



ДАЙДЖЕСТ

НОВОСТЕЙ В ОБЛАСТИ МЕЖДУНАРОДНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ № 69¹

Июль 2021 г.

1. Новости международного налогообложения 5

Начал действовать приказ ФНС России об утверждении форм уведомлений о переходе на уплату НДС с фиксированной прибыли КИК и об отказе от уплаты НДС с фиксированной прибыли КИК в электронной форме, а также о порядке их заполнения и форматах представления..... 5

Расширенная программа сотрудничества по вопросам BEPS заявила о заключении основного на двухкомпонентном подходе соглашения, направленного на решение налоговых проблем цифровизации экономики (Pillar One и Pillar Two) 5

Министры финансов G20 поддержали ключевые положения двухкомпонентного решения налоговых проблем цифровизации экономики, предложенного ОЭСР (Pillar One и Pillar Two) 5

Европейский суд общей юрисдикции не удовлетворил апелляцию компании Nike с требованием остановить проводимое ЕС расследование получения незаконной государственной помощи от Нидерландов..... 6

Европейская комиссия обжалует решение Европейского суда общей юрисдикции о том, что Люксембург не предоставлял Амазон незаконную государственную помощь 6

Верховный суд Нидерландов признал правомерным вычет процентов по международному внутригрупповому займу, несмотря на то что при структурировании отношений налогоплательщик стремился максимально уменьшить налоговые платежи 6

Верховный административный суд Финляндии указал, что доход физического лица – резидента Финляндии от люксембургского фонда с переменным капиталом (SICAV) не должен облагаться прогрессивным налогом, как и доходы, получаемые от финских инвестиционных фондов 7

Апелляционный суд в Канаде признал конституционным дополнительный налог для иностранных покупателей жилой недвижимости 8

В Испании принят Закон о борьбе с налоговым мошенничеством, направленный на имплементацию директивы ATAD I..... 8

Гернси и Джерси распространили на партнерства требования об экономическом присутствии 9

Египет опубликовал синтезированные тексты налоговых соглашений с 26 странами (в том числе с Россией) с учетом MLI на арабском и английском языках..... 9

Кения присоединилась к многостороннему соглашению об автоматическом обмене финансовой информацией..... 9

ОЭСР объявила о выпуске экспертных отчетов по второму этапу оценки разрешения споров в рамках действия 14 BEPS в отношении Аргентины, Индии, Колумбии, Латвии, Литвы, Хорватии, Чили и Южной Африки..... 9

¹ В дайджест включены наиболее интересные письма Минфина и ФНС России, судебные акты, а также новости международного налогообложения за период с 1 по 31 июля 2021 г.

2. Письма Минфина и ФНС России 9

Контролируемая задолженность 9

Обязанность налогового агента по перечислению в бюджет налога со сверхнормативных процентов, капитализированных (причисленных) к телу займа в течение отчетного периода, возникает в конце отчетного периода, поскольку только на эту дату может быть определен их размер..... 9

Обязанность налогового агента по перечислению в бюджет налога с выплаченных в течение отчетного периода сверхнормативных процентов возникает в конце отчетного периода, поскольку только на эту дату может быть определен их размер..... 9

Налоговое резидентство физических лиц 10

Критерии признания физического лица резидентом договаривающегося государства, установленные в СоИДН между Россией и Испанией, применяются только тогда, когда физическое лицо в соответствии с национальным законодательством одновременно является резидентом обоих договаривающихся государств..... 10

Фактическое право на доход..... 10

Отсутствие в НК РФ упоминания о конкретных документах, необходимых для определения фактического получателя дохода, свидетельствует о том, что законодатель не ограничивает налоговых агентов каким-либо перечнем, отдавая предпочтение содержательной части полученной информации..... 10

Подтверждение налогового резидентства..... 10

Если законодательство иностранного государства предусматривает подтверждение резидентства налогоплательщика в электронном виде, то российские налоговые агенты могут рассматривать такие электронные документы в качестве подтверждения статуса налогоплательщика..... 10

Постоянное представительство иностранной организации..... 10

Постоянное представительство возможно в случае, когда место деятельности находится в помещении другого предприятия, а также если предприятие занимало определенную территорию для ведения предпринимательской деятельности в отсутствие юридического права на использование определенного места (пространства) 10

Критерий «регулярная деятельность» в целях признания постоянного представительства определяется на основе анализа фактического осуществления деятельности в каждом конкретном случае..... 11

В целях признания постоянного представительства его деятельность необязательно должна быть производственной и постоянной, однако нужно, чтобы операции имели регулярный характер..... 12

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности..... 12

Если трудовым договором предусмотрено рабочее место сотрудника в иностранном государстве, то вознаграждение за работу за пределами России по такому договору относится к доходам от источников за пределами России. В данном случае работодатель не является налоговым агентом 12

Международное налогообложение дивидендов 13

Иностранная организация, самостоятельно признавшая себя налоговым резидентом России, является налоговым агентом по НДФЛ при выплате физическому лицу своих дивидендов..... 13

В отсутствие сведений о величине доходов резидента России депозитарий, осуществляющий ему выплаты по ценным бумагам, учитываемым у иностранного держателя, должен удерживать НДФЛ по ставке 13% 13

Международное налогообложение процентов и роялти..... 13

Порядок налогообложения доходов от использования в России прав на объекты интеллектуальной собственности, полученных иностранной организацией, зависит от обстоятельств и особенностей договорных отношений участников 13

Иные вопросы международного налогообложения 15

Доход кипрской организации по поставочным процентно-валютным свопам не облагается налогом у источника выплаты в России в отсутствие обстоятельств, свидетельствующих о получении необоснованной налоговой выгоды 15

Доход физического лица – резидента Австрии в виде прощения долга по займу перед российской организацией не облагается налогом у источника выплаты в России на основании СоИДН между Россией и Австрией в отсутствие обстоятельств, свидетельствующих о получении необоснованной налоговой выгоды 15

Доходы в виде социальной поддержки (помощи) российским гражданам, находящимся на территории иностранного государства и не имеющим возможности вернуться в Россию в связи с коронавирусом, не облагаются НДФЛ независимо от налогового резидентства их получателя 16

3. Судебная практика 16

Контролируемые иностранные компании 16

Банкротство организации – контролирующего лица не препятствует своевременному представлению уведомления о КИК и не является обстоятельством, исключаящим или смягчающим ответственность 16

Контролируемая задолженность 17

Задолженность перед иностранной компанией является контролируемой, поскольку контрагенты имеют общую иностранную материнскую компанию группы 17

Уступка российскому лицу права требования по контролируемой задолженности и процентам по ней, совершенная после проверяемого периода, не влияет на квалификацию задолженности в качестве контролируемой в проверяемом периоде 17

Информационная система Vigeai van Dijk является допустимым источником информации о взаимозависимости между российскими и иностранными компаниями 17

Фактическое право на доход 18

Кипрская компания не являлась фактическим получателем дивидендов от общества, поскольку перенаправляла полученные дивиденды компании на БВО, фактически не осуществляла иной деятельности и контролировалась работниками общества. Выдача займа за счет полученных дивидендов на 1–2 месяца перед их транзитной выплатой была искусственной сделкой, прикрывающей последующую транзитную выплату дивидендов. 18

Подтверждение налогового резидентства 19

Выписка из территориального реестра юридических лиц, подписанная судом по торговым делам, не является надлежащим подтверждением налогового резидентства Австрии у австрийского филиала банка из Лихтенштейна 19

Представление только в суд документа о налоговом резидентстве иностранного контрагента, выданного после спорного периода и без указания на конкретный период, не свидетельствует о недействительности решения по проверке 19

Международное налогообложение процентов и роялти 20

Лицензионные платежи в адрес японской компании за использование программного обеспечения и промышленного оборудования подлежат налогообложению у источника выплаты в России по ставке 10% 20

Налоговый контроль в сфере международного налогообложения 20

Сумма налога, удержанного с дохода иностранной организации в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на дату фактического перечисления налога в бюджет, а не на дату выплаты дохода 20

Налоговый агент, который при представлении уточненного расчета с увеличенной суммой налога доплатил налог, но не уплатил пени, не может быть освобожден от

ответственности за неисполнение своих обязанностей в срок на основании п. 4 ст. 81 НК РФ 21

Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении..... 22

Покупка обществом у иностранных компаний, входящих в эту же группу компаний, долей в российских организациях при условии реальности сделок и наличия деловой цели не может рассматриваться в качестве скрытого распределения дивидендов в адрес иностранных компаний группы. Если задолженность по такой сделке была конвертирована в заем, общество вправе учесть проценты по займу в расходах22

Подлежит удержанию налог у источника выплаты в России с суммы перестраховочной премии, выплаченной иностранному брокеру, если данная выплата произведена вне связи с реальной экономической деятельностью24

1. Новости международного налогообложения

Начал действовать [приказ ФНС России](#) об утверждении форм уведомлений о переходе на уплату НДФЛ с фиксированной прибыли КИК и об отказе от уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли КИК в электронной форме, а также о порядке их заполнения и форматах представления

Расширенная программа сотрудничества по вопросам BEPS заявила о заключении основанного на двухкомпонентном подходе [соглашения](#), направленного на решение налоговых проблем цифровизации экономики (Pillar One и Pillar Two)

ОЭСР объявила, что 130 стран и юрисдикций (включая Россию) присоединились к заявлению о выработке решения налоговых проблем, возникающих в результате цифровизации экономики (Pillar One и Pillar Two). Барбадос, Венгрия, Ирландия, Кения, Нигерия, Перу, Сент-Винсент и Гренадины, Шри-Ланка и Эстония еще не присоединились к заявлению. Оставшаяся работа над решением должна быть завершена в октябре 2021 года, а реализация запланирована на 2023 год.

Министры финансов G20 поддержали ключевые положения двухкомпонентного решения налоговых проблем цифровизации экономики, предложенного ОЭСР (Pillar One и Pillar Two)

Министры финансов и управляющие центральных банков G20 опубликовали официальное [коммюнике](#) по итогам встречи, состоявшейся 9–10 июля 2021 года, в частности о достижении соглашения, одобряющего ключевые составляющие двухкомпонентного решения для устранения налоговых проблем, возникающих в результате цифровизации экономики (Pillar One и Pillar Two).

Были поддержаны ключевые составляющие двух компонентов в отношении перераспределения прибыли транснациональных корпораций и эффективного глобального минимального налога, изложенные в опубликованном Заявлении о двухкомпонентном решении в отношении налоговых проблем, возникающих в результате цифровизации экономики, опубликованном ранее ОЭСР.

Европейский суд общей юрисдикции не удовлетворил апелляцию компании Nike с требованием остановить проводимое ЕС расследование расследование получения незаконной государственной помощи от Нидерландов

Суд постановил, что расследование по делу о государственной помощи в отношении налоговых механизмов компании Nike в Нидерландах должно быть продолжено. В соответствии с предварительными выводами расследования не подлежащие налогообложению лицензионные платежи Nike в пользу других компаний группы за права интеллектуальной собственности, одобренные рулингами Нидерландов, не отражают «экономическую реальность».

Европейская комиссия обжалует решение Европейского суда общей юрисдикции о том, что Люксембург не предоставлял Amazon незаконную государственную помощь

Европейская комиссия собирается обжаловать недавнюю отмену Европейским судом общей юрисдикции ее решения о предоставлении Люксембургом незаконной государственной помощи Amazon на сумму около 250 млн евро. Это решение стало результатом начатого в 2014 году расследования рулинга, предоставленного в адрес Amazon налоговыми органами Люксембурга, который позволял Amazon принимать к вычету чрезмерные, по мнению Комиссии, расходы на роялти в Европе.

Верховный суд Нидерландов признал правомерным вычет процентов по международному внутригрупповому займу, несмотря на то что при структурировании отношений налогоплательщик стремился максимально уменьшить налоговые платежи

Нидерландская компания, признаваемая прозрачной в соответствии с налоговыми стандартами США, является частью всемирной группы компаний. В 2009 году нидерландская компания взяла заем у своей материнской компании в США. Для выдачи займа материнская компания заняла средства у люксембургской финансовой компании этой же группы, которая, в свою очередь, получила средства через внешний облигационный заем. В декабре 2010 года данный заем был конвертирован в два займа, которые люксембургская финансовая компания предоставила двум дочерним компаниям нидерландской компании.

В налоговых декларациях за 2009 и 2010 годы нидерландская компания заявила к вычету проценты по кредиту от своей материнской компании в США и проценты, подлежащие выплате ее дочерними компаниями в пользу компании группы из Люксембурга. Однако инспекция отказала в вычете процентов, поскольку, по ее мнению, они начислялись не в соответствии с принципом вытянутой руки и размывают налоговую базу.

Верховный суд не согласился с налоговым органом, указав, что налогоплательщик свободен в выборе формы финансирования компании, в которой он участвует, и что эта свобода также распространяется на структурирование группы компаний. Выплаченные проценты соответствуют принципу вытянутой руки, даже если причитаются компании группы.

На этот вывод не влияет то, что способ финансирования мотивирован групповой заинтересованностью в уплате как можно меньших налогов во всем мире. Верховный суд также счел, что понятие группы не ограничивается компаниями, в которых налогоплательщик прямо или косвенно участвует.

Поскольку условия внутригрупповых займов были почти идентичны условиям внешнего облигационного займа люксембургской группы компаний, суд постановил, что, по существу, проценты затем выплачиваются третьей стороне, а в этом случае ограничение на их вычет не применяется.

Для данной оценки не имеет значения и то, что в займе участвует гибридная структура.

Верховный административный суд Финляндии [указал](#), что доход физического лица – резидента Финляндии от люксембургского фонда с переменным капиталом (SICAV) не должен облагаться прогрессивным налогом, как и доходы, получаемые от финских инвестиционных фондов

Физическое лицо – резидент Финляндии инвестировало в люксембургский фонд с переменным капиталом (SICAV). Финские налоговые органы на основе ст. 33 Закона Финляндии о подоходном налоге сделали вывод, что распределение дохода такого фонда должно рассматриваться как выплата дивидендов и, следовательно, облагаться прогрессивным налогом.

Налогоплательщик возражал против такой позиции, поскольку она приводит к более высокому налогообложению, нежели при распределении прибыли финским инвестиционным фондом, а это ограничивает свободное движение капитала.

Верховный административный суд Финляндии передал дело в Суд ЕС, который постановил, что финское налоговое законодательство, классифицирующее полученные от иностранного корпоративного инвестиционного фонда выплаты как доход, облагаемый прогрессивным налогом, отклоняется от обычного налогового регулирования фондов и противоречит законодательству ЕС (дело С-480/19).

Принимая во внимание предварительное постановление Суда ЕС, Высший административный суд постановил, что люксембургский фонд и инвестиционные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством Финляндии, объективно сопоставимы, поскольку обе структуры освобождены от налога на прибыль, а распределение доходов облагается налогом только на уровне получателя дохода. В связи с этим обложение спорного дохода прогрессивным налогом нарушает принцип свободного движения капитала и противоречит ст. 63 Договора о функционировании ЕС. Такой доход не должен облагаться прогрессивным налогом аналогично доходам, получаемым от финских инвестиционных фондов.

Апелляционный суд в Канаде [признал конституционным](#) дополнительный налог для иностранных покупателей жилой недвижимости

Апелляционный суд отметил, что доступность жилья в течение некоторого времени была проблемой в Большом Ванкувере. При этом налог на иностранных покупателей применяется только в отношении одного сегмента рынка недвижимости – жилой недвижимости и лишь на тех территориях, где иностранный спрос способствует росту цен.

Иностранные граждане, не желающие уплачивать дополнительный налог, могут свободно приобретать нежилую недвижимость или жилую недвижимость в районах, не подпадающих под его действие.

Таким образом, применение налога направлено на решение жилищной проблемы, а не на дискриминацию на основании гражданства или национального происхождения.

В Испании [принят](#) Закон о борьбе с налоговым мошенничеством, направленный на имплементацию директивы ATAD I

Изменены правила налогообложения КИК, «налога на выход», а также перечень налоговых гаваней. Закон вносит изменения и в другие акты с целью

предотвращения размывания налоговой базы.

[Гернси](#) и [Джерси](#) распространили на партнерства требования об экономическом присутствии

Египет [опубликовал](#) синтезированные [тексты](#) налоговых соглашений с 26 странами (в том числе с Россией) с учетом MLI на арабском и английском языках

Кения [присоединилась](#) к многостороннему соглашению об автоматическом обмене финансовой информацией

ОЭСР [объявила](#) о выпуске экспертных отчетов по второму этапу оценки разрешения споров в рамках действия 14 BEPS в отношении Аргентины, Индии, Колумбии, Латвии, Литвы, Хорватии, Чили и Южной Африки

2. Письма Минфина и ФНС России

Контролируемая задолженность

Письмо Минфина России от 28.06.2021 № 03-03-06/1/50827

Обязанность налогового агента по перечислению в бюджет налога со сверхнормативных процентов, капитализированных (причисленных) к телу займа в течение отчетного периода, возникает в конце отчетного периода, поскольку только на эту дату может быть определен их размер

Письмо Минфина России от 28.06.2021 № 03-03-06/1/50719

Обязанность налогового агента по перечислению в бюджет налога с выплаченных в течение отчетного периода сверхнормативных процентов возникает в конце отчетного периода, поскольку только на эту дату может быть определен их размер

Налоговое резидентство физических лиц

Письмо Минфина России от 01.10.2020 № 03-08-05/86013

Критерии признания физического лица резидентом договаривающегося государства, установленные в СоИДН между Россией и Испанией, применяются только тогда, когда физическое лицо в соответствии с национальным законодательством одновременно является резидентом обоих договаривающихся государств

Фактическое право на доход

Письмо Минфина России от 22.06.2021 № 03-08-05/49013

Отсутствие в НК РФ упоминания о конкретных документах, необходимых для определения фактического получателя дохода, свидетельствует о том, что законодатель не ограничивает налоговых агентов каким-либо перечнем, отдавая предпочтение содержательной части полученной информации

Подтверждение налогового резидентства

Письмо ФНС России от 03.06.2021 № СД-4-3/7777@

Если законодательство иностранного государства предусматривает подтверждение резидентства налогоплательщика в электронном виде, то российские налоговые агенты могут рассматривать такие электронные документы в качестве подтверждения статуса налогоплательщика

Постоянное представительство иностранной организации

Письмо Минфина России от 03.06.2021 № 03-08-05/43246

Постоянное представительство возможно в случае, когда место деятельности находится в помещении другого предприятия, а также если предприятие занимало определенную территорию для ведения предпринимательской

деятельности в отсутствие юридического права на использование определенного места (пространства)

Согласно Комментариям к ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР «Постоянное представительство» место деятельности может находиться в помещении другого предприятия. Это касается тех случаев, когда в постоянном распоряжении иностранного предприятия имеются определенные помещения (или их часть), принадлежащие другому предприятию. При этом юридическое право на использование данного места не требуется. Постоянное представительство возможно в случае, если предприятие занимало определенную территорию для ведения своей предпринимательской деятельности, не имея юридического права на ее использование.

Критерий «регулярная деятельность» в целях признания постоянного представительства определяется на основе анализа фактического осуществления деятельности в каждом конкретном случае

В Комментариях к ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР указано, что, поскольку место деятельности должно быть постоянным, постоянное представительство может считаться таковым лишь в случае, если место деятельности обладает определенной степенью постоянства, то есть не носит исключительно временный характер. Однако место деятельности может представлять собой постоянное представительство, в действительности существовавшее даже в течение весьма короткого периода времени, если в силу своей особенности эта деятельность может осуществляться только в течение короткого промежутка времени.

Практика показывает, что обычно постоянные представительства не признаются таковыми, если предпринимательская деятельность велась через место деятельности, просуществовавшее менее 6 месяцев. Исключение составляет случай, когда деятельность имеет периодически повторяющийся характер. При этом каждый период, в течение которого место использовалось, должен рассматриваться в совокупности с другими периодами его использования (что в совокупности может составить несколько лет и более).

Кроме того, в Комментариях к данной статье указано, что временное приостановление работы не является причиной прекращения существования постоянного представительства.

В целях признания постоянного представительства его деятельность необязательно должна быть производственной и постоянной, однако нужно, чтобы операции имели регулярный характер

Признаком постоянного представительства иностранной организации также является факт осуществления предпринимательской (направленной на получение прибыли) деятельности. Чтобы считаться предпринимательской, деятельность необязательно должна иметь производственный характер и быть постоянной, то есть осуществляться без перерыва в операциях, но нужно, чтобы операции совершались регулярно.

Налогообложение доходов физических лиц от международной трудовой деятельности

Письмо ФНС России от 15.07.2021 № БС-4-11/9947@

Если трудовым договором предусмотрено рабочее место сотрудника в иностранном государстве, то вознаграждение за работу за пределами России по такому договору относится к доходам от источников за пределами России. В данном случае работодатель не является налоговым агентом

С учетом пп. 6 п. 3 ст. 208 НК РФ, если трудовым договором предусмотрено рабочее место сотрудника в иностранном государстве, вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей за пределами России по такому договору относится к доходам от источников за пределами России.

Доходы от источников за пределами России, полученные работником-нерезидентом, не облагаются НДФЛ.

Если работник организации признается налоговым резидентом России, то согласно ст. 228 НК РФ по доходам от источников за пределами России исчисление, декларирование и уплату налога он осуществляет самостоятельно по завершении налогового периода.

С учетом изложенного в отношении указанных доходов работника российской организации данная организация не признается налоговым агентом.

Международное налогообложение дивидендов

Письмо Минфина России от 09.06.2021 № 03-04-06/45545

Иностранная организация, самостоятельно признавшая себя налоговым резидентом России, является налоговым агентом по НДФЛ при выплате физическому лицу своих дивидендов

В соответствии с п. 3 ст. 214 НК РФ исчисление суммы и уплата НДФЛ в отношении доходов от долевого участия в российской организации, полученных в виде дивидендов, осуществляются лицом, признаваемым согласно гл. 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц» налоговым агентом. Данная норма также применяется иностранными организациями, признаваемыми налоговыми резидентами России.

Письмо Минфина России от 12.07.2021 № 03-04-06/55329

В отсутствие сведений о величине доходов резидента России депозитарий, осуществляющий ему выплаты по ценным бумагам, учитываемым у иностранного держателя, должен удерживать НДФЛ по ставке 13%

В отсутствие информации о величине доходов каждого физического лица – резидента России (от которой зависит налоговая ставка по НДФЛ – 13 или 15%) при исчислении налога налоговым агентом (депозитарием) с учетом ст. 214.6 НК РФ применяется ставка 13%. Если в этом случае налог будет удержан не в полном объеме, физическое лицо обязано самостоятельно исчислить и уплатить недостающую сумму налога.

Международное налогообложение процентов и роялти

Письмо Минфина России от 13.05.2021 № 03-07-08/36254

Порядок налогообложения доходов от использования в России прав на объекты интеллектуальной собственности, полученных иностранной организацией, зависит от обстоятельств и особенностей договорных отношений участников

В пункте 12.2 Комментариев к ст. 12 «Роялти» Модельной конвенции ОЭСР указывается, что характер платежей, полученных в рамках сделок с передачей компьютерного программного продукта, зависит от характера прав,

приобретаемых получателем по соответствующему соглашению в отношении использования программ. Права на программное обеспечение являются одной из форм интеллектуальной собственности.

Платежи за приобретение частичных прав в рамках авторского права (без полного отчуждения прав) будут представлять собой роялти, когда вознаграждение осуществляется за предоставление прав на использование программы таким образом, что без лицензии это использование будет нарушением закона об авторских правах.

Платежи за приобретение частичных прав в рамках авторского права (без полного отчуждения прав) будут представлять собой роялти, когда вознаграждение осуществляется за предоставление прав на использование программы таким образом, что без лицензии это использование является нарушением закона об авторских правах.

Одновременно, в соответствии с Комментариями к данной статье, а также практикой применения СоИДН в случаях приобретения прав в отношении авторских прав, когда они ограничиваются тем объемом, который необходим пользователю для работы с программой (например, когда получатель приобретает ограниченные права на воспроизведение программы), доходы от предоставления таких прав рассматриваются как доходы от предпринимательской деятельности.

Передаваемые в таких случаях права позволяют пользователю копировать программу, например, на жесткий диск его компьютера или для архивных целей. Независимо от того, предоставляется ли такое право по закону или на основании лицензионного соглашения самим владельцем авторского права, копирование программы на жесткий диск либо на оперативное запоминающее устройство компьютера или архивное копирование является ключевым моментом ее использования. Следовательно, права в отношении такого копирования, направленного не более чем на эффективное использование программы пользователем, не должны приниматься в расчет при анализе характера сделки для налоговых целей.

Если соглашения и разрешают установку нескольких копий программы в рамках собственной деятельности приобретателя, такие права в целом ограничены количеством копий, необходимым для обеспечения работы программы на компьютерах или в сети лицензиата, при этом по лицензии не допускается воспроизведение для любых других целей.

Платежи по таким соглашениям в большинстве случаев рассматриваются как доходы от предпринимательской деятельности.

Если разработчик программного обеспечения или программист соглашаются предоставить информацию об идеях и принципах, лежащих в основе программы, таких как логические схемы, алгоритмы, языки программирования или методика, то платежи могут рассматриваться как роялти, но лишь в той мере, в какой они являются вознаграждением за использование либо за право на использование секретных формул или информации, связанной с промышленным, коммерческим или научным опытом.

Таким образом, порядок налогообложения доходов от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности, полученных иностранной организацией, зависит от обстоятельств и особенностей договорных отношений между участниками договоров.

Иные вопросы международного налогообложения

Письмо Минфина России от 25.06.2021 № 03-08-05/50282

Доход кипрской организации по поставочным процентно-валютным свопам не облагается налогом у источника выплаты в России в отсутствие обстоятельств, свидетельствующих о получении необоснованной налоговой выгоды

В соответствии с Комментариями к ст. 11 Модельной конвенции ОЭСР «Проценты» определение процентов обычно не распространяется на выплаты, осуществленные по определенным видам производных финансовых инструментов, в основе которых отсутствует долговое обязательство. Однако определение процентов применяется в той мере, в какой заем считается существующим согласно принципу «приоритета сущности над формой», принципу «злоупотребления правами» или иной аналогичной доктрине.

Письмо Минфина России от 25.06.2021 № 03-04-05/50485

Доход физического лица – резидента Австрии в виде прощения долга по займу перед российской организацией не облагается налогом у источника выплаты в России на основании СоИДН между Россией и Австрией в отсутствие

обстоятельств, свидетельствующих о получении необоснованной налоговой выгоды

Письмо Минфина России от 28.06.2021 № 03-04-09/50724

Доходы в виде социальной поддержки (помощи) российским гражданам, находящимся на территории иностранного государства и не имеющим возможности вернуться в Россию в связи с коронавирусом, не облагаются НДФЛ независимо от налогового резидентства их получателя

3. Судебная практика

Контролируемые иностранные компании

Решение Арбитражного суда города Москвы от 12.07.2021 по делу № [А40-75547/21](#) ООО «Интерконсалтинг»

Банкротство организации – контролирующего лица не препятствует своевременному представлению уведомления о КИК и не является обстоятельством, исключаящим или смягчающим ответственность

Обществом не представлено уведомление о контролируемых иностранных компаниях за 2019 год, в связи с чем налоговый орган привлек его к ответственности.

Обращаясь в суд, общество указало, что является банкротом и не осуществляет финансово-хозяйственной деятельности. Электронная подпись, а также возможность сдачи уведомления о КИК в электронной форме отсутствуют. По мнению общества, данные обстоятельства свидетельствуют о его неправомерном привлечении к ответственности.

Суд, тем не менее, не усмотрел оснований для освобождения общества от ответственности либо для ее смягчения. Конкурсный управляющий был уведомлен об участии общества в иностранных компаниях, а также об обязанности представить уведомление о КИК, однако такое уведомление не было представлено.

Контролируемая задолженность

Решение Арбитражного суда Псковской области от 08.07.2021 по делу № [A52-4879/2020](#) ООО «Дедовичская лесная компания»

Задолженность перед иностранной компанией является контролируемой, поскольку контрагенты имеют общую иностранную материнскую компанию группы

Налоговый орган пришел к выводу, что задолженность ва перед иностранной компанией является контролируемой. Данный вывод инспекции подтверждается следующими обстоятельствами. Единственным участником общества в течение проверяемого периода была другая российская компания, чьим участником с долей 90% являлась иностранная компания. При этом данная иностранная компания была акционером другой иностранной компании – заимодавца общества. Таким образом, участники договора займа в течение проверяемого периода имели общую иностранную материнскую компанию группы.

На основании данных обстоятельств суд согласился с правомерностью квалификации задолженности общества в качестве контролируемой. Довод общества о несоответствии задолженности условиям ст. 269 НК РФ (в редакции, действовавшей в 2016 г.) судом отклонен, поскольку основан на ее формальном прочтении.

Уступка российскому лицу права требования по контролируемой задолженности и процентам по ней, совершенная после проверяемого периода, не влияет на квалификацию задолженности в качестве контролируемой в проверяемом периоде

Возражая против квалификации задолженности в качестве контролируемой в налоговом периоде 2016 года, общество указало, что в 2017 году была осуществлена уступка права требования по соответствующему займу и процентам по нему в адрес российского лица. Суд не согласился с обществом и отметил, что совершение подобной сделки после проверяемого периода не влияет на квалификацию задолженности в течение этого периода.

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

Суд отметил, что общедоступная платная информационная система Bureau van Dijk является допустимым источником информации. Оснований ставить под сомнение достоверность информации, полученной из данного источника, не имеется.

Фактическое право на доход

Решение Арбитражного суда города Москвы от 08.07.2021 по делу № [А40-99373/20](#) АО «ОХК «Уралхим»

Кипрская компания не являлась фактическим получателем дивидендов от общества, поскольку перенаправляла полученные дивиденды компании на БВО, фактически не осуществляла иной деятельности и контролировалась работниками общества. Выдача займа за счет полученных дивидендов на 1–2 месяца перед их транзитной выплатой была искусственной сделкой, прикрывающей последующую транзитную выплату дивидендов

Общество выплачивало дивиденды кипрской компании с применением ставки 5% в соответствии со ст. 10 СоИДН между Россией и Кипром. Налоговый орган отказал в применении пониженной ставки, не признав за кипрской компанией фактического права на дивиденды. Инспекция отметила, что дивиденды в последующем были перечислены в качестве дивидендов другой кипрской компании, которая перечислила их компании на БВО также в виде дивидендов.

Оспаривая позицию налогового органа, общество ссылалось на следующие обстоятельства:

- полученные дивиденды не были перечислены другой компании в качестве дивидендов, а были предоставлены в качестве займа, на который начислялись проценты;
- акционер общества имел квалифицированный персонал (10–11 работников), осуществлявший самостоятельную деятельность, и нес общехозяйственные расходы;
- кипрская компания несла самостоятельные коммерческие риски в виде передачи в залог акций общества в счет обеспечения его кредитных обязательств перед банком.

Суд не согласился с обществом и признал правомерным решение инспекции, указав следующее:

- полученные дивиденды действительно сначала были предоставлены в качестве займа, однако заемщиком являлась другая компания этой же группы, а возврат займа был осуществлен в пределах 1–2 месяцев после его выдачи. После возврата займа средства были выплачены в качестве дивидендов другой кипрской компании, которая перечислила их компании на БВО также в виде дивидендов. Указанные заемные операции искусственно включены в цепочку и осуществлялись с единственной целью – прикрыть последующий перевод дивидендов;
- иностранные компании фактически не осуществляют иной самостоятельной деятельности, кроме перечисления дивидендов и выдачи внутригрупповых займов;
- в кипрской компании действительно числятся сотрудники, однако их работа является номинальной. Эти лица работают одновременно в других организациях, расположенных в одном офисе, и подконтрольны обществу и группе компаний, в которой оно участвует;
- иностранные компании имеют в российском банке счета, контролируемые обществом;
- довод о наличии предпринимательских рисков при залоге акций общества свидетельствует о том, что именно оно является инвестором и несет основную нагрузку при осуществлении инвестиционной деятельности группы.

Подтверждение налогового резидентства

Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.07.2021 по делу № [A56-16972/2021](#) АО «Ленстройтрест»

Выписка из территориального реестра юридических лиц, подписанная судом по торговым делам, не является надлежащим подтверждением налогового резидентства Австрии у австрийского филиала банка из Лихтенштейна

Суды отметили, что в соответствии с СоИДН между Россией и Австрией подтверждение налогового резидентства Австрии должно быть выдано Федеральным министром финансов или его уполномоченным представителем.

Представление только в суд документа о налоговом резидентстве иностранного контрагента, выданного после спорного периода и без указания на

конкретный период, не свидетельствует о недействительности решения по проверке

Получение обществом документов компетентного органа, подтверждающих налоговое резидентство иностранного контрагента, после завершения налоговой проверки предоставляет право на возврат излишне доначисленных (уплаченных, удержанных) налогов, но не является основанием для признания решения инспекции недействительным.

Международное налогообложение процентов и роялти

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.06.2021 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 использование программного обеспечения и программно-аппаратных средств, которые обеспечивают функционирование приобретенного оборудования. Общество выплачивало лицензионные платежи без удержания налога у источника, квалифицировав выплату как вознаграждение за предоставление прав использования программ для ЭВМ.

Налоговый орган и суды пришли к выводу, что обществу было предоставлено право использования промышленного оборудования, доход от которого облагается в соответствии с пп. в п. 2 ст. 9 СоИДН между Россией и Японией.

Налоговый контроль в сфере международного налогообложения

Решение Арбитражного суда Хабаровского края от 28.06.2021 по делу № [А73-4779/2021](#) ООО «Трансбункер-Ванино»

Сумма налога, удержанного с дохода иностранной организации в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на дату фактического перечисления налога в бюджет, а не на дату выплаты дохода

Общество выплатило дивиденды в иностранной валюте своему кипрскому участнику с удержанием налога по ставке 5% в соответствии со ст. 10 СоИДН между РФ и Кипром. Затем инспекцией было установлено, что кипрская компания не отвечает признакам фактического получателя дохода, в связи с чем применение пониженной ставки признано неправомерным.

Общество представило уточненный расчет и доплатило налог по ставке 15%. Перечисленная в бюджет сумма недоимки в рублях была рассчитана по курсу ЦБ РФ на дату выплаты дохода, а не на дату перечисления налога. Налоговый орган не согласился с расчетом уплаченной суммы, указав, что подлежал применению курс иностранной валюты на дату фактического перечисления налога в бюджет.

Суд поддержал решение налогового органа и отклонил довод общества о том, что п. 5 ст. 45 НК РФ, в соответствии с которым сумма налога определяется по курсу на дату его перечисления в бюджет, относится только к исполнению обязанности налогоплательщиками. Суд отметил, что общество не учло п. 8 ст. 45 НК РФ, в соответствии с которым правила ст. 45 НК РФ распространяются и на налоговых агентов.

Решение Арбитражного суда города Москвы от 08.07.2021 по делу № [А40-65909/21](#) ООО «ИФМ-ЭЛЕКТРОНИК»

Налоговый агент, который при представлении уточненного расчета с увеличенной суммой налога доплатил налог, но не уплатил пени, не может быть освобожден от ответственности за неисполнение своих обязанностей в срок на основании п. 4 ст. 81 НК РФ

Общество осуществило две выплаты дивидендов немецкому участнику с удержанием налога по ставке 5% в соответствии с СоИДН между Россией и Германией. Суммы налогов были отражены в расчетах общества как налогового агента о суммах доходов, выплаченных иностранным организациям.

Инспекция направила требование о представлении пояснений по применению ставки 5%, после чего общество доплатило налог по ставке 15% и представило уточненные расчеты с соответствующими суммами налогов. Однако суммы пеней не были уплачены обществом в полном объеме, на основании чего налоговый орган отказал ему в освобождении от ответственности по пп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ. Изложенные обстоятельства были признаны инспекцией лишь в качестве смягчающих. Размер штрафа уменьшен в 2 раза.

Суд признал решение налогового органа законным, отметив факт уменьшения штрафа налоговым органом.

Иные способы борьбы с неуплатой налогов в международном налогообложении

Решение Арбитражного суда города Москвы от 30.07.2021 по делу № [А40-118073/19](#) АО «Торговый дом «Перекресток»

Покупка обществом у иностранных компаний, входящих в эту же группу компаний, долей в российских организациях при условии реальности сделок и наличия деловой цели не может рассматриваться в качестве скрытого распределения дивидендов в адрес иностранных компаний группы. Если задолженность по такой сделке была конвертирована в заем, общество вправе учесть проценты по займу в расходах

Общество приобрело у иностранных компаний, входящих в эту же группу компаний, доли в российских организациях с целью последующего создания консолидированной группы налогоплательщиков в России. Некоторые сделки были оплачены за счет собственных средств общества, а по каким-то из них задолженность была конвертирована в займы, по которым начислялись проценты.

Инспекция признала выплаты общества по договорам купли-продажи долей и займа скрытым распределением дивидендов в пользу иностранных компаний группы, облагаемым по ставке 15% ввиду отсутствия у получателей фактического права на доход. Кроме того, инспекция отказала обществу в учете процентов по займу в составе расходов.

По мнению проверяющих, сделки по передаче российских компаний являлись мнимыми и представляли собой согласованные действия взаимозависимых сторон по выводу денежных средств за рубеж без удержания налога в России. Российские компании, доли которых были переданы обществу, уже входили в ту же группу компаний, поэтому их передача на возмездной основе другой компании группы лишена экономического смысла. Кроме того, в части процентов выплата осуществлялась транзитом через кипрскую компанию в адрес люксембургской компании с минимальной уплатой налога на Кипре и освобождением от налогообложения в Люксембурге ввиду квалификации платежей в качестве дивидендов.

Суд признал претензии налогового органа необоснованными, указав следующее:

- инспекция не оспаривает принадлежность долей российских компаний обществу и правомерность создания КГН, поэтому сделки по приобретению долей не являются мнимыми. Принадлежность российских компаний той же группе не идентично владению в качестве материнской компании, поскольку только в последнем случае будут соблюдены условия для создания КГН;
- об отсутствии мнимого характера сделок свидетельствует также факт их одобрения со стороны ФАС России и уполномоченного органа Люксембурга. Инспекция фактически ставит под сомнение квалификацию, ранее согласованную компетентными государственными органами;
- сделки имели деловую цель – создание КГН на базе российских компаний, что с учетом отсутствия признаков искусственности свидетельствует об отсутствии у налогоплательщика цели по получению налоговой выгоды;
- фактически претензии инспекции сводятся к способу совершения сделок – идентичный результат мог быть достигнут путем внесения в уставный капитал общества долей российских компаний без необходимости выплаты денежных средств за рубеж. Однако налоговые органы не вправе оспаривать способ достижения налогоплательщиком деловой цели, такие действия выходят за рамки их полномочий;
- выплаченные обществом денежные средства впоследствии фактически были возвращены обществу в виде вложений со стороны иностранных компаний. Это опровергает позицию инспекции о выводе денежных средств в иностранные юрисдикции в результате совершения спорных сделок;
- выплата дохода не может признаваться скрытым распределением дивидендов, поскольку нераспределенная прибыль налогоплательщика по итогу совершения сделок осталась неизменной;
- довод инспекции о квалификации процентных доходов в качестве дивидендов на уровне люксембургской компании не может влиять на квалификацию дохода с точки зрения законодательства РФ;
- иностранные компании группы имели фактическое право на доходы.

Постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.06.2021 по делу № [А40-102625/2019](#) 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

Суды поддержали доводы инспекции о фиктивном заключении договоров с целью вывода денежных средств из России. Налог у источника выплаты в России доначислен налоговым органом правомерно.

Установлена невозможность перестраховщиков принять на себя обязательства по данным сделкам, а также транзитный перевод выплаченных им сумм подконтрольной обществу компании – резиденту Великобритании. Судами учтено и то, что общество и иностранные контрагенты являлись аффилированными.

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

Архив дайджестов находится на сайте www.schekinlaw.ru