



ДАЙДЖЕСТ

НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 85¹

Ноябрь 2022 г.

1. Новости международного налогообложения 3

ОЭСР опубликовала статистику проведения взаимосогласительных процедур за 2021 год .3

ОЭСР опубликовала статистику корпоративного налогообложения, основанную на страновых отчетах (Country-by-country report)3

Минфин России готовится к пересмотру СоИДН с Малазией, ОАЭ и Турцией для снижения стоимости привлечения прямых инвестиций от резидентов этих стран, то есть для уменьшения ставок налога у источника3

Совет Европейского союза достиг соглашения об имплементации глобального минимального налога3

Комиссия Европейского союза продлевает расследование неправомерной государственной поддержки Гибралтара3

2. Письма Минфина и ФНС России 4

Контролируемые иностранные компании4

Доходы от разработки и реализации программного обеспечения относятся к активным для признания иностранной компании активной в целях налогообложения прибыли КИК.....4

Сумма прибыли КИК, которая превышает предусмотренное п. 7 ст. 25.15 НК РФ пороговое значение в 10 млн рублей, подлежит учету у налогоплательщика – контролирующего лица при определении налоговой базы в доле, соответствующей доле участия такого лица в КИК. При этом пороговое значение применяется в отношении прибыли КИК без учета ее уменьшения на величину дивидендов (распределенной прибыли), выплаченных такой КИК, и до применения положений п. 3 ст. 25.15 НК РФ, то есть без учета доли участия контролирующего лица4

Налоговое резидентство физических лиц.....4

Статус физического лица определяется на каждую дату получения им дохода, исходя из фактического времени пребывания в РФ, а окончательный статус – по итогам налогового периода. При наличии одновременного резидентства в договаривающихся государствах необходимо применять специальные критерии СоИДН с учетом правил Модельной конвенции ОЭСР4

Международное налогообложение доходов от недвижимости.....5

В отношении доходов от продажи недвижимого имущества, полученных физическим лицом, которое не является налоговым резидентом РФ, имущественный налоговый вычет, предусмотренный пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ, не применяется5

Зачет иностранных налогов5

Зачет уплаченного за рубежом налога возможен при представлении налогоплательщиком документа, подтверждающего его уплату и действующего в течение налогового периода, в котором он представлен. Российские организации вправе произвести зачет иностранного

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты, а также новости международного налогообложения за период с 1 по 30 ноября 2022 года.

налога только за тот налоговый период, в котором были учтены доходы в целях налогообложения прибыли в РФ5

Налогообложение международных перевозок.....5

К доходам иностранной организации, получаемым от источников в РФ, относятся доходы от международных перевозок, налогообложение которых осуществляется по ставке 10%, исходя из положений пп. 2 п. 2 ст. 284 и пп. 8 п. 1 ст. 309 НК РФ. Тем не менее согласно ст. 8 СоИДН между Турцией и РФ прибыль с доходов турецкой организации в данном случае облагается налогом в Турции или же в РФ, но тогда сумма налога уменьшается на 50%5

Доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов относятся к доходам, полученным иностранной организацией от источников в РФ. Согласно ст. 8 СоИДН между Турцией и РФ, России предоставлено первоочередное право взимать налог с дохода турецкой организации от сдачи в аренду морского судна российской организации. В то же время Турция вправе применить положения своего налогового законодательства. Статьей 22 СоИДН также предусмотрена возможность зачета налога.....5

Иные вопросы международного налогообложения.....6

Уплаченные за рубежом налоги, в отношении которых НК РФ предусмотрен порядок устранения двойного налогообложения путем зачета, не подлежат учету в составе расходов при расчете налога на прибыль организаций6

Доходы в виде денежных средств, полученных участником ООО безвозмездно, не подлежат налогообложению только в пределах суммы вклада в имущество в виде денежных средств, ранее полученных от такого участника. Иначе, при перечислении денежных средств участнику в пределах ранее осуществленного вклада в имущество положения, пп. 11.1 п. 1 ст. 251 и п. 2.3 ст. 309 НК РФ не применяются6

Положения СоИДН между Арменией и РФ не распространяются на УСН в силу того, что данная система не аналогична налогообложению, на которое распространяется СоИДН, как указывает п. 4 ст. 2. Соглашения6

3. Судебная практика 6

Фактическое право на доход6

Налоговый орган отказал в возврате излишне удержанного налога у источника в РФ, поскольку российская компания неправомерно применила «сквозной подход» в отношении дивидендов кипрской компании, полученных в качестве возврата займа.....6

Подтверждение налогового резидентства.....7

Налоговый орган неправомерно привлек общество к ответственности за удержание НДФЛ по ставке 13%, не доказав, что на момент удержания налога лицо не являлось резидентом и находилось на территории РФ менее 183 дней 8

Зачет иностранных налогов 8

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 перечислен в бюджет..... 8

Возврат налогов, излишне удержанных у источника9

Заявителю правомерно отказано в возврате налога, удержанного у источника в РФ, поскольку им пропущен трехлетний срок для обращения в суд9

Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении10

Прощение долга иностранной организации образует доход у источника в РФ в соответствии с п. 3 ст. 309 НК РФ10

1. *Новости международного налогообложения*

ОЭСР [опубликовала](#) статистику проведения взаимосогласительных процедур за 2021 год

ОЭСР отмечает, что в 2021 году взаимосогласительных процедур завершено на 13% больше, чем в 2020 году, но при этом новых процедур начато меньше. Около 75% взаимосогласительных процедур завершилось позитивным результатом с решением все поставленных вопросов. Тем не менее взаимосогласительные процедуры остаются продолжительными (завершенные в 2021 году процедуры в среднем занимали 32 месяца).

ОЭСР [опубликовала](#) статистику корпоративного налогообложения, основанную на страновых отчетах (Country-by-country report)

По данным ОЭСР, в странах, установивших ставку налога на прибыль организаций 0%, среднее значение выручки на одного работника составляет 2 млн долларов США, тогда как в странах со ставкой выше 0% на одного работника приходится 300 тыс. долларов США выручки. Кроме того, взаимозависимые компании, расположенные как в низко-, так и в высоконалоговых юрисдикциях, получают 15% от всей выручки, тогда как компании в инвестиционных хабах – 35% выручки.

Такое распределение указывает как на коммерческие решения, так и на уклонение от налогообложения и размывание налоговой базы. Исходя из этой статистики, ОЭСР обращает внимание на необходимость скорейшей имплементации реформы международного налогообложения.

Минфин России [готовится](#) к пересмотру СоИДН с Малазией, ОАЭ и Турцией для снижения стоимости привлечения прямых инвестиций от резидентов этих стран, то есть для уменьшения ставок налога у источника

Совет Европейского союза [достиг](#) соглашения об имплементации глобального минимального налога

Единогласное соглашение было достигнуто на встрече послов государств – участников Европейского союза. Ранее единогласную имплементацию правил о глобальном минимальном налоге (в рамках Pillar II) блокировала Венгрия. Новые правила будут действовать в ЕС с 01.01.2024.

Комиссия Европейского союза [продлевает](#) расследование неправомерной государственной поддержки Гибралтара

В 2018 году Комиссия ЕС признала неправомерной государственную поддержку Гибралтара, проанализировав налоговый режим в отношении процентов и роялти, а также рублинги, выданные нескольким компаниям.

В 2022 году Суд общей юрисдикции Европейского союза признал решение

Комиссии частично недействительным, отметив, что решение о начале расследования рулинга в отношении MJN Holdings Gibraltar Limited было недостаточно обоснованным и определенным. При этом Суд согласился с выводами о налоговом режиме как о неправомерной государственной поддержке.

После признания решения частично недействительным Комиссия ЕС внесла изменения в решение о начале расследования, специально указав, что анализироваться будет рулинг для MJN Holdings Gibraltar Limited.

2. Письма Минфина и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо ФНС России от 18.11.2022 N ШЮ-3-13/12931@

Доходы от разработки и реализации программного обеспечения относятся к активным для признания иностранной компании активной в целях налогообложения прибыли КИК

Прибыль КИК освобождается от налогообложения, если КИК является активной иностранной компанией, у которой доля пассивных доходов за финансовый год составляет не более 20% в общей сумме доходов за указанный период. Согласно пунктам 4 и 5 ст. 309 НК РФ признаются активными доходы, не включенные в перечень квалифицируемых в качестве доходов от пассивной деятельности КИК. Таким образом, доходы от разработки и реализации программного обеспечения относятся к активным тогда, когда не соответствуют признаку, установленному пп. 12 п. 4 ст. 309.1 НК РФ, то есть по своей сути не являются доходами, аналогичными перечисленным в подпунктах 1 – 11 п. 4 ст. 309.1 НК РФ.

Письмо ФНС России от 27.10.2022 № ШЮ-3-13/11912@

Сумма прибыли КИК, которая превышает предусмотренное п. 7 ст. 25.15 НК РФ пороговое значение в 10 млн рублей, подлежит учету у налогоплательщика – контролирующего лица при определении налоговой базы в доле, соответствующей доле участия такого лица в КИК. При этом пороговое значение применяется в отношении прибыли КИК без учета ее уменьшения на величину дивидендов (распределенной прибыли), выплаченных такой КИК, и до применения положений п. 3 ст. 25.15 НК РФ, то есть без учета доли участия контролирующего лица

Налоговое резидентство физических лиц

Письмо Минфина России от 21.10.2022 № 03-04-05/101961

Статус физического лица определяется на каждую дату получения им дохода, исходя из фактического времени пребывания в РФ, а окончательный статус – по итогам налогового периода. При наличии одновременного резидентства в

договаривающихся государствах необходимо применять специальные критерии СоИДН с учетом правил Модельной конвенции ОЭСР

Международное налогообложение доходов от недвижимости

Письмо Минфина России от 26.10.2022 № 03-04-05/103884

В отношении доходов от продажи недвижимого имущества, полученных физическим лицом, которое не является налоговым резидентом РФ, имущественный налоговый вычет, предусмотренный пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ, не применяется

Зачет иностранных налогов

Письмо Минфина России от 10.10.2022 № 03-03-06/1/97497

Зачет уплаченного за рубежом налога возможен при представлении налогоплательщиком документа, подтверждающего его уплату и действующего в течение налогового периода, в котором он представлен. Российские организации вправе произвести зачет иностранного налога только за тот налоговый период, в котором были учтены доходы в целях налогообложения прибыли в РФ

Налогообложение международных перевозок

Письмо Минфина России от 12.10.2022 № 03-08-05/98439

К доходам иностранной организации, получаемым от источников в РФ, относятся доходы от международных перевозок, налогообложение которых осуществляется по ставке 10%, исходя из положений пп. 2 п. 2 ст. 284 и пп. 8 п. 1 ст. 309 НК РФ. Тем не менее согласно ст. 8 СоИДН между Турцией и РФ прибыль с доходов турецкой организации в данном случае облагается налогом в Турции или же в РФ, но тогда сумма налога уменьшается на 50%

Письмо Минфина России от 13.10.2022 № 03-08-05/98937

Доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов относятся к доходам, полученным иностранной организацией от источников в РФ. Согласно ст. 8 СоИДН между Турцией и РФ, России предоставлено первоочередное право взимать налог с дохода турецкой организации от сдачи в аренду морского судна российской организации. В то же время Турция вправе применить положения своего налогового законодательства. Статьей 22 СоИДН также предусмотрена возможность зачета налога

Иные вопросы международного налогообложения

Письмо Минфина России от 10.11.2022 № 03-03-06/1/109257

Уплаченные за рубежом налоги, в отношении которых НК РФ предусмотрен порядок устранения двойного налогообложения путем зачета, не подлежат учету в составе расходов при расчете налога на прибыль организаций

Письмо Минфина России от 09.11.2022 № 03-03-06/1/108886

Доходы в виде денежных средств, полученных участником ООО безвозмездно, не подлежат налогообложению только в пределах суммы вклада в имущество в виде денежных средств, ранее полученных от такого участника. Иначе, при перечислении денежных средств участнику в пределах ранее осуществленного вклада в имущество положения, пп. 11.1 п. 1 ст. 251 и п. 2.3 ст. 309 НК РФ не применяются

Письмо Минфина России от 25.10.2022 № 03-08-05/103358

Положения СоИДН между Арменией и РФ не распространяются на УСН в силу того, что данная система не аналогична налогообложению, на которое распространяется СоИДН, как указывает п. 4 ст. 2. Соглашения

3. Судебная практика

Фактическое право на доход

Постановление Седьмого Арбитражного апелляционного суда от 07.11.2022 по делу № [A27-1908/2022](#) ПАО «Высочайший»

Налоговый орган отказал в возврате излишне удержанного налога у источника в РФ, поскольку российская компания неправомерно применила «сквозной подход» в отношении дивидендов кипрской компании, полученных в качестве возврата займа

Общество предоставляло дочерней кипрской компании займы, за счет которых последняя выкупила часть его акций. Получаемые от общества дивиденды направлялись обратно в форме возврата займа. При распределении дивидендов депозитарием удерживался налог в РФ по ставке 15%. В дальнейшем общество обратилось за возвратом излишне удержанного налога, поскольку считало себя фактическим получателем дивидендов кипрской компании, облагаемых в РФ по ставке 0%. Однако ему было отказано в возврате, поскольку оно неверно определило налоговый орган, который должен осуществить возврат налога на прибыль, удержанный депозитарием в качестве налогового агента. Кроме того, российская компания получила доход в виде процентов и возврата по займу, что исключило возможность применения «сквозного подхода».

Общество обжаловало данное решение в суде. Суд признал обоснованным право общества на защиту в судебном порядке в отсутствие действий налогового агента

по обращению в налоговый орган. В то же время суд отклонил довод налогоплательщика о возможности применения нулевой ставки по дивидендам. Пунктом 1.6 ст. 312 НК РФ предусмотрена возможность освобождения от налога у источника в РФ дивидендов, выплаченных российской компанией по квазиказначейским акциям (перекрестное владение акциями или долями) в адрес иностранной организации, признавшей отсутствие у нее фактического права на такой доход, если последний не превышает сумму дивидендов по акциям (долям) данной иностранной организации, полученных этой российской организацией, увеличенной на соответствующую сумму налогов, удержанных у источника выплаты дивидендов по акциям (долям) иностранной организации. Дивиденды по акциям (долям) иностранной организации, признавшей отсутствие у нее фактического права на доход, должны быть выплачены российской организации в течение 120 календарных дней, следующих за днем выплаты такой иностранной организации дивидендов по акциям (долям) этой российской организации (депозитарным распискам, удостоверяющим право на акции российской организации).

Таким образом, для возврата налога на прибыль по выплаченным дивидендам необходимо соблюдение совокупности следующих условий: имеется документальное подтверждение того, что иностранная компания не является фактическим получателем дохода в виде дивидендов; фактическим получателем дохода выступает юридическое лицо – налоговый резидент РФ; от иностранного лица получены доходы в виде дивидендов.

В рассматриваемом случае условие об отсутствии у иностранной компании фактического права на доход не соблюдено, поскольку до данного подтверждения она пыталась обосновать наличие у нее фактического права на доход с целью применения ставки налогообложения 5% и осуществления возврата налога. Для применения п. 1.6 ст. 312 НК РФ в адрес российской компании должны быть выплачены именно дивиденды, а поскольку она получила возврат по займу, данный доход нельзя квалифицировать в качестве таковых.

Применение правил «сквозного подхода» представляет собой налоговую льготу, распространяющуюся в проверяемый период только на дивиденды, и общество не вправе по своему усмотрению расширять круг лиц, которым полагается данная льгота. Следовательно, получение процентов в целях применения ст. 312 НК РФ не может считаться получением дивидендов.

Суд апелляционной инстанции полностью поддержал решение суда первой инстанции.

Подтверждение налогового резидентства

Решение Арбитражного суда Мурманской области от 17.11.2022 по делу № [А42-6428/2018](#) АО «Кольское предприятие «ЭлектроРадиоАвтоматика»

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

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

Общество обжаловало решение налогового органа в суде. Суд пришел к выводу, что в отношении выплат, осуществленных в 2013 году, решение инспекции является необоснованным, поскольку ею не представлены доказательства того, что в течение 12 подряд месяцев, предшествовавших выплате дохода в 2013 году, физическое лицо пребывало в РФ менее 183 дней. Инспекция не представила сведений о въездах и выездах лица в 2012 году. Поступившие позднее сведения от УФСБ не могут считаться надлежащим доказательством из-за отсутствия на момент вынесения решения и принятия судом дела к производству.

Зачет иностранных налогов

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.11.2022 по делу № [А40-250895/2021](#) 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 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 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.

Для 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 по курсу ЦБ РФ. Суммы налога, удержанные в российских рублях, вычитались также 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.

В отношении удержанного налоговым агентом налога подлежат применению данные о его удержании. Именно сумма налогов, удержанных в соответствии с

законодательством иностранных государств, подлежит подтверждению в целях применения вычета. 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.

Для определения размера вычета необходимо определить именно те расходы, которые налогоплательщик понес в связи с уплатой налогов в иностранный бюджет. В связи с этим для применения вычета нужно пересчитать в рубли сумму, удержанную в долларах США. Если из дохода, выплаченного в российских рублях, были удержаны также российские рубли, рублевый эквивалент определять не требуется – в этом случае вычитается сумма, удержанная в рублях.

Суды кассационной и апелляционной инстанций оставили решение без изменения, отклонив жалобы налогового органа.

Возврат налогов, излишне удержанных у источника

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 9.11.2022 по делу № [А40-175343/2022](#) «The Monetary Authority of Singapore»

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

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

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

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

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

заявителю следовало обратиться в налоговый орган в течение трех лет с момента окончания налогового периода, в котором доход был выплачен и удержан налоговым агентом.

Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении

Постановление Арбитражного суда уральского округа от 30.11.2022 по делу № [A71-7014/2021](#) ООО «Байконур»

Прощение долга иностранной организации образует доход у источника в РФ в соответствии с п. 3 ст. 309 НК РФ

Общество предоставило взаимозависимой кенийской компании заем, оформив в банке паспорт сделки, поскольку на тот момент такая обязанность предусматривалась валютным законодательством. В дальнейшем общество не представляло в банк информацию о продлении сроков займа и не переоформляло паспорт сделки, в связи с чем он был закрыт банком в одностороннем порядке.

Суд пришел к выводу, что в рассматриваемом случае фактически имело место финансирование иностранной организации путем освобождения от задолженности. Суд отметил, что в соответствии п. 2 ст. 811, ст. 813 ГК РФ наряду с выдачей займов формами финансирования должника являются, в частности, неостребованность займа со стороны контролирующего лица в разумный срок по истечении периода, на который он предоставлялся; отказ от реализации права на досрочное истребование займа, предусмотренного договором или законом; или подписание дополнительного соглашения о продлении срока его возврата. Поскольку на момент рассмотрения дела заемные средства обществу не возвращены, а также в отсутствие доказательств расторжения им договора и взыскания задолженности общество осуществило финансирование кенийской компании, что образует доход у источника в РФ, облагаемый по ставке 20%.

Вышестоящие суды отклонили жалобы общества, поддержав решение суда предыдущей инстанции.

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

Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru