

Документ подписан простой электронной подписью
Информация о владельце:
ФИО: Бублик Владимир Александрович
Должность: Ректор
Дата подписания: 11.08.2023 13:24:37
Уникальный программный ключ:
c51e862f35fca08ce36bdc9169348d2ba451f033

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования
«УРАЛЬСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ В. Ф. ЯКОВЛЕВА»

«Утверждено»
Решением Ученого Совета УрГЮУ
имени В. Ф. Яковлева
от 26.06.2023 года

ОЦЕНОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЫ

Международное налоговое право (особенная часть)

Основная профессиональная образовательная программа высшего образования – программа магистратуры по направлению подготовки

40.04.01 Юриспруденция

(профиль (магистерская программа): **Налоговое, международное налоговое и финансовое право**)

ЧАСТЬ 1. (не публикуется)

ЧАСТЬ 2. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО РАБОТЕ С ОЦЕНОЧНЫМИ МАТЕРИАЛАМИ РАЗРАБОТЧИКИ

КАФЕДРА:		Финансового права
АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ:		Савицкий А.И., доцент, к.ю.н.

I. ТЕКУЩИЙ КОНТРОЛЬ

Используются теоретические вопросы, практические внеаудиторные задания (методика «перевернутый класс»)

1. Теоретический вопрос

Налогообложение трансграничных доходов от иной личной деятельности и иных доходов (на примере налогообложения доходов артистов и спортсменов)

Ключ ответа/решение, рекомендации по выполнению задания:

Студент демонстрирует понимание, что НК РФ не содержит специальных правил налогообложения артистов и спортсменов, поэтому они подлежат обложению налогами в общеустановленном порядке, за исключением ряда льгот, предоставляемых спортсменам, и вычетов для авторов и исполнителей произведений литературы и искусства. В частности, доходы физических лиц облагаются в зависимости от наличия/отсутствия статуса налогового резидента России, а также наличия/отсутствия статуса индивидуального предпринимателя и избранной системы налогообложения.

Студент отмечает, что налоговые резиденты, получающие доходы от артистической или спортивной деятельности в качестве наёмных работников по трудовому договору или по гражданско-правовому договору, уплачивают НДФЛ с применением общей налоговой ставки (13%) и правом на налоговые вычеты и льготы. Налоговые резиденты – авторы или исполнители произведений литературы и искусства имеют право на профессиональные налоговые вычеты – в размере фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, либо установленных в НК нормативов, которые могут уменьшать облагаемый доход артистов. Налог уплачивается самими налогоплательщиками или удерживается налоговым агентом. Налоговые резиденты – индивидуальные предприниматели самостоятельно уплачивают НДФЛ или УСН, в зависимости от избранной системы налогообложения.

При этом физические лица-нерезиденты подлежат налогообложению в России в части любого полученного ими дохода, источником которого признается РФ, по повышенной налоговой ставке (30%) и без права на налоговые вычеты.

Студент знает о том, что особенности налогообложения трансграничных доходов спортсменов содержатся в статье 217 НК РФ, предусматривающей освобождение от налогообложения некоторых видов доходов, например, призов в денежной и (или) натуральной формах, полученных спортсменами за призовые места на следующих спортивных соревнованиях: Олимпийских, Паралимпийских и Сурдлимпийских играх и т.д.

Указанные льготы предоставляются спортсменам вне зависимости от наличия статуса налогового резидента.

Студент осведомлён о том, что все налоговые соглашения России, кроме соглашений с Беларусью, Индонезией, Молдовой, Украиной и США, содержат ст. 17 (Доходы артистов и спортсменов) или ее эквивалент.

В первом параграфе, как правило, содержится правило, согласно которому, независимо от положений статей 7 и 15, доход, получаемый резидентом Договаривающегося Государства в качестве артиста, такого как артист театра, кино, радио или телевидения, или в качестве музыканта, или в качестве спортсмена, от своей личной деятельности как таковой, осуществляемой в другом Договаривающемся Государстве, может облагаться налогом в этом другом Государстве.

Это правило призвано защитить налоговые права государства-источника доходов, допуская ситуацию международного двойного налогообложения.

Второй параграф, обычно предусматривает, что, если доход в отношении личной деятельности, осуществляемой артистом или спортсменом в этом своем качестве, начисляется не самому артисту или спортсмену, а другому лицу, этот доход может, не-зависимо от положений статей 7 и 15, облагаться налогом в Договаривающемся Государстве, в котором осуществляется деятельность артиста или спортсмена.

Это положение является одним из специальных противоуклонительных правил (SAAR) налоговых соглашений, позволяющих государствам-источникам бороться со схемами так называемых "артистических компаний" (star company), когда гонорар артисту или спортсмену выплачивается не напрямую (в этом случае он подлежал бы налогообложению в государстве-источнике), а через компанию, применяющую к гонорару (доходу) правила ст. 7 соглашений, освобождающие доходы от предпринимательской деятельности от налогообложения в государстве-источнике (при отсутствии в нем постоянного представительства).

2. Практическое задание

Проведите самостоятельное исследование, в том числе по материалам на иностранном языке (судебная практика, литература, правовые и иные акты). Итоги научно-исследовательской работы необходимо оформить в виде отчёта об исследовании с результатами анализа.

Примерные темы для исследования:

1. Постоянное представительство в международном налоговом праве.
2. Распределение доходов и расходов между постоянным представительством и
3. предприятием для целей налогообложения.
4. Особенности устранения многократного налогообложения дивидендов и
5. процентов.
6. Устранение многократного налогообложения прямыми налогами.
7. Особенности устранения многократного налогообложения прибыли иностранных компаний.

Ключ ответа/решение, рекомендации по выполнению задания:

На примере задания: Постоянное представительство в международном налоговом праве

При составлении ответа на письменное задание студент демонстрирует понимание юридической конструкции «постоянное представительство» как места предпринимательской деятельности иностранной организации (предприятия), роль данной конструкции в налогообложении дохода иностранных организаций. Студент показывает знание правовой регламентации данного института нормами внутреннего налогового права (ст. 306–309 НК РФ), соглашениями об избежании двойного налогообложения (ст.ст. 5 и 7), актами «мягкого права» - Комментариями к ст. 5 Модельной конвенции ОЭСР и Типовой конвенции ООН. Студент обращает внимание на то, что все соглашения России об избежании двойного налогообложения содержат специальную статью, как правило ст. 5, посвященную концепции постоянного представительства.

Данная концепция используется в международном налоговом праве в основном для определения права одного из договаривающихся государств облагать налогом прибыль от коммерческой деятельности предприятия другого договаривающегося государства. Сама по себе конструкция постоянного представительства не создает и не изменяет налоговой юрисдикции договаривающихся государств, но используется совместно со статьей соглашений, в первую очередь, посвященных налогообложению прибыли от коммерческой деятельности (ст. 7), и позволяет определить, возникла ли настолько тесная экономическая связь предприятия одного государства с другим государством, чтобы позволить облагать налогом прибыль такого предприятия не на основе принципа резидентства, а на основе принципа территориальности, в части прибыли, относящейся к постоянному представительству.

Анализ соглашений, заключенных Российской Федерацией с другими государствами, показывает, что существенная часть соглашений при определении концепции постоянного представительства следует Модельной конвенции ООН, в то время как остальная часть заключена по Модельной конвенции ОЭСР, которые имеют существенные различия между собой.

- Вместе с тем абсолютно все соглашения единообразно определяют «постоянное представительство» как «постоянное место [предпринимательской] деятельности», существенными и базовыми признаками которого являются:
- существование «места предпринимательской деятельности», т. е. служебных помещений или в некоторых случаях машин или оборудования;
- данное место предпринимательской деятельности должно быть постоянным (fixed), т. е. находящимся в определенном месте (географической точке) и с определенной степенью постоянства;
- предприятие должно осуществлять предпринимательскую деятельность через такое постоянное представительство.

В целом подобная концепция постоянного представительства сходна с концепцией постоянного представительства в российском законодательстве о налогах и сборах, поэтому серьезно не изменяет в указанной части режим налогообложения на национальном уровне.

Все без исключения соглашения содержат общий примерный список мест и форм деятельности, которые prima facie образуют постоянное представительство (так называемый список включения), который толкуется расширительно.

Основным различием между соглашениями является то, включены ли в общий список склад (торговый склад, торговая точка), ферма (или аналогичное хозяйство), оказание услуг, страхование и иные формы и виды постоянных представительств.

II. ПРОМЕЖУТОЧНАЯ АТТЕСТАЦИЯ

1. Теоретический вопрос

Особенности налогообложения дивидендов по соглашениям об избежании двойного налогообложения

Ключ ответа/решение, рекомендации по выполнению задания:

Студент демонстрирует свою осведомленность о том, что дивидендам, как правило, посвящена ст. 10 соглашений об избежании двойного налогообложения, которая в основном строится на основе положений ст. 10 Модельной конвенции ОЭСР. Структура данной статьи, в частности, включает:

- положение, устанавливающее возможность налогообложения дивидендов как в государстве резидентства получателя дивидендов, так и в государстве резидентства распределяющей дивиденды компании;
- положение о предельном размере налоговой ставки (а в отдельных соглашениях также о предельном размере специальной ставки) налогообложения у источника;
- правило о налогообложении дивидендов, относящихся к постоянному представительству, в соответствии с положениями ст. 7 соглашения (п. 4 ст. 10);
- правило, ограничивающее экстерриториальное налогообложение дивидендов (п. 5 ст. 10).

Студент знает, что понятие дивидендов, которое обычно дается в налоговых соглашениях, условно можно разделить на две части:

- к дивидендам относится доход от акций и иных прав, дающих право на участие в прибыли организации,
- доход от других корпоративных прав, который подлежит такому же налогообложению, как и доход от акций в соответствии с законодательством государства, резидентом которого является компания, распределяющая прибыль.

Вторая часть определения понятия дивидендов отсутствует, например, в налоговых соглашениях России с Азербайджаном и Новой Зеландией.

Согласно п. 28 Комментария к ст. 10 Модельной конвенции ОЭСР, понятие дивидендов включает также доходы от распределения прибыли не только по итогам годового собрания, но и в течение года. Очевидно, что такое понимание дивидендов отличается от подхода, выраженного в российском законодательстве, согласно которому дивиденды распределяются из прибыли, оставшейся после налогообложения, т. е. после уплаты налога, производимой по итогам налогового периода, составляющего для организаций календарный год (п. 1 ст. 285 НК РФ). Прибыль как объект налогообложения образуется только по итогам налогового периода (ст. 247 НК РФ). В связи с этим полный юридический состав налога на прибыль (ст. 17 НК РФ), а, следовательно, основание для налогообложения доходов как дивидендов имеет место только по окончании налогового периода и уплаты налога. Аналогичным образом согласно п. 28 Комментария к ст. 10 Модельной конвенции ОЭСР понятие дивидендов включает также доходы от ликвидации организации. Заметим, что в соглашениях, заключенных Россией, на необходимость такого толкования прямо указано, в частности, в соглашении с Испанией.

В то же время, очевидно, что в соответствии с налоговыми соглашениями доходы относятся к дивидендам независимо от пропорциональности или непропорциональности их распределения доле участия получателя в распределяющей чистой прибыли организации. В связи с этим на международном уровне вводится более широкое по объему содержание понятия дивидендов, чем в российском налоговом законодательстве (абз. 1 п. 1 ст. 43 НК РФ).

Студент знает, что международное двойное налогообложение дивидендов смягчается путем установления предельного размера общей налоговой ставки, выше которого налогообложение дивидендов не может осуществляться в государстве — источнике дохода. Как правило, общая налоговая ставка составляет 10 или 15 %, в соглашении с Финляндией — 12 %, в соглашениях с Катаром, Кувейтом, Саудовской Аравией — 5 %. Условия для применения такой ставки следующие: во-первых, организация, выплачивающая дивиденды, и лицо — получатель дивидендов должны являться резидентами договаривающихся государств; во-вторых, лицо, получающее дивиденды, должно обладать фактическим правом на их получение (быть «бенефициарным владельцем» дивидендов).

Студент демонстрирует понимание, что отдельные налоговые соглашения устанавливают предельный размер специальной (пониженной) налоговой ставки в размере 5 или 10 %. Условием для применения специальной налоговой ставки является определенная доля участия получателя

дивидендов в выплачивающей дивиденды организации, которая может быть выражена в процентах, денежной стоимости доли или одновременно процентах и денежной стоимости доли. Как правило, размер участия не превышает 25 % или 100 000 долларов США. Исключениями являются налоговые соглашения с Кореей, Люксембургом, Финляндией, ЮАР (30 %), Швецией (100 %), Вьетнамом (10 000 000 долларов США), Марокко и Оманом (500 000 долларов США).

Освобождение от налогообложения дивидендов, получаемых Правительством, органом власти, Центральным банком, предусмотрено в налоговых соглашениях с Кувейтом и Саудовской Аравией.

Правило, согласно которому общая и специальная ставки налоговых соглашений не применяются в тех случаях, когда дивиденды относятся к постоянному представительству, а такой доход подлежит налогообложению как доход от предпринимательской деятельности, исключает применение принципа притяжения (п. 31 Комментариев к ст. 10 Модельной конвенции ОЭСР).

2. Решение практического задания

Организация «Метпром», зарегистрированная и работающая в Свердловской области, ежегодно приобретает у своей материнской компании Metal (Латвия) товары и работы на сумму, не превышающую 3 млрд. руб. При этом идентичные товары (работы) поставляются российскими организациями-продавцами на 15-20% дешевле, чем «Метпром» приобретает у компании Metal. *Возможен ли налоговый контроль цен по сделкам в описанной ситуации? Если да, то опишите условия и механизм доначисления налога на прибыль для организации «Метпром»? Какие методы определения цен для целей налогообложения могут быть применены?*

Ключ ответа/решение, рекомендации по выполнению задания:

Согласно п. 1 ст. 105.5 НК РФ, для определения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица, федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, в целях применения методов, предусмотренных ст. 105.7 НК РФ, производит сопоставление таких сделок или совокупности таких сделок (далее - анализируемая сделка) с одной или несколькими сделками, сторонами которых не являются взаимозависимые лица (далее - сопоставляемые сделки).

В соответствии с п. 1 ст. 105.1 НК РФ, если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в настоящем пункте лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения (далее - взаимозависимые лица).

Для признания взаимной зависимости лиц учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц, в соответствии с заключенным между ними соглашением либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами. При этом такое влияние учитывается независимо от того, может ли оно оказываться одним лицом непосредственно и самостоятельно или совместно с его взаимозависимыми лицами, признаваемыми таковыми в соответствии с настоящей статьей.

В соответствии с п. 1 ст. 105.3 НК РФ, в случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с настоящим разделом сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

В соответствии с п. 1 ст. 105.14 НК РФ, контролируемые сделки признаются сделки между взаимозависимыми лицами (с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей).

Согласно п. 3 ст. 105.14 НК РФ, сделки, предусмотренные пунктом 1 настоящей статьи, признаются контролируруемыми, если сумма доходов по таким сделкам с одним лицом (лицами) за соответствующий календарный год превышает 60 миллионов рублей.

Если исходить из условий задачи, что среднегодовая стоимость товара и работ, приобретаемых у материнской компании не более 3 млрд руб., предполагаю, что условие п. 4 ст. 105.14 НК РФ выполнено.

Пунктом 9 ст. 105.14 НК РФ предусмотрено, что при определении суммы доходов по сделкам федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, для целей настоящей статьи вправе проверить соответствие сумм полученных доходов по сделкам рыночному уровню с учетом положений главы 14.2 и главы 14.3 настоящего Кодекса.

Налоговый контроль за соответствием примененных налогоплательщиком цен рыночному уровню осуществляется непосредственно Федеральной налоговой службой России согласно разделу V.1 НК РФ и по общему правилу не может выступать предметом выездных и камеральных проверок, проводимых нижестоящими налоговыми инспекциями.

П. 1 ст. 105.7 НК РФ предусмотрено, что при проведении налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (в том числе при сопоставлении коммерческих и (или) финансовых условий анализируемой сделки и ее результатов с коммерческими и (или) финансовыми условиями сопоставимых сделок и их результатами), а также при рассмотрении заявления о заключении соглашения о ценообразовании для целей налогообложения федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, использует в порядке, установленном настоящей главой, следующие методы:

- 1) метод сопоставимых рыночных цен;
- 2) метод цены последующей реализации;
- 3) затратный метод;
- 4) метод сопоставимой рентабельности;
- 5) метод распределения прибыли.

Метод сопоставимых рыночных цен является приоритетным, если товар не перепродается (если перепродается, тогда в приоритете метод цены последующей реализации).

В соответствии с п. 3 ст. 105.3 НК РФ налогоплательщик вправе самостоятельно применить для целей налогообложения цену, отличающуюся от цены, примененной в указанной сделке, в случае, если цена, фактически примененная в указанной сделке, не соответствует рыночной цене.

Согласно п. 4 ст. 105.3 НК РФ ФНС при проведении налогового контроля проверяет полноту уплаты налога на прибыль.

В случае выявления занижения сумм, указанных в пункте 4 настоящей статьи, налогов или завышения суммы убытка, определяемого в соответствии с главой 25 настоящего Кодекса, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, производятся корректировки соответствующих налоговых баз.

Таким образом, отвечаю, на вопросы, поставленные в задаче:

1. Налоговый контроль возможен.
2. Организация «Метпром» вправе самостоятельно применить при расчете налога на прибыль рыночную стоимость товара, определив её по методам, предусмотренным п. 1 ст. 105.7 НК РФ. Если отклонение будет выявлено при проведении налогового контроля, налог доначислит ФНС.
3. Методы перечислены в п. 1 ст. 105.7 НК РФ. В случае перепродажи товара, приоритетным является метод цены последующей перепродажи, в случае если товар не перепродается – метод сопоставимых рыночных цен.
4. При этом необходимо иметь в виду положения ст. 9 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Латвийской Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в

отношении налогов на доходы и капитал, в соответствии с которой «Метпром» и материнская компания в Латвии являются ассоциированными.

5. В соответствии с п. 2 ст. 9 Соглашения если одно Договаривающееся Государство включает в прибыль предприятия этого Государства и, соответственно, облагает налогом прибыль, в отношении которой предприятие другого Договаривающегося Государства обложено налогом в этом другом Государстве, и прибыль, включенная таким образом, является прибылью, которая была бы начислена предприятию этого первого упомянутого Государства, если бы взаимоотношения между двумя предприятиями были такими, которые существуют между независимыми предприятиями, тогда это другое Государство произведет соответствующую корректировку суммы налога, взимаемого с такой прибыли, если это другое Государство посчитает такую корректировку обоснованной. При определении такой корректировки должны быть надлежащим образом учтены другие положения настоящего Соглашения, и компетентные органы Договаривающихся Государств проводят при необходимости консультации друг с другом.

ЧАСТЬ 3. *(не публикуется)*