

СИДН – инструкция по применению от ФНС

kept

Обзор kept | Апрель 2023



Что произошло?

9 марта 2023 г. Федеральная налоговая служба выпустила письмо № ШЮ-4-13/2691 @ («Письмо»), в котором ведомство обобщило ответы на поступающие вопросы в отношении налогообложения иностранных организаций при получении ими доходов от источников в РФ, а также применения соглашений об избежании двойного налогообложения («СИДН»).

Данное Письмо может быть релевантно не только в отношении будущих выплат, но также в отношении уже произведенных выплат с точки зрения проведения налоговыми органами проверок правильности удержания налога на доходы у источника выплаты.

Основные положения Письма

Письмо достаточно обширное и затрагивает значительное количество вопросов налогообложения иностранных организаций и применения СИДН. Ниже мы приводим основные положения, которые, на наш взгляд, могут представлять наибольший интерес для налогоплательщиков.

- **Определение наличия дохода (п. 1 Письма).** Доходом иностранной компании признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме. Если отсутствуют признаки экономической выгоды, выплата не может признаваться доходом, например, возврат займа в пользу иностранной компании. Обращаем внимание, что погашение задолженности по займу, право требования которой было приобретено иностранной компанией, может облагаться налогом на доходы у источника выплаты в части задолженности, приходящейся на ранее начисленные проценты.
- **Порядок применения НК РФ и СИДН (п. 2 Письма).** Доход иностранной организации может подлежать налогообложению в РФ исключительно согласно НК РФ. Положения СИДН могут только улучшить положение налогоплательщика, налагая ограничения на внутреннее налоговое законодательство. Т.е., если определенный вид дохода не подлежит налогообложению в РФ на основании НК РФ (например, доходы от реализации акций/долей в компаниях, активы которых преимущественно не состоят из недвижимого имущества в РФ), то неважно, какой порядок налогообложения таких доходов предусмотрен соответствующим СИДН.
- **Налогообложение смешанных платежей (п. 3 Письма).** В случае получения нескольких видов выплат (например, вознаграждения экспедитора и агента) единым платежом необходимо установить размер каждого вида в общей сумме и определять налоговые последствия отдельно. Отсюда можно сделать вывод, что если подобная разбивка по стоимости будет отсутствовать, то налоговые органы могут попытаться применить ко всей сумме порядок налогообложения, при котором сумма налога у источника выплаты будет максимальной.
- **Отсутствие права на выбор юрисдикции налогообложения (п. 5 Письма).** Налогоплательщик не вправе выбирать государство, в котором будет платить налог. Необходимо следовать положениям внутреннего законодательства и СИДН. Т.е. слова «могут облагаться в этом другом государстве» не означают наличие выбора налогоплательщика в отношении того, где заплатить налог с получаемых доходов. Если право обложить налогом соответствующий доход также предоставлено РФ и в

соответствии с НК РФ такой доход подлежит обложению налогом на доходы у источника выплаты в РФ (см. п. 3 Письма), то налог в РФ надо будет уплачивать.

- **Невозможность дополнительного налогообложения по СИДН (п. 6 Письма).** В случае, если в СИДН предусмотрена ставка выше, чем в НК РФ, применяются положения НК РФ. Так, например, если дивиденды по акциям международных холдинговых компаний будет получать налоговый резидент Кипра, то при соблюдении установленных в НК РФ условий, такие дивиденды будут облагаться по ставке 10%, даже несмотря на то, что СИДН предусмотрена ставка в размере 15%.
- **Различная квалификация платежей по СИДН и НК РФ (п. 7 Письма).** Квалификация некоторых платежей по СИДН может противоречить российскому законодательству. Например, ст. 12 СИДН между РФ и Канадой исключает распространение положений о роялти (применимая ставка – 10%) к доходу от лицензирования ПО. Соответственно, такой доход должен освобождаться от налогообложения в РФ как доход от предпринимательской деятельности (ст. 7 СИДН). При этом не совсем понятно, будет ли работать данная логика в случаях, когда налоговые органы РФ сами проводят переквалификацию выплачиваемого дохода и такая переквалификация не предусмотрена положениями СИДН, что в настоящее время является распространенной практикой.
- **Определение термина «Другие доходы» в СИДН (п. 8 Письма).** Другие доходы, как правило, представляют собой разовые доходы, которые невозможно или очень затруднительно отнести к какому-либо конкретному виду доходов (например, выигрыши и призы, благотворительная помощь, подарки, алименты). Здесь все-таки имеет смысл вернуться к предыдущему пункту Письма, а именно, что СИДН, как правило, устанавливает свое определение понятию «другие доходы» - обычно это виды доходов, для которых не установлен отдельный порядок налогообложения в рамках СИДН.
- **Необходимость корректного применения СИДН (п. 9 Письма).** Налоговым органам при анализе трансграничных операций поручается уделить внимание корректному применению СИДН. В частности, при применении конкретного СИДН необходимо учитывать применимую редакцию, а также изменения, внесенные Многосторонней конвенцией по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24 ноября 2016 года («MLI»). В Письме приводится перечень стран, СИДН с которыми были дополнены положениями MLI.

Кроме того, в Письме разъяснен порядок применения MLI на примере СИДН между РФ и Кипром. Наверное, выбор Кипра в качестве примера является очевидным и может служить ориентиром с точки зрения того, на что налоговые органы будут обращать свое внимание в рамках проверок.

В частности, акцент делается на ст. 6 MLI, в соответствии с которой преамбула СИДН излагается следующим образом: «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)».

Кроме того, ст.29 СИДН с Кипром заменяется п. 1 ст. 7 MLI: «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]».

Очевидно, что речь идет, в первую очередь, о структурах с промежуточными иностранными (в том числе кипрскими) компаниями. И если раньше налоговые органы оспаривали право на применение льгот по СИДН в рамках таких структур на основании концепции лица, имеющего фактическое право на доход (ФПД), и для этого им надо было готовить аргументы (в том числе получать информацию от налоговых органов иностранных государств) с точки зрения денежных потоков, уровня присутствия, управления, экономической обоснованности, то сейчас процесс оспаривания упростился. С учетом данных положений можно предположить, что налоговые органы могут остановиться лишь на экономической обоснованности включения иностранной компании в цепочку платежей из РФ. Что может облегчить им жизнь в свете того, что можно ожидать, что налоговые органы «недружественных» стран могут игнорировать запросы со стороны российских коллег.

Почему это важно?

Письмо, несомненно, свидетельствует о неугасающем интересе налоговых органов к трансграничным операциям налогоплательщиков. Необходимо отметить, что за последние годы налоговые органы сформировали значительный опыт проверок в этой области и успешно применяют его при оспаривании льгот по СИДН. С учетом текущей экономической ситуации можно ожидать увеличение числа проверок налогоплательщиков в связи с выплатами за рубеж.

Чем мы можем помочь?

В случае вашей заинтересованности мы будем рады оказать вам комплексную поддержку по следующим вопросам:

- проанализировать налоговые последствия, возникающие при выплатах за рубеж, с учетом последних тенденций и практики;
- предоставить рекомендации в отношении мер для снижения рисков при выплатах за рубеж;
- провести диагностику существующих структур владения/финансирования/лицензирования, а также иных операций, в рамках которых возникает налог на доходы у источника выплаты в РФ, чтобы оценить налоговый эффект и рассмотреть варианты реструктуризации;
- разработать и внедрить план перехода от существующей к целевой структуре;
- помочь с подготовкой письма-подтверждения в отношении статуса ФПД иностранного получателя доходов и защитного файла, подтверждающего прохождение теста основной цели, а также соответствие критериям упрощенных положений об ограничении льгот (при наличии);
- оказать содействие в налоговых спорах по вопросам международного налогообложения.

Контакты

Международное налогообложение



Воронкова Анна
Партнер
AVoronkova@kept.ru



Вольфус Евгения
Партнер
EWolfus@kept.ru



Токарев Александр
Партнер
ATokarev@kept.ru



Агасян Аревик
Директор
aagasian@kept.ru

В случае если вы хотите обратиться к нам с запросом об обновлении ваших контактных данных, их изменении или исключении из нашей рассылки, просьба направить его по адресу ru-fmcontactreviewer@kept.ru

Данная информация подготовлена Кэпт, носит общий характер и не должна рассматриваться как применимая к конкретным обстоятельствам какого-либо лица или организации. Хотя мы неизменно стремимся представлять своевременную и точную информацию, мы не можем гарантировать того, что данная информация окажется столь же точной на момент получения или будет оставаться столь же точной в будущем. Предпринимать какие-либо действия на основании такой информации можно только после консультаций с соответствующими специалистами и тщательного анализа конкретной ситуации.

Аудиторским клиентам и их аффилированным или связанным лицам может быть запрещено оказание некоторых или всех описанных в настоящем документе услуг.