённой экономического смысла, направленной на вывод денежных средств в адрес иностранных технических компаний и доначислил обществу налог у источника в РФ по ставке 20% в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Общество обжаловало решение налогового органа в суде, аргументировав наличие экономического смысла в сделке, а именно ее совершение в целях концентрации активов на уровне общества для наиболее эффективного их использования. Кроме того, сделка соответствовала рыночному уровню.

Суд признал доводы общества необоснованными, исходя из следующего:

- получившие доход кипрские компании являлись единственными участниками реорганизуемых российских компаний, следовательно, группа не претерпела существенных изменений с точки зрения структуры акционерного капитала;
- общество и раньше осуществляло реорганизацию применительно к иным российским компаниям, причем сразу путем присоединения без предварительного выкупа присоединяемого актива. Довод о законодательной невозможности присоединения акционерного общества к обществу с ограниченной ответственностью на момент выкупа акций был отклонен судом, поскольку законодательство не запрещало реорганизацию акционерного общества в общество с ограниченной ответственностью с целью его дальнейшего присоединения;
- решение вопроса о приобретении обществом акций принималось кипрскими компаниями – продавцами таковых, при этом интересы указанных компаний представляли лица, получающие доход в организациях, входящих в группу компаний;
- фактически сотрудники общества участвовали в принятии управленческих решений в отношении компаний группы, в том числе кипрских компаний;
- после приобретения акций общество передало их в залог одной из кипрских компаний, что свидетельствует об ограничении полномочий общества в отношении приобретенного актива;
- кипрские компании – получатели дохода обладали признаками технических, поскольку их доход складывался преимущественно за счет пассивного дохода из РФ, который перенаправлялся материнской компании в виде дивидендов, а также на инвестиционную деятельность путем вклада в аффилированные организации и приобретения акций дочерних компаний. Штат сотрудников компаний состоит из лиц, занимавших руководящие должности в других компаниях группы. Объем операционных расходов является незначительным. Фактически компании несли административные расходы, обусловленные формальным выполнением требований страны инкорпорации, что позволило создать видимость существования действующей компании.

Также судом принято во внимание обвинительное заключение в отношении фактического владельца и руководителя общества о наличии преступного умысла на многократное совершение валютных операций по незаконному переводу денежных средств в особо крупном размере на банковский счет нерезидента с представлением кредитной организации документов, содержащих заведомо недостоверные сведения об основаниях, а также о целях и назначении перевода.

Довод общества о необходимости квалификации дохода в качестве дохода от продажи акций в соответствии с СоИДН с Кипром был отклонен. По мнению суда, СоИДН не могло быть применено в принципе в связи с направленностью действий

сторон на уход от налогообложения.

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 29.09.2022 по делу № [А40-47086/2022](#) ООО «Квартал 674-675»

Выплата обществом процентов по займу присоединенной российской компании является скрытой выплатой дивидендов в пользу кипрской компании – заимодавца, подлежащей налогообложению у источника выплаты в РФ по ставке 5%

Кипрская компания привлекала заем от российского банка и от компаний группы, который был перевыдан ею вновь созданной дочерней российской компании. Дочерняя российская компания в результате ряда сделок с компаниями группы приобрела общество, владеющее основным активом на территории РФ, и была присоединена к нему. В результате присоединения компании со значительными отрицательными активами сформировался убыток, также общество стало должником перед кипрской компанией по займу, по которому уплачивало проценты.

При анализе проведенных сделок налоговый орган пришел к выводу, что компании группы, в частности кипрская компания, заведомо организовали схему реструктуризации путем присоединения убыточной компании к обществу. В результате этого у общества возникли дополнительные расходы, не связанные с финансово-хозяйственной деятельностью, которые ранее отсутствовали в его деятельности.

Суд поддержал решение налогового органа, приняв во внимание следующие обстоятельства:

- российская компания – заемщик была создана незадолго до проведения реструктуризации, фактически не осуществляла финансово-хозяйственную деятельность и не имела источников для возврата займа и выплаты процентов по заемным средствам в предусмотренные договором сроки, что указывает на отсутствие у сторон намерений и возможности в момент заключения договоров займа породить правовые последствия, соответствующие сути договора займа;
- если бы кипрская компания сама приобрела доли общества на привлеченное заемное финансирование, то погашение займа осуществлялось бы за счет дивидендов от деятельности общества. В этой связи выплаты общества в адрес кипрской компании являются дивидендами.

Таким образом, целью указанных спорных операций в числе прочего являлось создание оснований для осуществления платежа и перевода прибыли в пользу аффилированной иностранной компании вместо выплаты дивидендов. Доначисление налоговым органом налога по ставке 5% в соответствии с пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН с Кипром являлось правомерным.

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

Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru