

ПИСЬМО ФНС РОССИИ от 09.03.2023 № ШЮ-4-13/2691@

Федеральная налоговая служба в целях выработки единообразных подходов обобщила ответы на поступающие вопросы о порядке:

- налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации,

- применения положений соглашений об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией с иностранными государствами (далее - СОИДН).

1. Об определении наличия дохода у иностранной компании.

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая, в частности, в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль организаций" Кодекса (пункт 1 статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс)).

Это относится и к иностранным организациям, получающим доходы от источников в Российской Федерации (абзац 3 пункта 1 статьи 246 Кодекса).

Таким образом, например, возвращение российским заёмщиком иностранному заимодавцу основной суммы долга по договору займа не рассматривается в качестве дохода заимодавца от источников в Российской Федерации, поскольку не несет для него экономической выгоды.

2. Порядок применения Кодекса и СОИДН.

Сначала следует определить вид выплачиваемого дохода и убедиться, что Кодексом предусмотрено взимание налога у источника выплаты с такого дохода.

В подпунктах 1 - 10 пункта 1 статьи 309 Кодекса перечислены доходы от источников в Российской Федерации, не связанные с осуществлением деятельности иностранной организацией в Российской Федерации и подлежащие налогообложению в России. Такие доходы облагаются налогом независимо от формы, в которой они получены, в частности, в натуральной или иной неденежной форме¹.

Необходимо помнить, что положения СОИДН могут только улучшить положения налогоплательщика, так как лишь налагают ограничения (или обязательства) на внутреннее налоговое законодательство государств-партнеров. Если же налоговым Кодексом налогообложение какого-либо дохода не предусмотрено, положения СОИДН не дают налоговым органам дополнительных оснований для налогообложения.

3. Порядок налогообложения в случае, если несколько выплат объединены в один платеж.

Некоторые выплаты могут объединять разные виды доходов, от чего будет зависеть их налогообложение.

В этих случаях необходимо устанавливать фактический размер каждого вида дохода в общей сумме и определять соответствующие налоговые последствия.

Например, при рассмотрении вопроса о налогообложении доходов от международных перевозок необходимо учитывать, что доход от оказания услуг перевозки возникает только у перевозчика. Такой доход подлежит налогообложению в Российской Федерации (подпункт 8

¹ Например, путем погашения обязательств, в виде прощения долга, зачета требований.

пункта 1 статьи 309 Кодекса). В случаях, когда такой доход выплачивается через посреднические организации, например, агентов, брокеров или транспортно-экспедиторские компании, не являющиеся перевозчиками, выплачиваемый доход может дополнительно включать вознаграждение посредника или стоимость прочих услуг экспедитора. Услуги уже не подлежат налогообложению в Российской Федерации (пункт 2 статьи 309 Кодекса).

4. Порядок применения положений СОИДН.

Положения СОИДН следует читать и применять в строгой внутренней очередности.

В первую очередь необходимо убедиться, что субъект налогообложения имеет право на применение положений СОИДН (статьи 1², 3 и 4 СОИДН), так как, из перечня субъектов могут быть выведены отдельные организационно-правовые формы: например, Конвенция между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994 "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост стоимости имущества" не распространяется на партнерства. Также филиалы и представительства не являются отдельными лицами и не наделены самостоятельным правом на получение преимуществ по СОИДН.

Далее нужно проверить налог, в отношении которого определяются обязательства. СОИДН не распространяются на НДС, но могут распространяться на налоги на имущество.

После этого следует переходить к оценке применимости той или иной нормы СОИДН, определяющей налоговые права договаривающихся государств на конкретный вид дохода.

Например, для компаний сначала применяются статьи, посвященные отдельным видам доходов (это статьи 6, 8, 10-13 СОИДН). Если они не подходят, то применяется общая статья, посвященная прибыли от предпринимательской деятельности (статья 7 СОИДН).

В самую последнюю очередь применяется статья, посвященная "другим доходам" (или "иным доходам").

5. Налогоплательщик не вправе выбирать, где платить налог.

Положения СОИДН не представляют возможности выбора налоговым агентом (налогоплательщиком) государства, в котором необходимо уплатить налог.

Например, по СОИДН с Республикой Беларусь³ дивиденды, выплачиваемые российским предприятием лицу в Беларуси, могут облагаться налогом в Беларуси (п. 1 ст. 9 СОИДН с Республикой Беларусь). Вместе с тем у Российской Федерации в такой ситуации также есть право взимать налог, но не более 15% (п. 2 ст. 9 СОИДН с Республикой Беларусь).

Указанное не означает что белорусский налогоплательщик может выбирать, заплатить ему налог в России или в Беларуси.

Российский налоговый агент обязан удержать 15% с дивидендов, выплачиваемых лицу в Беларуси. После этого получатель сможет зачесть удержанный таким образом налог против своих обязательств в Беларуси (ст. 20 СОИДН с Республикой Беларусь).

6. Об установлении СОИДН ставки выше, чем предусмотрено Кодексом.

² Статья 1 "Лица, к которым применяется соглашение", статья 3 "Общие определения" и статья 4 "Резидент". Здесь и далее нумерация статей указана в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 24.02.2010 N 84 (ред. от 26.04.2014) "О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество". Фактическая нумерация конкретного соглашения может отличаться.

³ Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Беларусь от 21.04.1995 "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и имущество"

Положения СОИДН не устанавливают новые налоговые ставки, а только ограничивают ставки налога, предусмотренные Кодексом. Если СОИДН предусматривает более высокую ставку налога у источника выплаты, чем предусмотрена Кодексом, то применяется ставка, предусмотренная Кодексом.

7. О влиянии положений СОИДН на налоговые обязательства, установленные Кодексом.

Положения СОИДН могут ограничивать, в том числе исключать⁴, положения Кодекса, которые определяют налогообложение доходов иностранных организаций.

Например, Кодекс предусматривает налог у источника на лицензионные платежи за использование прав на объекты интеллектуальной собственности (подпункт 4 пункта 1 статьи 309 Кодекса). При этом Кодексом установлен открытый перечень видов доходов от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности, подлежащих налогообложению налогом у источника выплаты. То есть, в отсутствие СОИДН Кодекс предполагает удержание 20% налога с таких выплат.

При этом, например, СОИДН с Канадой ограничивает ставку налога до 10% (пункт 2 статьи 12 СОИДН с Канадой).

При этом СОИДН с Канадой⁵ прямо исключает распространение положений пункта 2 статьи 12 СОИДН с Канадой, например, на доходы от авторских прав и лицензий за использование или предоставление права использования компьютерных программ⁶. Данная статья не применима к такому виду дохода. Следовательно, к таким выплатам не применяются положения вышеуказанной статьи и будет применяться статья 7 СОИДН с Канадой, "возврат" в Кодекс не осуществляется. Доход от лицензий за использование компьютерных программ квалифицируется как прибыль от предпринимательской деятельности резидента Канады и подлежит налогообложению только в Канаде. Таким образом, такой доход не будет облагаться в Российской Федерации.

8. О "других доходах" в СОИДН.

Статья "Другие доходы" (иные доходы) обычно распространяется на доходы, возникающие из источников в Договариваемом Государстве, о которых не говорится в предыдущих статьях СОИДН. Это доходы, не образующие прибыль от предпринимательской деятельности и не относящиеся ни к одной из специальных категорий доходов, упомянутых в других статьях СОИДН.

Как правило, это разовые доходы случайного характера, которые невозможно или крайне затруднительно отнести к какому-либо из видов доходов, рассматриваемых в других статьях СОИДН. Примером могут служить доходы, полученные в виде выигрышей и призов, благотворительной помощи, подарков, алиментов.

Обращаем внимание, что квалификация дохода согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 309 Кодекса также не означает прямую возможность применения статьи "Другие доходы" (Иные доходы) СОИДН, так как в указанном подпункте идет речь об "иных аналогичных" доходах. Таким образом, этот пункт рассматривает аналоги доходов, упомянутых в подпунктах 1-9 пункта 1 статьи 309 Кодекса, а они имеют вполне характерную природу и могут быть отнесены к соответствующей статье СОИДН.

⁴ Квалификация дохода, предусмотренная положениями СОИДН имеет приоритет над внутренним законодательством в силу статьи 15 Конституции Российской Федерации и статьи 7 Кодекса.

⁵ Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Канады об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество от 05.10.1995

⁶ Полный список исключений см. в статье 12 "Доходы от авторских прав и лицензий" СОИДН с Канадой.

9. Изменения СОИДН.

СОИДН могут меняться с течением времени по согласованию между государствами. Незначительные изменения фиксируются Протоколом, а существенные изменения, как правило, приводят к заключению нового СОИДН. В последнем случае надо внимательно проверять периоды, к которым относится соответствующая редакция соглашения.

С 1 января 2021 года, применяя положения СОИДН необходимо учитывать Многостороннюю конвенцию по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24 ноября 2016 года (далее - Многосторонняя конвенция)⁷. В соответствии с Законом № 79-ФЗ Российская Федерация распространила действие Многосторонней конвенции на СОИДН, заключенные Россией с 71 иностранным государством.

При этом СОИДН продолжают действовать, а Многосторонняя конвенция изменяет или уточняет некоторые их положения. В качестве "минимального стандарта" (положений, которые обязательны при подписании Многосторонней конвенции) Российской Федерацией были приняты:

- унификация преамбул к СОИДН,
- включение в текст СОИДН "правила основной цели" (principle purpose test),
- дополнительное упрощенное положение об ограничении льгот (simplified limitation of benefits). Несмотря на то, что упрощенные положения об ограничении льгот являются частью минимального стандарта, данные положения применяются только если обе стороны СОИДН избрали возможность их применения.

Чтобы определить, применяется ли Многосторонняя конвенция к определенному СОИДН следует проверить:

- была ли Многосторонняя конвенция подписана другой стороной СОИДН - включила ли другая сторона СОИДН Россию в перечень стран, в отношении которых будет применять Многостороннюю конвенцию;
- были ли завершены в этой внутригосударственные процедуры для начала применения Многосторонней конвенции;
- осуществлено ли уведомление о вышеизложенном ОЭСР.

Как правило, для этого проще всего воспользоваться официальной информацией Минфина России в сведениях справочно-правовых систем, например, "Консультант+".

В настоящее время с учетом позиций государств-партнеров с 01.01.2021 года Многосторонняя конвенция применима в отношении СОИДН, заключенных со следующими государствами: Австралия, Австрия, Бельгия, Великобритания Дания, Исландия, Индия, Индонезией, Ирландия, Израиль, Канада, Катар, Кипр, Латвия⁸, Литва, Люксембург, Мальта, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, ОАЭ, Польша, Португалия, Республика Казахстан, Республика Корея, Саудовская Аравия Сербия, Сингапур, Словакия, Словения, Украина⁹, Финляндия, Франция¹⁰.

⁷ Ратифицирована Федеральным законом от 01.05.2019 N 79-ФЗ "О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения" (далее - Закон N 79-ФЗ)

⁸ Действие соглашения приостановлено Указом Президента РФ от 26.09.2022 № 668

⁹ Соглашение с Украиной перестает действовать с 01.01.2023 года (денонсировано).

¹⁰ Согласно информационному сообщению Минфина России от 20.01.2021 и письму Минфина России от 05.04.2021 N 03-08-05/25220

Кроме того, в отношении СОИДН, заключенных с Албанией, Чили, Хорватией, Египтом, Грецией, Венгрией и Малайзией Многосторонняя конвенция применяется к налогам у источника с 1 января 2022 года, к иным налогам - с 1 января 2023 года¹¹.

В настоящее время Министерство финансов Российской Федерации совместно с государствами - партнерами по СОИДН, на которые распространяется Многосторонняя конвенция, готовит синтезированные версии таких СОИДН, которые отражают применимые в каждом конкретном случае нормы Многосторонней конвенции¹².

Территориальным налоговым органам при анализе трансграничных операций поручается уделить внимание корректному применению положений СОИДН. При возникновении вопросов следует обращаться в Управление трансфертного ценообразования.

УФНС России по субъектам Российской Федерации, МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, Межрегиональным инспекциям ФНС России необходимо довести настоящее письмо до сотрудников контрольного блока, в том числе, нижестоящих налоговых органов.

Приложение: Порядок применения Многосторонней конвенции на примере СОИДН с Республикой Кипр

Действительный государственный

советник Российской Федерации

3 класса

Ю.В. Шепелева

¹¹

https://minfin.gov.ru/ru/performance/tax_relations/international?id_66=132752-spisok_sintezirovannykh_tekstov_mnogostoronnei_konventsii_po_vypolneniyu_mer_otnosyashchikhsya_k_nalogovym_soglasheniya_m_v_tselyakh_protivodeistviya_razmyvaniyu_nalogovoi_bazy_i_vyvodu_pribyli_iz_pod_nalogooblozheniya_mli_i_mezhdunarodnykh_dogovorov_ob_izbezhanii_dvoinogo_nalogooblozheniya_mezhdu_rossiiskoi_federa_tsiei_i_drugimi_gosudarstvami

¹²

https://minfin.gov.ru/ru/performance/tax_relations/international?id_66=132752-spisok_sintezirovannykh_tekstov_mnogostoronnei_konventsii_po_vypolneniyu_mer_otnosyashchikhsya_k_nalogovym_soglasheniya_m_v_tselyakh_protivodeistviya_razmyvaniyu_nalogovoi_bazy_i_vyvodu_pribyli_iz_pod_nalogooblozheniya_mli_i_mezhdunarodnykh_dogovorov_ob_izbezhanii_dvoinogo_nalogooblozheniya_mezhdu_rossiiskoi_federa_tsiei_i_drugimi_gosudarstvami

Порядок применения Многосторонней конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24 ноября 2016 года (далее - Многосторонняя конвенция) на примере Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (заключено в г. Никозии 05.12.1998, далее - СОИДН с Кипром).

Чтобы определить, будут ли действовать отдельные положения Многосторонней конвенции необходимо проверить, выбрали ли оба государства (стороны по конкретному СОИДН) одинаковый режим присоединения к Многосторонней конвенции. Многосторонняя конвенция применяется только в той части, где такие режимы совпадают у обоих государств. Такую проверку можно осуществить с помощью материалов, размещенных ОЭСР¹³, включая матрицу для проверки статуса Многосторонней конвенции и её отдельных положений¹⁴. Доступна таблица соответствия условий по каждому государству¹⁵.

Согласно информационному сообщению Минфина России "О начале применения Многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения" от 21.01.2021 положения Конвенции применяются с 1 января 2021 года в отношении СОИДН с Кипром. Отмечается, что в отношении налога у источника Конвенция начинает применяться с 1 января 2021 года в соответствии с подпунктом а) пункта 1 статьи 35 Конвенции, в отношении иных налогов - с 1 января 2022 года в соответствии с пунктом б) пункта 1 статьи 35 Конвенции.

Таким образом Минфином России подтверждено, что Российская Федерация и Республика Кипр включили заключенное между ними соглашение в периметр действия Конвенции и договаривающиеся государства выполнили внутригосударственные процедуры, о чем уведомили ОЭСР.

Данная информация подтверждается также в размещенной на сайте ОЭСР таблице по государствам: <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>.

При использования этого инструмента необходимо выбрать в графе "Select Jurisdiction" соответствующие государства: Россию (Russia) и Кипр (Cyprus).

Графы "Signature MLI" и "Ratification instrument deposited" указывают на дату подписания и дату размещения документа, ратифицирующего Конвенцию.

Графа "Synthesised text" указывает на наличие синтезированного текста соглашения об избежании двойного налогообложения (далее - СОИДН), учитывающего изменения, вносимые Конвенцией.

В графе "Article 2 | Covered Tax agreement" в случае, если СОИДН выбран обоими государствами в качестве СОИДН, на который распространяет свое действие Конвенция, указывается "The agreement would be a Covered Tax Agreement".

В графе "Article 6 | Purpose of a Covered Tax Agreement" указывается на выбор государств в части изменения преамбулы к СОИДН. В отношении СОИДН с Кипром государства договорились

¹³ www.oecd.org/tax/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm

¹⁴ <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>

¹⁵ <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>

заменить преамбулу текстом следующего содержания, указанного в пункте 1 статьи 6 Конвенции:

"Намереваясь устранить двойное налогообложение в отношении налогов, на которые распространяется настоящее соглашение, не создавая возможности для неналогообложения или пониженного налогообложения посредством избежания или уклонения от уплаты налогов (в том числе путем использования схем, направленных на получение косвенным образом резидентами третьих юрисдикций льгот и преимуществ, предусмотренных таким соглашением)".

В графе "Article 7 | Prevention of Treaty Abuse" указывается на выбор государств в части норм, касающихся предотвращения злоупотребления положениями СОИДН. В отличие от Российской Федерации Республика Кипр выбрала применение "правила основной цели" без учета положений об упрощенном ограничении применения льгот. В этой связи, в отношении СОИДН с Кипром будет применяться только "правило основной цели".

Так, статья 29 СОИДН с Кипром заменяется пунктом 1 статьи 7 Конвенции: "льготы на основании [настоящего Соглашения] не предоставляются в отношении вида дохода или капитала, если, принимая во внимание все соответствующие факты и обстоятельства, есть основания полагать, что получение такой льготы было одной из основных целей какой-либо структуры или сделки, которые прямо или косвенно привели к этой льготе, если только не было установлено, что предоставление такой льготы в этих обстоятельствах будет соответствовать целям и задачам соответствующих положений [настоящего Соглашения]".

Таким образом, использование льгот, установленных СОИДН с Кипром, поставлено в зависимость от выполнения данных условий.

В графе "Article 16 | Mutual Agreement Procedure" указывается на позиции государств в части взаимосогласительных процедур. В соответствии с выбором Российской Федерации и Республики Кипр первое предложение статьи 25 СОИДН с Кипром заменяется на "Если лицо считает, что действия одной или обеих Договаривающихся Юрисдикций приводят или приведут к его налогообложению не в соответствии с положениями Налогового соглашения, на которое распространяется настоящая Конвенция, то это лицо может независимо от средств защиты, предусмотренных национальным законодательством этих Договаривающихся Юрисдикций, направить свое заявление компетентному органу любой из Договаривающихся Юрисдикций. Заявление должно быть представлено в течение трех лет с момента первого уведомления о действиях, приводящих к налогообложению не в соответствии с положениями Налогового соглашения, на которое распространяется настоящая Конвенция".

Остальные предложения и пункты указанной статьи остаются прежними.

Под графой "Article 36 | Entry into Effect of Part VI" указываются даты, с которых начинает применяться Конвенция. Необходимо обратить внимание на следующие подграфы, относящиеся к началу применения Конвенции в Российской Федерации относительно налога у источника и остальным налогам соответственно:

- "In Russia with respect to taxes withheld" - "MLI shall have effect in Russia with respect to taxes withheld at source on amounts paid or credited to non-residents, where the event giving rise to such taxes occur on or after 1/1/2021". Указанное означает, что в отношении налога с доходов от источников в Российской Федерации Конвенция начинает применяться с 1 января 2021 года.

- "In Russia with respect to other taxes" - "MLI shall have effect in Russia with respect to all other taxes, for taxes levied with respect to taxable periods beginning on or after 1/1/2022". Указанное означает, что в отношении в отношении иных налогов Конвенция начинает применяться с 1 января 2022 года.