

LT in Focus

Департамент налогов и права



[Определение наличия дохода у иностранного лица](#)

[Порядок применения НК РФ и СОИДН](#)

[Порядок налогообложения в случае, когда несколько выплат объединены в один платеж](#)

[Очередность применения положений СОИДН](#)

[Налогоплательщик не вправе выбирать, где платить налог](#)

[Об установлении СОИДН ставки выше предусмотренной НК РФ](#)

[О влиянии положений СОИДН на налоговые обязательства, установленные НК РФ](#)

[О «других доходах» в СОИДН](#)

[Изменения СОИДН](#)

[MLI и российские СОИДН](#)

[На что повлияет письмо ФНС России?](#)

[О чем стоит подумать?](#)

Инструкция по применению СОИДН от ФНС России

9 марта 2023 года ФНС России опубликовала детальное письмо № [ШЮ-4-13/2691@](#), в котором изложила порядок применения СОИДН, в том числе с учетом Многосторонней [конвенции](#) о противодействии размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (MLI).

Письмо разъясняет:

- как определяется доход для целей СОИДН, в том числе если выплата включает разные виды доходов;
- в какой очередности применяются статьи СОИДН;
- на какие нормы следует опираться, если СОИДН предусматривает более высокую ставку налога, чем НК РФ;
- что такое «другие доходы» в соответствии с СОИДН и идентичны ли они «иным аналогичным доходам» согласно НК РФ;
- как применять СОИДН, если в какой-то момент времени его положения изменились;
- как соотносить положения СОИДН с положениями MLI, в том числе на примере СОИДН с Кипром.

Территориальные налоговые органы должны учитывать приведенную информацию при анализе трансграничных операций.

Подробности читайте в нашем обзоре.



Определение наличия дохода у иностранного лица

Для иностранных компаний действует стандартный [принцип](#) определения дохода, то есть доход должен отвечать одновременно следующим признакам:

- экономическая выгода в денежной или натуральной форме;

- возможность ее оценки (в той мере, в которой такую выгоду можно оценить);
- определение в соответствии с главой НК РФ о налоге на прибыль (НДФЛ — для физических лиц)

Пример

Возврат основной суммы займа не является доходом.



Порядок применения НК РФ и СОИДН

Перед тем, как применить СОИДН, следует:

- определить вид выплачиваемого дохода;
- убедиться, что НК РФ предусматривает возможность взимания налога у источника выплаты с такого дохода, — положения СОИДН не дают дополнительных оснований для налогообложения.

Доходы, налогооблагаемые у источника в РФ, перечислены в пп. 1–10 п. 1 ст. 309 НК РФ.

Важно учитывать, что доход может быть выплачен и в неденежной форме.

Пример

В соответствии с п. 3 ст. 309 НК РФ, выплаченные в адрес иностранной организации пассивные доходы признаются вне зависимости от формы их выплаты, это могут быть в том числе выплаты в натуральной форме, в виде погашения обязательств, прощения ее долга или зачета требований к этой организации.



Порядок налогообложения в случае, когда несколько выплат объединены в один платеж

Если выплата включает разные виды доходов, то необходимо установить фактический размер каждого из них в общей сумме и определить соответствующие налоговые последствия

Пример

Доходы от международных перевозок:

- доход от оказания услуг перевозки возникает только у перевозчика и [облагается](#) налогом у источника;
- если услуги оказываются через посредников — агентов, брокеров или транспортно-экспедиторские компании, не являющиеся перевозчиками, то их доходы могут дополнительно включать стоимость прочих услуг, которые [не подлежат](#) налогообложению в РФ.



Очередность применения положений СОИДН

Положения СОИДН следует читать и применять в строгой очередности:

- установить право субъекта на льготы — СОИДН может не распространяться, например, на отдельные организационно-правовые формы;

- проверить применимость СОИДН к конкретному налогу;
- определить вид дохода в соответствии в СОИДН и оценить, какая норма СОИДН к нему применяется (специальные виды доходов, общая прибыль от предпринимательской деятельности или прочие доходы).

Пример

Филиалы/представительства не являются «резидентами» для целей СОИДН со страной нахождения филиала/представительства.

[СОИДН](#) с Великобританией не распространяется на партнерства (по этому вопросу существует и негативная для налогоплательщиков судебная практика: дело № [A32-5847/2019](#)).

СОИДН не распространяются на НДС, но могут распространяться на налоги на имущество.

Для компаний статьи СОИДН применяются в следующей очередности:

- сначала — статьи, посвященные отдельным видам доходов: доходы от недвижимого имущества, международных перевозок, дивиденды, проценты, роялти, доходы от отчуждения имущества;
- если они не подходят — применяется общая статья о прибыли от предпринимательской деятельности;
- в последнюю очередь — статья о «других доходах» (или «иных доходах»).



Налогоплательщик не вправе выбирать, где платить налог

Многие СОИДН содержат положения, в соответствии с которыми налог уплачивается в государстве получателя дохода, но может также взиматься в государстве источника дохода.

Некоторые налоговые агенты/налогоплательщики трактуют такие положения, как предоставляющие им право выбора государства, в котором должен уплачиваться налог.

ФНС России в своем письме подчеркнула, что такого права СОИДН не предоставляет:

- сначала налоговый агент удерживает налог у источника (если применимо);

- затем налогоплательщик может зачесть этот налог против своих обязательств за рубежом (если такая возможность предусмотрена иностранным законодательством).

Напомним, что ФНС России неоднократно рассматривала этот вопрос, в том числе в обобщающем [письме](#) о применении ст. 312 НК РФ.

Также эта позиция подтверждается и обширной судебной практикой (дела №№ [A40-35559/2022](#), [A42-9907/2020](#), [A40-13322/2020](#)).

Пример

[СОИДН](#) с Беларусью предусматривает следующий режим налогообложения дивидендов, выплачиваемых из РФ в Беларусь:

- дивиденды могут облагаться налогом в Беларуси;
- за РФ также сохраняется право взимать налог, но не более 15%.

Белорусский налогоплательщик не может произвольно выбирать, в какой стране заплатить налог: с его дохода в РФ удерживается налог по ставке 15%, а затем применяется налоговое законодательство Беларуси, а также статья СОИДН о возможности вычета налога, удержанного в РФ, из суммы налога к уплате в Беларуси.



Об установлении СОИДН ставки выше предусмотренной НК РФ

Если СОИДН предусматривает более высокую ставку налога, чем предусмотрена НК РФ, то

применяется ставка по НК РФ.



О влиянии положений СОИДН на налоговые обязательства, установленные НК РФ

Положения СОИДН преваляют над нормами российского права.

Следовательно, и квалификация дохода, предусмотренная положениями СОИДН, имеет приоритет над внутренним законодательством.

Пример

В РФ [взимается](#) 20%-ный налог у источника на лицензионные платежи за использование прав на объекты интеллектуальной собственности.

Перечень видов таких доходов является открытым.

По [СОИДН](#) с Канадой:

- налоговая ставка на роялти может быть снижена до 10%;
- однако пониженная ставка не применяется к доходам от авторских прав и лицензий за использование или предоставление права использования компьютерных программ;
- следовательно, такие доходы [подлежат](#) налогообложению в составе прибыли от предпринимательской деятельности только в Канаде без удержания налога у источника в РФ.



О «других доходах» в СОИДН

Другие доходы в соответствии с СОИДН — это доходы, не образующие прибыль от предпринимательской деятельности и не относящиеся ни к одной из специальных категорий, упомянутых в других статьях СОИДН.

Квалификация дохода как «иного аналогичного» согласно пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ не означает

прямую возможность применения статьи «Другие доходы» СОИДН.

Если такой доход имеет характерную природу, то может быть отнесен к соответствующей статье СОИДН.

Пример

Разовые доходы случайного характера, такие как выигрыши, призы, благотворительная помощь, подарки, алименты.



Изменения СОИДН

Время от времени страны-партнеры по СОИДН могут вносить изменения в действующий договор:

- незначительные изменения фиксируются протоколами;
- существенные изменения, как правило, приводят к заключению нового СОИДН — следует внимательно проверять, распространяется ли

соответствующая редакция соглашения на период выплаты дохода.

Кроме того, с 1 января 2021 года, применяя СОИДН в России, необходимо проверить, изменяются/уточняются ли его положения посредством [MLI](#).



MLI и российские СОИДН

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

- подписало ли MLI государство-партнер по СОИДН;
- включена ли Россия в перечень стран, в отношении которых государство-партнер по

СОИДН применяет MLI;

- с какого периода государство-партнер применяет MLI (завершены ли внутригосударственные процедуры);
- направили ли стороны СОИДН уведомление в ОЭСР.

По [информации](#) Минфина России, MLI применяется к российским СОИДН со следующими странами: Австралия, Австрия, Албания, Бельгия, Великобритания, Венгрия, Греция, Дания, Египет, Исландия, Индия, Индонезией, Ирландия, Израиль, Канада, Катар, Кипр, Литва, Люксембург, Малайзия, Мальта, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, ОАЭ, Польша, Португалия, Республика Казахстан, Республика Корея, Саудовская Аравия, Сербия, Сингапур, Словакия, Словения, Финляндия, Франция, Хорватия, Чили. Минфин России совместно с государствами-партнерами по СОИДН готовит синтезированные версии соглашений с учетом MLI.

Россия приняла следующие положения «минимального стандарта» MLI:

- унификация преамбул к СОИДН;
- включение в текст СОИДН «правила основной цели» («principal purpose test») — ограничения возможности использовать льготные положения СОИДН, если **одной из основных целей сделки/структуры** являлось получение таких льгот;
- дополнение к правилам основной цели в виде положения об упрощенном ограничении льгот («simplified limitation of benefits» — SLOB), разрешающего получать льготы по СОИДН только прямо поименованным

(«квалифицированным») лицам (иные лица для получения права на льготы должны выполнить «правило основной цели») — дополнение применяется только в том случае, если страна-партнер также его выбрала*.

Помимо обязательных MLI содержит факультативные (необязательные) положения.

Чтобы такое необязательное положение MLI действовало, оба государства (стороны по конкретному СОИДН) должны выбрать одинаковый режим присоединения к MLI в части этого положения.

* На практике не так много стран выбрали SLOB, среди них Аргентина, Армения, Чили, Колумбия, Индия, Казахстан, Мексика и др.

Проверить действие конкретных положений MLI можно с помощью следующих материалов:

- данные [ОЭСР](#);
- [матрица](#) для проверки статуса MLI;
- [таблица](#) соответствия условий по каждому государству.

Отметим, что наиболее надежным способом проверки применимости того или иного положения MLI к конкретному СОИДН является сопоставление текста MLI непосредственно с оговорками и уведомлениями стран-партнеров, направленными в ОЭСР.

В качестве одного из важных примеров факультативных положений MLI мы можем привести дополнительное условие для применения пониженной ставки по СОИДН: критерии владения, указанные в соответствующей статье СОИДН, должны соблюдаться **в течение 365 дней** до даты выплаты дивидендов включительно (в соответствии с «привычным» порядком выполнения условий для

льготной ставки тестируется только на дату выплаты дивидендов).

Россия присоединилась к этому положению, но не все страны-партнеры по СОИДН (включая Кипр) ее поддержали, поэтому оно применяется не ко всем СОИДН.

Применение MLI на примере СОИДН с Кипром

- MLI применяется к [СОИДН](#) между Россией и Кипром с 1 января 2021 года в отношении налога у источника и с 1 января 2022 года в отношении иных налогов.
- Оба государства приняли решение заменить преамбулу новым текстом из MLI.
- Для предотвращения злоупотребления СОИДН Россия выбрала применение не только «правила основной цели» (PPT), но и положений об упрощенном ограничении льгот, а Кипр — только «правило основной цели», поэтому упрощенное ограничение льгот не применяется (ст. 29 СОИДН).
- Стороны решили заменить первое предложение ст. 25 СОИДН в части взаимосогласительной процедуры на текст из MLI, при этом остальные положения этой статьи остаются прежними.

Россия уже опубликовала русскоязычную [версию](#) синтезированного текста СОИДН



На что повлияет письмо ФНС России?

Вопросы применения СОИДН нередко вызывают разногласия между налогоплательщиками/налоговыми агентами и налоговыми органами.

В 2022 году активно формировались новые тенденции в судебной практике по налогообложению выплат иностранным лицам.

Среди таких тенденций можно назвать, в том числе, переквалификацию в «пассивный» доход всех новых видов выплат, начисление налога у источника по ставке 20%, предусмотренной для «иных доходов», признание выплат за не оказанные в действительности услуги незаконной валютной операцией, отказ в применении СОИДН просто по причине выявленного «злоупотребления» правом.

Подробно об этом мы писали в [LT in Focus](#) «Перечислять денежные средства за рубеж становится все более рискованно — как в 2022 году изменилась расстановка сил в налоговых спорах».

Таким образом, применение СОИДН не теряет актуальности, несмотря на предложение Минфина России и МИД России приостановить действие СОИДН с недружественными странами (см. выпуск [LT in Focus](#)).

К тому же Россия планирует пересмотреть СОИДН с некоторыми «дружественными» странами для привлечения инвестиций:

- Минфин России предложил Турции и ОАЭ начать переговоры по СОИДН;
- подготовлены предложения начать переговоры с Малайзией;



О чем стоит подумать?

В последние годы российские СОИДН подверглись значительной трансформации:

- в некоторые соглашения внесены кардинальные поправки, осложняющие их применение (например, в соглашения с Кипром, Люксембургом, Мальтой);
- другие же, наоборот, планируется изменить в пользу налогоплательщиков (например, соглашения с ОАЭ, Турцией, другими дружественными странами) или даже заключить новые (например, с Оманом);
- некоторые СОИДН отменены (с Нидерландами, Украиной), а часть — приостановлена или находится под риском приостановления (с Латвией, недружественными странами);

- проведена подготовительная работа для подписания нового соглашения с Оманом.

В то же время инструкция ФНС России касается, скорее, теоретических основ применения СОИДН и не разрешает спорные вопросы, такие как:

- порядок подтверждения прохождения теста на основную цель — несмотря на то что MLI действует довольно давно, до сих пор нет подробных разъяснений о пакете документов, которыми можно подтвердить выполнение «правила основной цели»;
- возможность применения положений НК РФ об освобождаемых доходах ([ст. 251 НК РФ](#)) к пассивным доходам иностранных компаний — недавно этот вопрос встал довольно остро в контексте споров о переквалификации увеличения номинальной стоимости долей/акций иностранных участников за счет нераспределенной прибыли в дивиденды (дела №№ [A40-243943/2022](#), [A40-272044/2022](#));
- возможность применения сквозного подхода к дивидендам при последующей смене природы платежа, а также при отсутствии прямого участия фактического получателя в капитале российского плательщика;
- содержание понятия «инвестиции» для применения льготных ставок в отношении дивидендов, включая возможность учета вклада в имущество в качестве инвестиции.

По всем этим вопросам тренды задаются судебной практикой.

- использование отдельных положений ряда СОИДН на практике стало невозможным (например, недружественные страны могут ограничивать зачет налога у источника, уплаченного в РФ, а из-за внесения России в черный список ЕС некоторые европейские государства могут взимать дополнительные налоги у источника, иногда не позволяя избежать/снизить их на основании СОИДН);
- многие СОИДН модифицированы посредством MLI.

В связи с этим стоит более внимательно оценить все риски и преимущества использования иностранных юрисдикций, включая дружественные, в международных структурах.

В любом случае при создании новых и пересмотре существующих структур необходимо убедиться, что соблюдены все необходимые условия применения желаемых налоговых льгот, включая «правило основной цели».

При возникновении сомнений можно рассмотреть некоторые варианты реструктуризации бизнеса:

- перевод владения российскими структурами и/или договорных правоотношений, связанных с получением из России пассивных доходов, на лиц, в отношении которых соблюдено как минимум «правило основной цели»;
- применение сквозного подхода;
- редомициляцию в специальные административные районы РФ;
- смену налогового резидентства иностранной компании.

Мы будем рады провести налоговую диагностику планируемой или существующей корпоративной/операционной структуры и помочь проанализировать возможности для

реструктуризации.

Мы также регулярно консультируем клиентов по спорным вопросам применения СОИДН к распределению дивидендов, процентов, роялти, доходов от выбытия акций/долей и других пассивных доходов из России или в Россию, в частности:

- порядку применения налогов у источника;
- возможности применения налоговых льгот по СОИДН с учетом MLI (в том числе в части ограничения льгот, тестирования на основную цель, дополнительных критериев для льгот по пассивным доходам, налогообложения косвенной реализации недвижимости и др.);
- порядку подтверждения фактического права получателя на доход (ФПД);
- необходимым документам для применения налоговых льгот;
- возможности возмещения/зачета налогов, уплаченных за рубежом.

Контакты

Экспертная группа



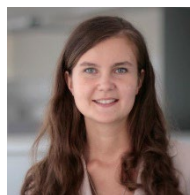
Наталья Кузнецова
Партнер
nkuznetsova@delret.ru



Елена Соловьёва
Партнер
esolovyova@delret.ru



Наталья Иванцова
Директор
nivantsova@delret.ru

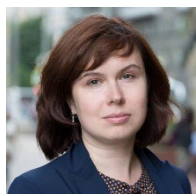


Юлия Крылова
Директор
ykrylova@delret.ru

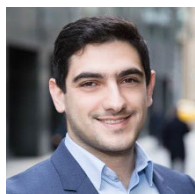
Партнеры и директора Департамента налогов и права



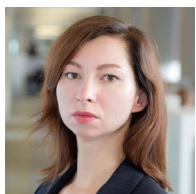
Павел Балашов
Управляющий партнер
Налоговые
и юридические услуги
pbalashov@delret.ru



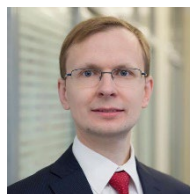
Ирина Андрончева
Директор
iandroncheva@delret.ru



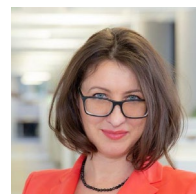
Эмиль Бабуров
Директор
ebaburov@delret.ru



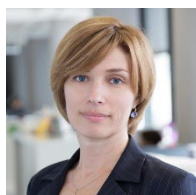
Евгения Бондарева
Директор
ebondareva@delret.ru



Антон Зыков
Партнер
azykov@delret.ru



Анна Климова
Партнер
aklimova@delret.ru



Елена Ковалевич
Партнер
ekovalevich@delret.ru



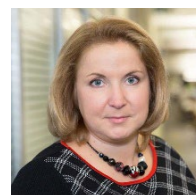
Никита Коробейников
Директор
nkorobeinikov@delret.ru



Татьяна Кофанова
Партнер
tkofanova@delret.ru



Александра Калинина
Директор
akalinina@delret.ru



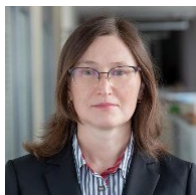
Татьяна Киселёва
Партнер
tkiseliova@delret.ru



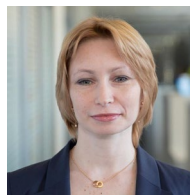
Дмитрий Кулаков
Партнер
dkulakov@delret.ru



Анастасия Матвеева
Директор
amatveeva@delret.ru



Юлия Орлова
Партнер
yorlova@delret.ru



Елена Сивенкова
Директор
esivenkova@delret.ru



Юрий Халимовский
Директор
yukhalimovskiy@delret.ru



ДЕЛОВЫЕ РЕШЕНИЯ И ТЕХНОЛОГИИ
BUSINESS SOLUTIONS AND TECHNOLOGIES

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом компании Группы ДРТ (АО ДРТ и его аффилированные лица) не предоставляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в Группу ДРТ, не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.

ООО «ДРТ Консалтинг»