

ДАЙДЖЕСТ НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 64¹

февраль 2021 г.

1. Новости международного налогообложения 5

<i>Переговоры РФ и Нидерландов по вопросу изменения СоИДН снова зашли в тупик</i>	<i>5</i>
<i>Опубликована апелляционная жалоба Европейской комиссии по делу о государственной помощи Apple</i>	<i>5</i>
<i>Суд ЕС указал, что зачет во Франции налога, удержанного с дивидендов в других государствах-членах ЕС, возможен в сумме, не превышающей сумму налога, который подлежит уплате с этих дивидендов во Франции</i>	<i>5</i>
<i>Французский административный суд постановил, что дивиденды, выплачиваемые дочерними предприятиями в Чили материнской компании во Франции, могут быть освобождены от налогообложения в соответствии с налоговым соглашением с Чили</i>	<i>6</i>
<i>Управление рулингов Индии издало постановление о налогообложении доходов, полученных французской компанией, которая заключила с индийским заказчиком соглашение о проектировании, закупках и строительстве завода в Индии</i>	<i>7</i>
<i>Республика Беларусь внесла изменения в правила налогового администрирование постоянных представительств иностранных компаний</i>	<i>7</i>
<i>Европейская комиссия рекомендовала Франции и Швеции пересмотреть правила налогообложения паевых страховых компаний и пенсионных фондов соответственно</i>	<i>7</i>
<i>Налоговое управление Австралии обновило руководство по вопросу образования постоянного представительства в случае присутствия сотрудников в Австралии по причине коронавируса</i>	<i>8</i>
<i>Управление внутренних доходов Сингапура опубликовало обновленное руководство по определению статуса налогового резидентства компаний и постоянных представительств в свете пандемии коронавируса</i>	<i>8</i>
<i>Республика Беларусь и Самоа присоединились к Расширенной программе сотрудничества по вопросам BEPS</i>	<i>8</i>
<i>Молдова присоединилась к Протоколу о внесении изменений в Соглашение СНГ о взаимной помощи по налоговым вопросам</i>	<i>9</i>
<i>Парламент Люксембурга одобрил законопроект о недопустимости вычета из налоговой базы процентов и роялти, перечисленных в пользу организаций из юрисдикций, не сотрудничающих с ЕС по налоговым вопросам</i>	<i>9</i>
<i>Департамент государственных доходов Ирландии обновил руководство по КИК</i>	<i>9</i>

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты, а также новости международного налогообложения за период с 01 по 28 февраля 2021 г.

<i>Сейшельские Острова предпринимают шаги по реформированию своего налогового режима с целью исключения из списка юрисдикций, не сотрудничающих с ЕС</i>	9
<i>Доминика добавлена в список юрисдикций, не сотрудничающих ЕС, а Барбадос исключен из этого списка</i>	9
<i>Кипр продлил действие Директивы о налоговом резидентстве и постоянном представительстве в контексте кризиса, вызванного коронавирусом</i>	9
2. Письма Минфина России и ФНС России	9
Контролируемые иностранные компании	9
<i>В случае отсутствия прибыли у КИК в текущем финансовом году распределяемые такой компанией до окончания текущего финансового года суммы прибыли прошлых лет не могут рассматриваться для целей ст. 25.15 НК РФ в качестве промежуточных дивидендов, поскольку они не зависят от предполагаемой годовой прибыли этой компании</i>	9
<i>При получении контролирующим лицом возврата суммы долга и процентов по договору займа, права требования по которому получены при ликвидации КИК в порядке п. 60 и 60.1 ст. 217 НК РФ, такое лицо вправе доходы на стоимость имущества (имущественных прав) по данным отчетности КИК, но не выше рыночной стоимости</i>	10
<i>В целях определения финансового результата КИК расчет среднего значения курса иностранной валюты производится с учетом курсов, действовавших в течение всех календарных дней периода, за который составлена финансовая отчетность</i>	10
Контролируемая задолженность	10
<i>Для целей признания задолженности перед физическим лицом контролируемой определение статуса такого лица в качестве иностранного осуществляется исходя из гражданства, а не налогового резидентства</i>	10
Фактическое право на доход	10
<i>Если на момент выплаты дохода иностранной компании российская организация - источник выплаты дохода не располагает подтверждением фактического права на доход, то она обязана удержать налог по стандартной ставке, закрепленной в НК РФ для соответствующего вида дохода</i>	10
Международное налогообложение доходов от недвижимости	11
<i>Доход иностранной организации-резидента Великобритании от продажи недвижимого имущества, расположенного на территории РФ, облагается налогом у источника в РФ</i> ...	11
Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности	11
<i>Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей на территории иностранного государства, получаемое педагогическими работниками, не являющимися налоговыми резидентами РФ, не является объектом обложения НДФЛ</i>	11
Международное налогообложение дивидендов	11
<i>Смена физическим лицом – получателем дивидендов российского налогового резидентства на кипрское после осуществления вложений в компанию не влияет на возможность применения льготных ставок по СоИДН между РФ и Кипром в качестве кипрского резидента при условии отсутствия признаков злоупотребления СоИДН</i>	11
<i>Дивиденды, выплачиваемые американской компанией физическому лицу - налоговому резиденту РФ, могут облагаться налогом в США по ставке 10%</i>	11
<i>При выплате дивидендов в рамках СоИДН между РФ и Кипром с 01.01.2021 применяются ставки и условия, установленные Протоколом от 08.09.2020</i>	11
Международное налогообложение процентов и роялти	12

<i>Доход резидента Венгрии по договору авторского заказа не подлежит обложению у источника выплаты в РФ при условии, что такой доход может быть квалифицирован в качестве дохода от авторских прав и лицензий в соответствии со ст. 12 СоИДН и при наличии у лица фактического права на доход</i>	<i>12</i>
<i>Удержание налоговым агентом суммы налога при выплате дохода в виде процентов по вкладам (депозитам) иностранной организации, самостоятельно признавшей себя налоговым резидентом РФ, не производится</i>	<i>12</i>
Зачет иностранных налогов	12
<i>В случае удержания налога у источника выплаты в иностранном государстве, с которым у РФ действует СоИДН, не в соответствии с положениями такого соглашения данный налог при уплате налога на прибыль в РФ не зачитывается</i>	<i>12</i>
Иные вопросы международного налогообложения	12
<i>Выплата российской компанией процентов, штрафных санкций по кредиту, а также выплат в виде компенсации иных расходов иностранному банку в качестве гаранта по задолженности дочерней иностранной компании облагается налогом у источника выплаты в России</i>	<i>12</i>
<i>Возмещение российской компанией резиденту ОАЭ расходов по контракту из-за превышения периода разгрузки железнодорожных вагонов не относится к доходам от источников в РФ, поименованных в п. 1 ст. 309 НК РФ</i>	<i>13</i>
<i>Доход иностранной организации по процентным свопам, заключаемым на рынке производных финансовых инструментов, является иным доходом от источников в РФ при отсутствии обстоятельств, указанных в ст. 54.1 НК РФ</i>	<i>13</i>
<i>Доходы от реализации акций иностранного эмитента за пределами РФ является доходом от источников за пределами РФ и облагается НДФЛ только в случае их получения физическими лицами – резидентами РФ</i>	<i>14</i>
<i>Доходы иностранных компаний в виде процентного (купонного) дохода по выпущенным иностранными SPV-компаниями облигациям налогообложению в РФ не подлежат.....</i>	<i>14</i>
3. Судебная практика.....	14
Контролируемые иностранные компании	14
<i>Спор о правомерности привлечения физического лица, не являющегося ИП, к ответственности за непредставление уведомления о КИК не подлежит рассмотрению арбитражным судом.....</i>	<i>14</i>
Фактическое право на доход.....	14
<i>Кипрские компании не имели фактическое право на доход, поскольку (1) у них отсутствовал персонал; (2) должностные лица одной из компаний являлись «массовыми»; (3) сотрудники Общества имели право распоряжаться денежными средствами данных кипрских компаний; (4) 99% выручки компаний в спорном периоде составляли заемные средства, полученные от Общества; (5) полученные средства транзитом перенаправлялись резиденту БВО; (6) в спорный период иные доходы у кипрских компаний отсутствовали</i>	<i>14</i>
<i>Информационная система Vireau van Dijk является допустимым источником информации о взаимозависимости между российскими и иностранными компаниями</i>	<i>15</i>
Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности	15
<i>При отсутствии зарегистрированных обособленных подразделений в Узбекистане российская компания не вправе определять место работы своих сотрудников на территории данного государства, поэтому их заработная плата не может считаться полученной от источников за пределами России.....</i>	<i>15</i>
Международное налогообложение дивидендов	16

<i>Доход в виде действительной стоимости доли в уставном капитале ООО, получаемый иностранным участником при выходе из ООО, облагается у источника выплаты в России в качестве дивидендов в части, превышающей вклад в уставный капитал</i>	<i>16</i>
Международное налогообложение процентов и роялти	17
<i>Лицензионные платежи в адрес японской компании за использование программного обеспечения и промышленного оборудования подлежат налогообложению у источника выплаты в России по ставке 10%.....</i>	<i>17</i>
<i>Зачет сверхнормативных процентов по контролируемой задолженности перед шведской материнской компанией в счет вклада в имущество правомерно квалифицирован налоговым органом как выплата таких процентов, облагаемая налогом у источника выплаты в качестве выплаты дивидендов.....</i>	<i>17</i>
<i>Исчисление налога и определение порядка его уплаты одной из сторон как налоговым агентом не подлежат доказыванию, исследованию и оценке судом в гражданско-правовом споре о выплате компенсации за нарушение исключительных прав</i>	<i>18</i>
Налоговый контроль в сфере международного налогообложения.....	18
<i>Уплата литовской компанией налога в Литве с дивидендов, полученных от российской компании, не освобождает от обязанности уплатить налог у источника в России.....</i>	<i>18</i>
<i>Тот факт, что инспекция по результатам камеральных проверок налоговых расчетов о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за 1 квартал и за 1 полугодие не выявила нарушений, не препятствует возможности выявления нарушений, имевших место в этих отчетных периодах, в ходе камеральной проверки расчета за 9 месяцев соответствующего года</i>	<i>18</i>
<i>Информационные аналитические ресурсы компании Bureau van Dijk создаются по открытым источникам, в том числе, официальным, которыми налоговый орган вправе пользоваться. Данные ресурсы также рекомендованы Росфинмониторингом.....</i>	<i>18</i>
Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении	19
<i>Подлежит удержанию налог у источника выплаты в России с суммы перестраховочной премии, выплаченной иностранному брокеру, если данная выплата произведена вне связи с реальной экономической деятельностью.....</i>	<i>19</i>
Иные вопросы международного налогообложения	19
<i>Взысканные российским судом в пользу резидента Доминиканской Республики проценты за пользование чужими денежными средствами облагаются налогом у источника выплаты в России.....</i>	<i>19</i>
<i>Штраф за несоблюдение условий договора, выплаченный резиденту Белоруссии, облагается налогом у источника выплаты в России</i>	<i>20</i>

1. Новости международного налогообложения

Переговоры РФ и Нидерландов по вопросу изменения СоИДН снова [зашли в тупик](#)

[Опубликована](#) апелляционная жалоба Европейской комиссии по делу о государственной помощи Apple

Ранее Общий суд ЕС отменил решение, признавшее налоговые разъяснения правительства Ирландии для Apple незаконной государственной помощью, поскольку Европейской комиссии не удалось доказать незаконность предоставления такой помощи.

Комиссия подала апелляционную жалобу, в которой выдвигаются следующие основания для отмены решения:

- Суд неверно истолковывает Решение Комиссии, заключая, что вывод о предоставленных преимуществах основывался исключительно на отсутствии сотрудников и физическом присутствии в головных офисах ASI и АОЕ и указывая, что не было попыток показать, что ирландские филиалы ASI и АОЕ на самом деле выполняли функции, оправдывающие выделение лицензий Apple IP этим филиалам. Последующее признание судом того факта, что в Решении изучаются функции, выполняемые ирландскими филиалами, представляет собой противоречивую аргументацию, которая равносильна отказу в изложении доводов;
- Суд нарушает принцип вытянутой руки, поскольку им не приняты доводы Комиссии о том, что функции, выполняемые Apple Inc., не имеют отношения к прибыли ирландских филиалов;
- Суд нарушает принцип обособленных юридических лиц, устанавливая, что официальные действия, предпринятые директорами филиалов в Ирландии, представляют собой функции, выполняемые их головными офисами в отношении лицензий Apple IP;
- Суд допустил юридическую ошибку при применении правил о стандарте доказывания, которому Комиссия должна соответствовать, чтобы продемонстрировать предоставленные преимущества;
- Имело место нарушение процедуры, поскольку суд опирался на аргументы, которые ни Ирландия, ни филиалы не приводили в своих жалобах в первой инстанции.

Суд ЕС [указал](#), что зачет во Франции налога, удержанного с дивидендов в других государствах-членах ЕС, возможен в сумме, не превышающей сумму налога, который подлежит уплате с этих дивидендов во Франции

Французская компания получала дивиденды за вычетом удержанного у источника налога по ценным бумагам, принадлежащим компаниям-резидентам Италии, Нидерландов и Великобритании. Налогоплательщик принял к зачету удержанные суммы налогов в полном объеме.

Налоговый орган не согласился с зачетом полной суммы, указав, что зачитываемая сумма превышает ограниченную сумму французского налога с соответствующего дохода.

Налогоплательщик обжаловал эту позицию, утверждая, что ограничение налогового кредита нарушило принцип свободного движения капитала. В частности, утверждалось, что операции, совершаемые компаниями, облагаемыми корпоративным налогом во Франции, с ценными бумагами иностранных компаний, находятся в невыгодном положении по сравнению с операциями с ценными бумагами французских компаний из-за метода расчета предела налогового вычета: налог у источника в Италии, Нидерландах и Великобритании рассчитывается по валовой сумме, тогда как во Франции налог рассчитывается по нетто-сумме.

В своем решении суд ЕС поддержал позицию французского налогового органа. Каждое государство-член вправе определять в соответствии с законодательством ЕС налоговую базу, которая применяется в отношении акционеров, получающих дивиденды.

Кроме того, налоговое соглашение не должно гарантировать, что налогообложение, которому налогоплательщик подлежит в одном государстве-члене, не выше, чем то, которому он будет подлежать в другом государстве-члене. Убыток, возникающий в результате двойного налогообложения дивидендов из иностранных источников, является результатом параллельного осуществления налоговой юрисдикции государствами-источниками этих дивидендов и государством-членом ЕС, где находится компания-акционер.

При таких обстоятельствах анализируемое национальное законодательство не может рассматриваться как ограничивающее свободное движение капитала.

Французский административный суд постановил, что дивиденды, выплачиваемые дочерними предприятиями в Чили материнской компании во Франции, могут быть освобождены от налогообложения в соответствии с налоговым соглашением с Чили

Французский административный суд Монтре вынес решение по вопросу возможности освобождения дивидендов, выплачиваемых дочерними предприятиями в Чили материнской компании во Франции от налогообложения на 99%. Французские налоговые органы установили, что дивиденды подпадают под действие освобождения в 95%, которое доступно при условии доли владения 5% и выше.

Однако французская компания утверждала, что она может претендовать на 99% (100%) освобождения на основании ст. 22 (Устранение двойного налогообложения) СоИДН между Чили и Францией 2004 г. В частности, п. 1 (b) ст. 22 устанавливает, что дивиденды, выплачиваемые резидентом Чили резиденту Франции, освобождаются от налога во Франции на тех же условиях, как если бы компания, выплачивающая дивиденды, была резидентом Франции или другого государства-члена ЕС.

Суд постановил, что, поскольку чилийские дочерние компании находятся в эквивалентной ситуации, то дивиденды должны освобождаться от налогообложения на тех же условиях, что и от любой другой дочерней компании группы, находящейся во Франции или другом государстве-члене ЕС.

Управление рупингов Индии [издало](#) постановление о налогообложении доходов, полученных французской компанией, которая заключила с индийским заказчиком соглашение о проектировании, закупках и строительстве завода в Индии

Управление указало, что при осуществлении поставок из-за рубежа в Индию, в рамках которых право собственности передается за пределами Индии, оплата такой поставки не облагается налогом в Индии.

При этом услуги, предоставляемые в связи с проектом, подлежат налогообложению в Индии в соответствии со ст. 7 (Коммерческая прибыль) индийско-французского СоИДН, поскольку фактическое оказание услуг по инженерному проектированию предоставляется индийским офисом компании, а не напрямую из Франции. Хотя определенные услуги по проектированию были предоставлены во Франции, было установлено, что инженерные чертежи, проекты и т. п., полученные в результате этих услуг, использовались проектным офисом для создания завода в Индии, и, следовательно, платежи по зарубежным услугам представляют собой налогооблагаемый доход в Индии.

Республика Беларусь [внесла](#) изменения в правила налогового администрирование постоянных представительств иностранных компаний

Республика Беларусь внесла ряд изменений в налоговое администрирование постоянных представительств, которые вступают в силу с 01.01.2021, в частности:

- Иностранные компании могут зарегистрировать постоянное представительство только в том случае, если оно откроет банковский счет в белорусском банке и представит копию выписки из банка в качестве доказательства вместе с другими регистрационными документами в налоговый орган;
- Иностранные компании могут выбрать конкретный налоговый орган, в котором они будут подавать свою декларацию по корпоративному налогу, например, налоговый орган, в котором зарегистрировано одно из постоянных представительств, и в 2021 г. необходимо уведомить об этом налоговый орган до 20 апреля;
- Для каждого постоянного представительства должны подаваться отдельные налоговые декларации.

Иностранным компаниям также разрешается использовать отчеты, подготовленные иностранными налоговыми аудиторами или консультантами, для обоснования расходов, понесенных за границей в отношении белорусских постоянных представительств, которые должны быть представлены до крайнего срока подачи налоговой декларации. Если расходы не подтверждаются такими отчетами, они не подлежат вычету.

Европейская комиссия [рекомендовала](#) Франции и Швеции пересмотреть правила налогообложения паевых страховых компаний и пенсионных фондов соответственно

Европейская комиссия рекомендовала Франции изменить правила налогообложения дивидендов, выплачиваемых «паевым страховым компаниям», учрежденным в других государствах-членах ЕС, поскольку порядок их налогообложения отличается от ситуации, когда имеют место отношения исключительно внутри Франции, что нарушает принцип свободного движения капитала. Страхование с привязкой паев - это схема страхования жизни, в которой страховые взносы, уплачиваемые держателем полиса, используются для

покупки паев в инвестиционных фондах, выбранных этим лицом, а дивиденды, выплачиваемые фондами, передаются страховщиком держателю полиса.

Комиссия также направила Швеции уведомление, в котором она обратила внимание на потенциальную несовместимость ее законодательства с законодательством ЕС о налогообложении дивидендов, выплачиваемых государственным пенсионным учреждениям. В то время как шведские государственные пенсионные фонды, как государственные учреждения, полностью освобождены от налоговых обязательств, дивиденды, выплачиваемые аналогичным государственным пенсионным учреждениям-нерезидентам, подлежат налогообложению у источника, обычно по ставке 15%, как это предусмотрено в налоговых соглашениях между Швецией и другими странами ЕС. Это, по мнению Комиссии, может нарушать принцип свободного движения капитала.

Налоговое управление Австралии [обновило](#) руководство по вопросу образования постоянного представительства в случае присутствия сотрудников в Австралии по причине коронавируса

Ранее Управлению высказывало позицию, в соответствии с которой критерии образования постоянного представительства неприменимы, если лицом соблюдены следующие условия:

- Не было постоянного представительства в Австралии до коронавируса;
- Временное присутствие сотрудников в Австралии связано исключительно с ограничениями на поездки из-за коронавируса;
- Сотрудники, временно пребывающие в Австралии, переедут за границу в кратчайшие сроки после смягчения ограничений на международные поездки;
- Не признано, что эти сотрудники создают постоянное представительство или получают доход от источников в Австралии для целей налогового законодательства другой юрисдикции.

Такой подход будет применяться до 30.06.2021. С 01.07.2021 этот подход перестанет применяться, и организации будет необходимо рассмотреть вопрос о том, приводят ли общие правила к образованию постоянного представительства в Австралии.

Управление внутренних доходов Сингапура [опубликовало](#) обновленное руководство по определению статуса налогового резидентства компаний и постоянных представительств в свете пандемии коронавируса

Республика Беларусь и Самоа [присоединились](#) к Расширенной программе сотрудничества по вопросам BEPS

Согласно обновленной информации от ОЭСР, Республика Беларусь и Самоа присоединились к Расширенной программе сотрудничества по вопросам BEPS, в результате чего общее количество ее участников достигло 139.

Молдова [присоединилась](#) к Протоколу о внесении изменений в Соглашение СНГ о взаимной помощи по налоговым вопросам

Протокол включает поправки, касающиеся электронного обмена информацией для налоговых целей.

Парламент Люксембурга [одобрил](#) законопроект о недопустимости вычета из налоговой базы процентов и роялти, перечисленных в пользу организаций из юрисдикций, не сотрудничающих с ЕС по налоговым вопросам

Департамент государственных доходов Ирландии [обновил](#) руководство по КИК

Руководство было обновлено в связи с поправками к правилам о КИК, которые были внесены Законом о финансах 2020 г. Данные поправки предусматривают отказ в предоставлении КИК некоторых налоговых льгот, если эти КИК являются резидентами юрисдикции, не сотрудничающих с ЕС в налоговых целях.

Сейшельские Острова [предпринимают](#) шаги по реформированию своего налогового режима с целью исключения из списка юрисдикций, не сотрудничающих с ЕС

Доминика [добавлена](#) в список юрисдикций, не сотрудничающих ЕС, а Барбадос исключен из этого списка

Кипр [продлил](#) действие Директивы о налоговом резидентстве и постоянном представительстве в контексте кризиса, вызванного коронавирусом

Продлено действие правил, согласно которым будут соблюдаться рекомендации ОЭСР при определении того, было ли приобретено налоговое резидентство или создано постоянное представительство на Кипре. Данные правила будут применяться в 2021 г. до тех пор, пока во всем мире будут действовать ограничения в связи с пандемией.

2. Письма Минфина России и ФНС России

Контролируемые иностранные компании

Письмо Минфина России от 22.01.2021 № 03-12-12/2/3577

В случае отсутствия прибыли у КИК в текущем финансовом году распределяемые такой компанией до окончания текущего финансового года суммы прибыли прошлых лет не могут рассматриваться для целей ст. 25.15 НК РФ в качестве промежуточных дивидендов, поскольку они не зависят от предполагаемой годовой прибыли этой компании

Письмо Минфина России от 10.02.2021 № 03-04-06/8766

При получении контролирующим лицом возврата суммы долга и процентов по договору займа, права требования по которому получены при ликвидации КИК в порядке п. 60 и 60.1 ст. 217 НК РФ, такое лицо вправе доходы на стоимость имущества (имущественных прав) по данным отчетности КИК, но не выше рыночной стоимости

Письмо ФНС России от 02.02.2021 № СД-4-3/1124@

В целях определения финансового результата КИК расчет среднего значения курса иностранной валюты производится с учетом курсов, действовавших в течение всех календарных дней периода, за который составлена финансовая отчетность

Контролируемая задолженность

Письмо Минфина России от 17.06.2020 № 03-08-05/51970

Для целей признания задолженности перед физическим лицом контролируемой определение статуса такого лица в качестве иностранного осуществляется исходя из гражданства, а не налогового резидентства

Основными критериями определения наличия контролируемой задолженности у налогоплательщика является наличие иностранного элемента в виде участия иностранного капитала, а также наличие взаимозависимости между заемщиком и займодавцем - иностранным лицом.

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ под лицами (лицом) понимаются организации и физические лица. При этом под физическими лицами понимаются граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства.

Таким образом, для целей п. 2 ст. 269 НК РФ при определении наличия у физического лица статуса иностранного должен использоваться критерий гражданства, а не резидентства данного физического лица.

Фактическое право на доход

Письмо ФНС России от 29.01.2021 № ШЮ-4-13/1002@

Если на момент выплаты дохода иностранной компании российская организация - источник выплаты дохода не располагает подтверждением фактического права на доход, то она обязана удержать налог по стандартной ставке, закрепленной в НК РФ для соответствующего вида дохода

Если налоговый агент удержал налог с дохода иностранной организации без применения пониженных ставок (освобождений от налогообложения), предусмотренных СоИДН, лицо, имеющее фактическое право на получение этого дохода, вправе обратиться за зачетом (возвратом) этого налога с представлением документов, указанных в ст. 312 НК РФ, в налоговый орган по месту нахождения налогового агента.

Международное налогообложение доходов от недвижимости

Письмо Минфина России от 27.01.2021 № 03-03-06/1/4843

Доход иностранной организации-резидента Великобритании от продажи недвижимого имущества, расположенного на территории РФ, облагается налогом у источника в РФ

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Письмо ФНС России от 03.02.2021 № БС-18-11/175@

Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей на территории иностранного государства, получаемое педагогическими работниками, не являющимися налоговыми резидентами РФ, не является объектом обложения НДФЛ

Международное налогообложение дивидендов

Письмо Минфина России от 15.05.2020 № 03-08-05/39911

Смена физическим лицом – получателем дивидендов российского налогового резидентства на кипрское после осуществления вложений в компанию не влияет на возможность применения льготных ставок по СоИДН между РФ и Кипром в качестве кипрского резидента при условии отсутствия признаков злоупотребления СоИДН

Письмо ФНС России от 19.02.2021 № БС-3-11/1186@

Дивиденды, выплачиваемые американской компанией физическому лицу - налоговому резиденту РФ, могут облагаться налогом в США по ставке 10%

Ставка 5% в соответствии с пп. "а" п. 2 ст. 10 СоИДН между РФ и США применима к организациям, и, следовательно, не может применяться к доходам физических лиц.

Статьей 22 СоИДН и ст. 232 НК РФ предусмотрен зачет налога, уплаченного за рубежом при уплате резидентом РФ НДФЛ в РФ.

Кроме того, если лицо считает, что действия одного или обоих Договаривающихся государств приводят или приведут к налогообложению не в соответствии с положениями СоИДН, оно в соответствии со ст. 24 может инициировать взаимосогласительную процедуру.

Письмо Минфина России от 01.02.2021 № 03-08-05/6172

При выплате дивидендов в рамках СоИДН между РФ и Кипром с 01.01.2021 применяются ставки и условия, установленные Протоколом от 08.09.2020

Международное налогообложение процентов и роялти

Письмо Минфина России от 08.02.2021 № 03-08-05/8043

Доход резидента Венгрии по договору авторского заказа не подлежит обложению у источника выплаты в РФ при условии, что такой доход может быть квалифицирован в качестве дохода от авторских прав и лицензий в соответствии со ст. 12 СоИДН и при наличии у лица фактического права на доход

Письмо ФНС России от 19.01.2021 № СД-4-3/383@

Удержание налоговым агентом суммы налога при выплате дохода в виде процентов по вкладам (депозитам) иностранной организации, самостоятельно признавшей себя налоговым резидентом РФ, не производится

Если в момент выплаты дохода налоговый агент не имел информации о факте признания компании налоговым резидентом РФ, в связи с чем исполнил обязанности удержанию и перечислению в бюджет налога, то налоговому агенту надлежит представить в налоговый орган уточненный Налоговый расчет за соответствующий период. Также он вправе обратиться за возвратом излишне уплаченных (излишне перечисленных) сумм налогов в порядке, определенном ст. 78 НК РФ.

Зачет иностранных налогов

Письмо Минфина России от 03.02.2021 № 03-08-05/6805

В случае удержания налога у источника выплаты в иностранном государстве, с которым у РФ действует СоИДН, не в соответствии с положениями такого соглашения данный налог при уплате налога на прибыль в РФ не зачитывается

Налогоплательщику следует обратиться в налоговый орган иностранного Государства за возвратом налога, удержанного в данном государстве не в соответствии с положениями СоИДН.

Иные вопросы международного налогообложения

Письмо ФНС России от 04.02.2021 № СД-4-3/1246@

Выплата российской компанией процентов, штрафных санкций по кредиту, а также выплат в виде компенсации иных расходов иностранному банку в качестве гаранта по задолженности дочерней иностранной компании облагается налогом у источника выплаты в России

В соответствии с п. 1 ст. 368 ГК РФ по независимой гарантии гарант принимает на себя обязательство уплатить третьему лицу (бенефициару) определенную денежную сумму в

соответствии с условиями данного гарантом обязательства независимо от действительности обеспечиваемого такой гарантией обязательства.

Таким образом, российская организация - гарант в рамках выплаты суммы независимой гарантии в адрес иностранной организации - бенефициара погашает обязательства принципала по выплате задолженности по кредиту (денежные средства в размере суммы основного долга, процентов, штрафов и компенсации иных расходов банка, предусмотренных кредитным договором).

Доходы иностранной организации - бенефициара в виде сумм процентов, штрафных санкций по кредиту, а также выплат в виде компенсации иных расходов банка, предусмотренных кредитным договором, подлежат налогообложению в соответствии с пп. 3, 9 и 10 п. 1 ст. 309 НК РФ, при условии, что соответствующая деятельность иностранной организации - бенефициара не приводит к образованию постоянного представительства на территории РФ.

Письмо ФНС России от 25.12.2020 № КВ-4-3/21410@

Возмещение российской компанией резиденту ОАЭ расходов по контракту из-за превышения периода разгрузки железнодорожных вагонов не относится к доходам от источников в РФ, поименованных в п. 1 ст. 309 НК РФ

Гражданское законодательство разделяет неустойку и убытки и дает возможность определения в договорных отношениях квалификации выплат.

В рассматриваемой ситуации сумма выплаты являлась компенсацией затрат продавца, а не неустойкой или штрафом. Следовательно, такой платеж не относится к доходам иностранной организации от источников в РФ в виде штрафов и пеней за нарушение российскими лицами договорных обязательств в соответствии с пп. 9 п. 1 ст. 309 НК РФ, а также не является иным аналогичным доходом в соответствии с пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ.

В таком случае доход относится к п. 2 ст. 309 НК РФ и облагается в РФ только в случае образования постоянного представительства.

Письмо Минфина России от 11.09.2020 № 03-08-05/80065

Доход иностранной организации по процентным свопам, заключаемым на рынке производных финансовых инструментов, является иным доходом от источников в РФ при отсутствии обстоятельств, указанных в ст. 54.1 НК РФ

В соответствии с п. 21.1 Комментариев к ст. 11 «Проценты» определение процентов не распространяется на выплаты, произведенные по определенным видам производных финансовых инструментов, в основе которых отсутствует долговое обязательство (например, процентный своп).

Однако определение процентов применяется в той мере, в которой заем считается существующим согласно принципу «приоритета сущности над формой», принципу «злоупотребления правами» или иной аналогичной доктрине.

Письмо ФНС России от 17.02.2021 № БС-3-11/1104@

Доходы от реализации акций иностранного эмитента за пределами РФ является доходом от источников за пределами РФ и облагается НДФЛ только в случае их получения физическими лицами – резидентами РФ

Письмо Минфина России от 08.02.2021 № 03-08-05/8046

Доходы иностранных компаний в виде процентного (купонного) дохода по выпущенным иностранными SPV-компаниями облигациям налогообложению в РФ не подлежат

3. Судебная практика

Контролируемые иностранные компании

Постановление АС Северо-Западного округа от 04.02.2021 по делу № [А56-52281/2020](#) Линд Н.П.

Спор о правомерности привлечения физического лица, не являющегося ИП, к ответственности за непредставление уведомления о КИК не подлежит рассмотрению арбитражным судом

Фактическое право на доход

Решение АС Челябинской обл. от 29.01.2021 по делу № [А76-5391/2020](#) АО «Южуралзолото Группа Компаний»

Кипрские компании не имели фактическое право на доход, поскольку (1) у них отсутствовал персонал; (2) должностные лица одной из компаний являлись «массовыми»; (3) сотрудники Общества имели право распоряжаться денежными средствами данных кипрских компаний; (4) 99% выручки компаний в спорном периоде составляли заемные средства, полученные от Общества; (5) полученные средства транзитом перенаправлялись резиденту БВО; (6) в спорный период иные доходы у кипрских компаний отсутствовали

Общество выплатило кипрским компаниям проценты по договорам займа. В отношении первой компании, приравняв эти проценты к дивидендам по правилам тонкой капитализации, Общество применило ставку в размере 5% по пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН между РФ и Кипром в редакции, действовавшей в спорном периоде. В отношении второй компании Общество применило освобождение от налогообложения выплаченных процентов по п. 1 ст. 11 Соглашения.

Налоговый орган доначислил Обществу налог по ставке 15% в отношении первой компании и по ставке 20% в отношении второй компании, указав, что кипрские компании не являлись фактическими получателями дохода.

Налоговый орган ссылался на следующие обстоятельства:

- У кипрских компаний отсутствовал персонал;
- Должностные лица одной из компаний являлись «массовыми»;
- Сотрудники, налогоплательщика имели право распоряжаться денежными средствами данных кипрских компаний, что указывает на отсутствие самостоятельности в действиях и решениях должностных лиц данных компаний и номинальном характере управления;
- 99% выручки компаний в спорном периоде составляли заемные средства, полученные от Общества;
- Данные средства транзитом перенаправлялись резиденту БВО;
- В указанный период иные доходы у кипрских компаний отсутствовали.

В виду того, что налоговым органом были установлены обстоятельства, свидетельствующие об аффилированности Общества, кипрских компаний и последующих получателей денежных средств, суд пришел к выводу, что Общество, выплачивая кипрским организациям проценты по договорам займа, знало о том, что фактическим получателем дохода будет являться резидент БВО, с которыми у России отсутствует СоИДН.

При этом, поскольку резидент БВО также являлся подконтрольным Обществу, договор займа мог быть заключен непосредственно с данной организацией, деловой цели включения в цепочку движения заемных денежных средств кипрских компаний не было.

Информационная система Bureau van Dijk является допустимым источником информации о взаимозависимости между российскими и иностранными компаниями

Суд со ссылкой на Письмо ФНС России от 18.12.2012 № ММВ-7-13/975@ отметил, что общедоступная информационная система Bureau van Dijk является допустимым источником информации, используемым налоговыми органами как для целей применения ст. 105.6 НК РФ, так и для иных вопросов, связанных с налогообложением.

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Решение АС Республики Башкортостан от 29.01.2021 по делу № [А07-14293/2020](#) ООО «Приволжэнерго»

При отсутствии зарегистрированных обособленных подразделений в Узбекистане российская компания не вправе определять место работы своих сотрудников на территории данного государства, поэтому их заработная плата не может считаться полученной от источников за пределами России

Общество не удерживало НДФЛ из заработной платы своих работников-нерезидентов, обосновывая это тем, что они осуществляли работу на территории Узбекистана, что было определено в их трудовых договорах. Данную заработную плату Общество квалифицировало в качестве доходов от источников за пределами России.

Суд, не соглашаясь с Обществом, указал, что по данным ЕГРЮЛ Общество на территории

Узбекистана не имеет открытых или закрытых обособленных подразделений, что свидетельствует об отсутствии расчетного счета за пределами России и указывает на отсутствие фактов выплаты заработной платы на территории Узбекистана.

Статьей 57 ТК РФ установлены обязательные для включения в трудовой договор условия, к которым, в частности, относятся место работы с указанием обособленного структурного подразделения и его местонахождения.

Однако при отсутствии у Общества обособленных подразделений на территории Узбекистана у него отсутствуют и рабочие места. Это означает что в трудовых договорах местом работы необоснованно обозначена территория Узбекистана.

Также Обществом не представлены документы, подтверждающие налогообложение доходов его сотрудников на территории Узбекистана, что свидетельствовало бы о возможном двойном налогообложении.

Таким образом, спорные доходы, полученные работниками Общества, не являющимися налоговыми резидентами России, подлежат обложению НДФЛ в России по ставке 30%.

Международное налогообложение дивидендов

Решение АС Республики Татарстан от 15.02.2021 по делу № [А65-27690/2020](#) ООО «Фирма «Лариса-Сити»

Доход в виде действительной стоимости доли в уставном капитале ООО, получаемый иностранным участником при выходе из ООО, облагается у источника выплаты в России в качестве дивидендов в части, превышающей вклад в уставный капитал

Общество при выходе кипрской компании из состава его участников не удержало налог у источника выплаты в России с дохода в виде действительной стоимости доли. Ссылаясь на корпоративное законодательство, Общество отметило, что при выходе участника из ООО происходит отчуждение его доли Обществу. При этом доходы иностранных организаций от продажи долей в ООО, по общему правилу, не облагаются налогом у источника выплаты в России на основании п. 2 ст. 309 НК РФ, а также п. 7 ст. 13 СоИДН между Россией и Кипром.

Суд не согласился с Обществом и указал, что в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада участником хозяйственного общества при выходе (выбытии) из хозяйственного общества. Данные положения применяются, в том числе, и к правоотношениям с участием иностранных организаций.

Таким образом, если действительная стоимость доли участника ООО при выходе из состава участников ООО превышает первоначальную стоимость доли, выплата в части, превышающей взнос этого иностранного участника в уставный капитал, признается для целей налогообложения доходом налогоплательщика - участника общества.

В то же время согласно п. 28 Комментариев к ст. 10 «Дивиденды» Модельной конвенции ОЭСР выплаты, рассматриваемые в качестве дивидендов, могут включать не только распределение прибыли на основе решения, принимаемого на ежегодных собраниях акционеров компании, но также иные выплаты в денежной форме или имеющие

денежный эквивалент, такие как премиальные акции, премии, ликвидационные выплаты и скрытое распределение прибыли.

Таким образом, анализируемый доход должен квалифицироваться в качестве дивидендов в части, превышающей вклад в уставный капитал.

Аналогичная правовая позиция получила свое отражение в письмах Минфина и в судебной практике.

Международное налогообложение процентов и роялти

Постановление Девятого ААС от 19.02.2021 по делу № [А40-307656/2019](#) АО «Почта России»

Лицензионные платежи в адрес японской компании за использование программного обеспечения и промышленного оборудования подлежат налогообложению у источника выплаты в России по ставке 10%

Общество приобрело у японской компании оборудование и право на пользование программного обеспечения и программно-аппаратных средств, которые обеспечивают функционирование приобретенного оборудования. Общество выплачивало лицензионные платежи без удержания налога у источника.

Налоговый орган привлек Общество к ответственности, посчитав, что платежи осуществлены за пользование промышленным оборудованием, которые в соответствии с пп. в п. 2 ст. 9 СоИДН между Россией и Японией могут облагаться у источника по ставке 10%.

Не согласившись, Общество обжаловало решение налогового органа, указав, что оплата осуществлялась за предоставление прав использования программ для ЭВМ, а не промышленного оборудования, а значит обложение должно осуществляться в соответствии с пп. а п. 2 ст. 9 СоИДН, то есть без удержания налога у источника.

Суды поддержали решение налогового органа, указав, что программное обеспечение и программные аппаратные средства неотделимы от передаваемого промышленного оборудования. У Общества отсутствовала возможность использовать программное обеспечение на ином оборудовании, а также использовать оборудование без поставляемого в комплекте с ним программного обеспечения. Следовательно, Обществу было предоставлено право использования промышленного оборудования, доход от которого облагается в соответствии с пп. в п. 2 ст. 9 СоИДН.

Решение АС Забайкальского края от 18.02.2021 по делу № [А78-10691/2020](#) ООО «Рудтехнология»

Зачет сверхнормативных процентов по контролируемой задолженности перед шведской материнской компанией в счет вклада в имущество правомерно квалифицирован налоговым органом как выплата таких процентов, облагаемая налогом у источника выплаты в качестве выплаты дивидендов

Постановление Суда по интеллектуальным правам от 08.02.2021 по делу № [A32-45550/2019](#) Alpha Group Co., Ltd

Исчисление налога и определение порядка его уплаты одной из сторон как налоговым агентом не подлежат доказыванию, исследованию и оценке судом в гражданско-правовом споре о выплате компенсации за нарушение исключительных прав

Налоговый контроль в сфере международного налогообложения

Решение АС Мурманской обл. от 16.02.2021 по делу № [A42-9907/2020](#) ООО «Севрыбпроект»

Уплата литовской компанией налога в Литве с дивидендов, полученных от российской компании, не освобождает от обязанности уплатить налог у источника в России

Суд применил позицию, выраженную в п. 9 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов (утв. Президиумом ВС РФ 12.07.2017).

Тот факт, что инспекция по результатам камеральных проверок налоговых расчетов о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за 1 квартал и за 1 полугодие не выявила нарушений, не препятствует возможности выявления нарушений, имевших место в этих отчетных периодах, в ходе камеральной проверки расчета за 9 месяцев соответствующего года

Суд отметил, что налоговый расчет составляется нарастающим итогом с начала года, поэтому в рамках камеральной налоговой проверки расчета за 9 месяцев проверяется не только отчетный период 3 квартала года, а все отчетные периоды с начала года.

Постановление АС Восточно-Сибирского округа от 18.02.2021 по делу № [A19-12789/2019](#) АО «Фармасинтез»

Информационные аналитические ресурсы компании Vireau van Dijk создаются по открытым источникам, в том числе, официальным, которыми налоговый орган вправе пользоваться. Данные ресурсы также рекомендованы Росфинмониторингом

Так, например, подобная рекомендация содержится в письме Федеральной службы по финансовому мониторингу от 15.02.2019 № 04-02-01/3276 «О направлении ответов на вопросы о применении отдельных требований законодательства в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении

Решение АС г. Москвы от 05.02.2021 по делу № [А40-102625/19](#) ПАО «САК «Энергогарант»

Подлежит удержанию налог у источника выплаты в России с суммы перестраховочной премии, выплаченной иностранному брокеру, если данная выплата произведена вне связи с реальной экономической деятельностью

Суд указал на необходимость удержания налога у источника с перестраховочных премий, выплаченных в адрес иностранного брокера, поскольку была установлена аффилированность всех участников отношений - Общества, брокера и перестраховщиков.

Кроме того, суд установил невозможность перестраховщиков принять на себя обязательства по данным сделкам, а также транзитный перевод выплаченных им сумм подконтрольной Обществу компании – резиденту Великобритании.

Суд пришел к выводу о фиктивном заключении договоров с целью вывода денежных средств из России, в связи с чем, по мнению суда, налоговым органом правомерно был доначислен налог у источника выплаты в России.

Иные вопросы международного налогообложения

Постановление Девятого ААС от 03.02.2021 по делу № [А40-131892/2020](#) АО «ВСК»

Взысканные российским судом в пользу резидента Доминиканской Республики проценты за пользование чужими денежными средствами облагаются налогом у источника выплаты в России

Общество не уплатило налог у источника выплаты в России в отношении процентов за пользование чужими денежными средствами, взысканных с него российским арбитражным судом по иску компании - резидента Доминиканской Республики.

Общество указало, что не имело возможность удержать налог, поскольку такие действия повлекли бы нарушение процедуры исполнительного производства.

Суд, не соглашаясь с Обществом, указал, что представители Общества принимали участие в рассмотрении иска иностранной компании и могли в данном процессе заявить о необходимости выделения суммы налога с подлежащей уплате задолженности, однако не сделали этого. Несовершение данного процессуального действия абсолютно не свидетельствует об отсутствии возможности удержания и перечисления суммы налога при выплате дохода иностранной организации и о превышении полномочий налогового органа.

Общество имело возможность обратиться к лицу, которому выплачен доход, с самостоятельными требованиями, направленными на взыскание денежных средств, эквивалентных сумме подлежащего удержанию налога.

Довод Общества о том, что списание в безакцептном порядке (инкассо) на основании

исполнительного листа или иного исполнительного документа влечет освобождение от обязанности налогового агента, так как не предполагает выделение из списанной суммы тех или иных обязательных платежей (в виде налога), не соответствует требованиям законодательства, в частности п. 2 ст. 3 НК РФ, поскольку исполнение обязанностей налогового агента не может быть поставлено в зависимость от способа выплаты (взыскания) дохода.

**Решение АС г. Москвы от 08.02.2021 по делу № [А40-198497/20](#)
ООО «Минскоблпродукт»**

Штраф за несоблюдение условий договора, выплаченный резиденту Белоруссии, облагается налогом у источника выплаты в России

Штрафы за несоблюдение условий договора поставки, заключенного с покупателями - резидентами Белоруссии, не поименованы в специальных статьях СоИДН между Россией и Белоруссией, определяющих порядок налогообложения того или иного дохода.

В соответствии со ст. 18 «Другие доходы» СоИДН виды доходов, возникающие из источников в договаривающемся Государстве, о которых не говорится в предыдущих статьях Соглашения, могут облагаться налогом в этом Государстве.

**Подпишитесь на бесплатную рассылку дайджеста новостей в области
международного налогообложения и других аналитических материалов,
отправив заявку на info@schekinlaw.ru**

Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru