

大成 DENTONS

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Обзор основных изменений
законодательства и практики
за II полугодие 2020 года



**«Высочайший уровень обслуживания,
быстрое реагирование на запросы
и отличные семинары для клиентов».**

**«Команда выделяется уникальным
практическим подходом, который
сочетается со знанием законодательства
и соответствующей судебной практики».**

– The Legal 500, 2020




Содержание

- 06 ...** Внесены изменения в СоИДН с Кипром, Мальтой и Люксембургом
- 09 ...** ОЭСР выпустила отчет о влиянии пандемии COVID-19 на ТЦО
- 13 ...** Внесены изменения в налоговый режим для ИТ-компаний
- 16 ...** Внесены изменения в правила налогообложения прибыли КИК
- 20 ...** Внедрена система прослеживаемости товаров
- 22 ...** Введена прогрессивная шкала налогообложения доходов физических лиц
- 24 ...** Внесены многочисленные поправки в положения о налоговом администрировании и исчислении налогов
- 29 ...** Внесены изменения в части совершенствования налогового мониторинга и прочие изменения
- 33 ...** КС РФ определил обстоятельства, исключющие привлечение к уголовной ответственности за мошенничество при заявлении вычетов по НДС
- 34 ...** КС РФ рассмотрел актуальные вопросы применения кадастровой стоимости в качестве налоговой базы для расчета налога на имущество
- 36 ...** ВС РФ признал многократную подачу уточненных налоговых деклараций злоупотреблением со стороны налогоплательщика
- 38 ...** ВС РФ ограничил применение правил недостаточной капитализации к внутрироссийским займам
- 40 ...** ВС РФ разъяснил порядок квалификации доходов в виде лизинговых платежей для целей соглашения об избежании двойного налогообложения
- 42 ...** ВС РФ указал на отсутствие оснований для начисления пеней в ситуации, когда переплата по налогу подтверждается одновременно с наступлением даты уплаты другого налога
- 44 ...** Арбитражные суды подтверждают правомерность нарушения налоговыми органами процедуры выездной налоговой проверки
- 46 ...** Арбитражные суды ограничивают применение налоговых преференций по налогу на имущество организаций
- 48 ...** Арбитражные суды разрешили исполнителю зеркально уменьшить налоговые обязательства, если оказанные заказчику услуги признаны фиктивными
- 50 ...** Арбитражные суды разрешили вычет убытков при ликвидации акционерного общества в общей налоговой базе
- 52 ...** Арбитражные суды формулируют методологию квалификации трансграничных услуг для целей НДС
- 54 ...** Арбитражные суды меняют подход к налогообложению прощения долга дочерней организации перед материнской организацией
- 56 ...** Арбитражные суды начали давать оценку действиям налоговых комиссий по легализации налоговой базы
- 58 ...** ФНС России ввела единые стандарты оценки расходов налогоплательщиков на приобретение внутригрупповых услуг у иностранных компаний базы



Используемые аббревиатуры и сокращения

8ААС – Восьмой арбитражный апелляционный суд	КИК – контролируемые иностранные компании
9ААС – Девятый арбитражный апелляционный суд	КС РФ – Конституционный Суд Российской Федерации
15ААС – Пятнадцатый арбитражный апелляционный суд	Минфин России – Министерство финансов Российской Федерации
АС СПб и ЛО – Арбитражный суд города Санкт-Петербурга и Ленинградской области	МХК – международная холдинговая компания
АС МО – Арбитражный суд Московской области	НДПИ – налог на добычу полезных ископаемых
АС РО – Арбитражный суд Ростовской области	НДС – налог на добавленную стоимость
АС СКО – Арбитражный суд Северо-Кавказского округа	НДФЛ – налог на доходы физических лиц
АС ЯНАО – Арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа	НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации
АСГМ – Арбитражный суд города Москвы	ОКВЭД – общероссийский классификатор видов экономической деятельности
АСМО – Арбитражный суд Московского округа	ОЭСР – Организация экономического сотрудничества и развития
БД – база данных	ПО – программное обеспечение
ВАС РФ – Высший арбитражный суд Российской Федерации	РИП – региональный инвестиционный проект
ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации	РФ – Российская Федерация
ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации	СоИДН – соглашение об избежании двойного налогообложения
ЕАЭС – Евразийский экономический союз	ТЦО – трансфертное ценообразование
ЕГРЮЛ – Единый государственный реестр юридических лиц	УК РФ – Уголовный кодекс Российской Федерации
ЕСХН – единый сельскохозяйственный налог	УСН – упрощенная система налогообложения
ИТ – Информационные технологии	ФНС России – Федеральная налоговая служба
	ЦБ РФ – Центральный банк Российской Федерации
	ЭВМ – электронные вычислительные машины



Обзор основных изменений законодательства и практики за II полугодие 2020 года

Налоговая практика Dentons представляет Вашему вниманию обзор ключевых изменений налогового законодательства и правоприменительной практики за II полугодие 2020 года. Мы надеемся, что он поможет Вам сориентироваться в мощном информационном потоке и будет полезен вашему бизнесу.

Ежедневно следите за самыми важными новостями, интересными судебными делами, исследованиями рынка и анонсами мероприятий на нашем блоге <http://www.russiantaxandcustoms.com> и Telegram-канале https://t.me/dd_tax.



Внесены изменения в СоИДН с Кипром, Мальтой и Люксембургом

Российская Федерация осенью 2020 года подписала протоколы, вносящие изменения в СоИДН с Республикой Кипр, Мальтой и Великим Герцогством Люксембург (далее – «Протоколы к СоИДН»).

Согласно внесенным изменениям, повышаются ставки налога, удерживаемого у источника, в отношении доходов в виде дивидендов и процентов.

Дивиденды

Согласно действовавшим ранее правилам налогообложения дивидендов, налог, удерживаемый при их выплате в адрес резидентов Кипра, Мальты и Люксембурга, не должен был превышать 10%. Исключение составляло СоИДН с Люксембургом, которое предусматривало налоговую ставку 15%. Применение пониженной ставки 5% ставилось в зависимость от размера вклада в источник выплат либо размера доли владения. При этом СоИДН с Кипром также давало возможность применять пониженную ставку 5% не только компаниям, но и физическим лицам – получателям дохода.

Как следует из Протоколов к СоИДН, налоговая ставка, применяемая к выплатам дивидендов, теперь составит 15%.

В отдельных случаях сохраняется возможность применения пониженной ставки. Так, налоговая ставка 5% будет применяться, если лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, является:

- 1) страховым учреждением или пенсионным фондом; ЛИБО
- 2) правительством договаривающегося государства или его политическим подразделением, или местным органом власти; ЛИБО
- 3) центральным банком договаривающегося государства; ЛИБО
- 4) компанией:
 - акции которой котируются на зарегистрированной фондовой бирже при условии, что не менее 15% голосующих акций находятся в свободном обращении; И
 - которая прямо владеет не менее 15% капитала компании, выплачивающей дивиденды, в течение 365 дней.



Проценты

Согласно действовавшим ранее правилам налогообложения процентов, налог, удерживаемый при их выплате в адрес резидентов Кипра и Люксембурга, не удерживался. При этом при выплате процентов в адрес резидентов Мальты налог удерживался по ставке 5%.

В соответствии с новыми правилами налогообложения при выплате процентов в адрес резидентов Кипра, Мальты и Люксембурга будет применяться налоговая ставка 15%.

СоИДН с Кипром и Люксембургом сохранят возможность не удерживать налог с лица, имеющего фактическое право на проценты, получающего доход от источника в РФ, если таким лицом будет являться:

- 1) страховым учреждением или пенсионным фондом;
- 2) правительством договаривающегося государства или его политическим подразделением, или местным органом власти;
- 3) центральным банком договаривающегося государства;
- 4) банком.

Освобождение от налогообложения также будет доступно лицам, имеющим фактическое право на проценты, из Кипра и Люксембурга, если такие проценты выплачиваются в отношении следующих ценных бумаг, котирующихся на зарегистрированной фондовой бирже:

- 1) государственные облигации;
- 2) корпоративные облигации;
- 3) еврооблигации.

В отличие от изменений, внесенных в СоИДН с Кипром и Люксембургом, новая редакция СоИДН с Мальтой не будет предусматривать освобождение от налогообложения процентов.

Согласно новым правилам, установленным СоИДН с Кипром, Мальтой и Люксембургом, проценты могут облагаться по налоговой ставке 5%, если их получателем является компания, – имеющая фактическое право на проценты:

- 1) акции которой котируются на зарегистрированной фондовой бирже, при условии, что не менее 15% голосующих акций находятся в свободном обращении; И
- 2) которая прямо владеет не менее 15% капитала компании, выплачивающей проценты, в течение 365 дней.

Примечательно, что Минфин России уже начал достаточно ограничительно толковать новые правила налогообложения дивидендов и процентов при их выплате на Кипр.



Николай Рудоманов
Старший юрист Dentons

Так, по мнению Минфина России, изложенном в его письме от 18.11.2020 № 03-08-05/102406, применение налоговой ставки 5% будет возможно только в том случае, если получателем дивидендов и процентов является иностранная компания, у которой котируются именно акции, а не депозитарные расписки.

Напомним, что СоИДН с Кипром как в новой, так и в предыдущей редакции предусматривает, что для целей применения ст. 10 («Дивиденды») термин «акции» включает, в том числе, депозитарные расписки по этим акциям.

Минфин России обосновал свою позицию тем, что депозитарные расписки являются производным финансовым инструментом, а, согласовывая новые условия СоИДН, страны договаривались о льготах именно в отношении акций. При этом в СоИДН с Кипром

термин «акции» действительно включает в себя «депозитарные расписки» по ним. Между тем, это распространяется только на статью, описывающую дивиденды, а не на условия применения налоговой ставки 5%.

Подобное ограничительное толкование не соответствует позиции ОЭСР, а также серьезно ограничивает возможность применения льгот для иностранных компаний, поскольку у головных компаний торгуются именно депозитарные расписки, а не акции. Более того, акции публичных компаний на Кипре не допускаются напрямую к обращению на бирже. Такое обращение возможно через механизм депозитарных расписок.

Вступление в силу

Новые правила, установленные СоИДН с Кипром и Мальтой, временно применяются с 01.01.2021 и вступают в силу с даты последнего из письменных уведомлений о завершении внутригосударственных процедур, необходимых для вступления в силу соответствующих протоколов.

СоИДН с Люксембургом не содержит положения о временном применении новых правил. Поскольку Люксембург не завершил установленные внутренним законодательством процедуры по вступлению протокола в силу, применение новых правил будет возможно не ранее 2022 года.





ОЭСР выпустила рекомендации о влиянии пандемии COVID-19 на ТЦО

18.12.2020 ОЭСР опубликовала долгожданные рекомендации (англ. «*Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic*», далее - «**Рекомендации**») в связи с влиянием пандемии COVID-19 на ТЦО и необходимостью адаптации налогоплательщиков и налоговых органов к новым экономическим условиям.

В своих Рекомендациях ОЭСР не изобретает заново велосипед, а скорее указывает, к каким положениям классического Руководства ОЭСР по ТЦО 2017 года стоит обратиться при решении того или иного вопроса.



Мария Кочубей
Юрист Dentons

В документе рассматриваются четыре основные темы:

- 1) Анализ сопоставимости
- 2) Убытки и распределение расходов, связанных с COVID-19
- 3) Государственная поддержка
- 4) Соглашения о ценообразовании

Ниже мы представляем анализ наиболее релевантных для российских налогоплательщиков рекомендаций.

Анализ сопоставимости

ОЭСР отмечает, что в условиях беспрецедентных экономических изменений, вызванных пандемией, старые подходы к проведению анализа сопоставимости во многих случаях не будут работать. В связи с этим выборки сопоставимых сделок / компаний при проведении исследований могут потребовать полного пересмотра или применения различных корректировок. Но для начала налогоплательщику необходимо будет продемонстрировать, что пандемия действительно оказала влияние на результаты его деятельности.

- *Какие источники информации можно использовать, чтобы обосновать влияние пандемии на свой бизнес?*

ОЭСР указывает, что любые публичные источники информации могут быть использованы для обоснования влияния пандемии на условия контролируемых сделок в 2020 году. В частности, допускается возможность анализа:

- данных об изменении объёмов продаж и загрузки производственных мощностей;
 - дополнительных или чрезвычайных расходов;
 - изменений в государственном регулировании, повлиявших на ценообразование и бизнес налогоплательщика в целом;
 - макроэкономической информации, опубликованной центральными банками, государственными агентствами, отраслевыми и торговыми ассоциациями;
 - статистических методов, таких как регрессионный анализ или анализ отклонений;
 - сравнения прогнозируемых и фактических результатов налогоплательщика и влияния кризиса на прибыльность третьих лиц в сравнении с предыдущими периодами.
- *Могут ли прогнозируемые финансовые показатели быть использованы в обоснование рыночного уровня цен?*

Одним из подходов при установлении трансфертных цен, по мнению ОЭСР, может являться проведение детального сравнительного анализа прогнозируемых и фактических финансовых показателей налогоплательщика. Представление результатов, которые могли бы быть достигнуты, не случись пандемии, с развернутыми данными об изменениях в доходной и расходной частях отчетности, может быть полезно при обосновании целесообразности внесения изменений в условия взаимодействия внутри группы (перераспределения расходов, корректировки контрактных условий и т.д.).

- *Как оценить применимость старых выборок сопоставимых компаний и сделок?*

ОЭСР подчёркивает, что ввиду особых экономических условий, сформированных

пандемией, выборки сопоставимых компаний / сделок, которые использовались в предыдущих периодах, должны быть подвергнуты детальному пересмотру. Более того, скорректирована может быть и сама стратегия поиска, если это позволит найти компании / сделки, на результатах которых пандемия отразилась наиболее сопоставимо с тестируемой стороной.

- *Могут ли убыточные компании быть признаны сопоставимыми?*

ОЭСР всегда давала положительный ответ на этот вопрос, отмечая, что наличие убытков само по себе не может быть причиной исключения из списка сопоставимых компаний¹. Аналогичной позиции ОЭСР придерживается и в своих Рекомендациях, но это, к сожалению, до сих пор не отражено в российском законодательстве. Напомним, что положения пп. 3 п. 5 ст. 105.8 НК РФ не допускает использование данных компаний при наличии у них убытков более чем в одном году из тех, за которые рассчитывается рентабельность.

На практике это означает, что любые убыточные результаты тестируемой стороны в подавляющем большинстве случаев не могут быть признаны рыночными. Текущий кризис, когда целые отрасли закончили год с убытками, с особой ясностью продемонстрировал несостоятельность положений рассматриваемого положения НК РФ для целей определения действительных рыночных условий.



Алиса Пендюрина
Старший юрист Dentons

Убытки и аллокация расходов, понесенных в связи с пандемией

Распределение убытков внутри группы всегда было темой с высоким потенциалом для возникновения споров и ОЭСР в своих Рекомендациях подчёркивает, что одну из наиболее существенных ролей в анализе,

¹ Параграф 3.65 главы III Руководства ОЭСР по ТЦО в редакции 2017 года.

связанном с его решением, играет распределение рисков между сторонами.

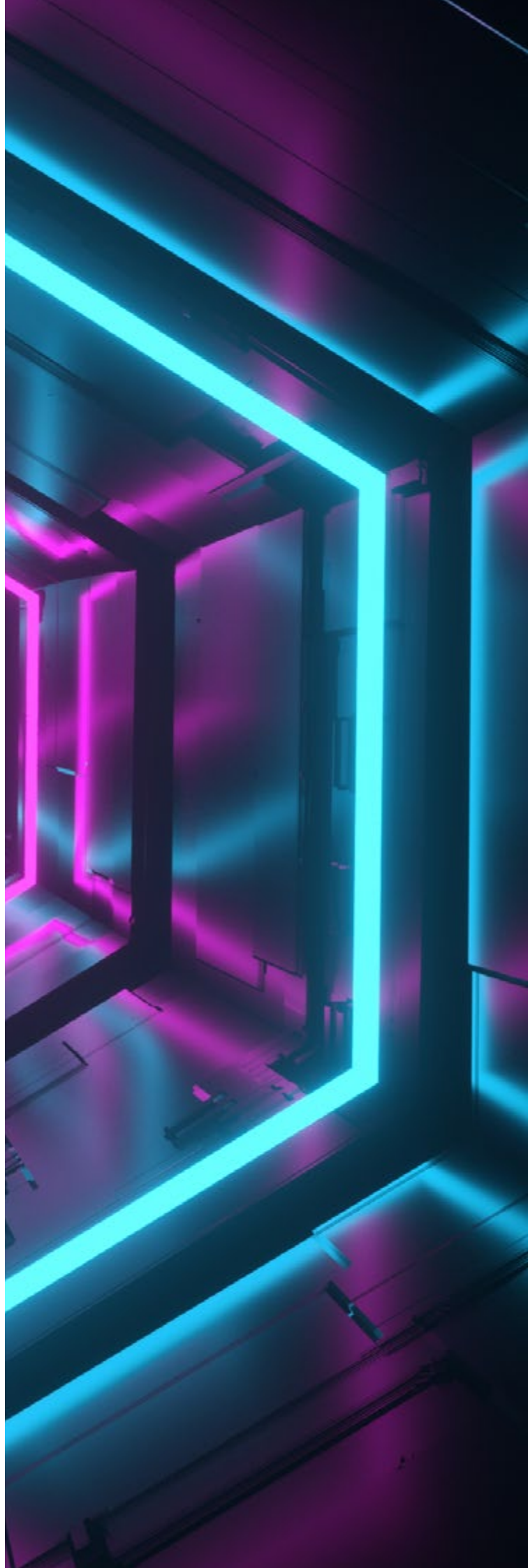
- *Может ли сторона с ограниченными рисками (англ. «limited-risk entity») нести убытки?*

В отношении так называемых «компаний с ограниченными рисками» ОЭСР традиционно для своего стиля аккуратных формулировок призывает воздержаться от навешивания ярлыков и рекомендует проводить детальный анализ обстоятельств и условий сделки. При этом отмечается, что «компании с низкими рисками не должны нести убытков в течение длительного времени»², и возможности для обоснования убытков в краткосрочной перспективе остаются. Ключевую роль в таком обосновании будет играть анализ рисков стороны, которая заявляет об убытках. ОЭСР отдельно рекомендует налоговым органам обстоятельно анализировать наличие деловой цели в изменении рисков профилей сторон, заявленных по итогам кризисного периода. В частности, налоговые органы должны насторожиться случаи, когда сторона, ранее характеризовавшаяся как «компания с ограниченными рисками» и претендовавшая на безрисковое вознаграждение, после пандемии заявляет о несении рисков и, соответственно, убытков.

- *Как должны распределяться операционные или чрезвычайные расходы, понесенные в связи с COVID-19?*

В результате пандемии многие компании понесли непредвиденные расходы, в том числе на средства индивидуальной защиты для сотрудников и клиентов, трансформацию рабочего пространства во исполнение предписаний о социальной дистанции, организацию удаленной работы. ОЭСР отмечает, что по общему правилу расходы несет та сторона, которая выполняет соответствующий этим расходам функционал и берет на себя корреспондирующие риски. При этом возможны ситуации, когда выгоду от расходов, понесенных одним лицом, получают другие компании группы (например, при централизованной организации удаленной работы через IT-подразделение). Такие расходы могут быть перевыставлены другим компаниям группы.

2 Параграф 3.64 главы III Руководства ОЭСР по ТЦО в редакции 2017 года.



Кроме того, ОЭСР отмечает, что некоторые единовременные расходы могут перейти в разряд постоянных (та же организация удаленной работы, которая для некоторых компаний может стать новым форматом). Такие расходы в большинстве случаев будут рассматриваться аналогично операционным расходам при проведении анализа сопоставимости и расчете результатов тестируемой стороны.

- *Как при проведении анализа сопоставимости учитываются чрезвычайные расходы?*

Чрезвычайные расходы исключаются из расчетов показателей рентабельности за исключением случаев, когда такие расходы относятся к контролируемой сделке. Соответствующая корректировка производится как на уровне тестируемой стороны, так и на уровне сопоставимых компаний, насколько это позволяет доступная информация³.

Государственная поддержка

Государственная поддержка в большей или меньшей степени может влиять как на распределение рисков внутри группы, так и непосредственно на ценообразование в контролируемых сделках. Кроме того, наличие какой-либо государственной поддержки должно быть детально проанализировано при выборе потенциально сопоставимых компаний, поскольку вмешательство государства может влиять

на установление финансовых и коммерческих условий, а также на цену сделки.

Соглашения о ценообразовании

ОЭСР констатирует, что во многих случаях текущая пандемия будет являться достаточным основанием для расторжения и пересмотра условий действующих соглашений о ценообразовании, а также поставит на паузу многие проекты, которые находятся на стадии согласования.

Тем не менее, ОЭСР призывает по возможности не отказываться от соглашений о ценообразовании как инструмента достижения налоговой определенности и рассмотреть варианты заключения соглашения на более гибких условиях.

В частности, потенциальными вариантами могут стать:

- заключение соглашения на период непосредственно пандемии и отдельно на пост-пандемийный период;
- включении в соглашение условий о возможности внесения ретроспективных изменений по итогам анализа влияния пандемии на результаты компании;
- тестирование совокупного финансового результата по итогам действия соглашения.

В любом случае, очевидно, что заключение соглашения о ценообразовании в условиях пандемии потребует от налогоплательщиков максимальной прозрачности и готовности предоставить любую информацию по запросу налогового органа.



³ Параграф 2.86 главы II Руководства ОЭСР по ТЦО в редакции 2017 года.



Внесены изменения в налоговый режим для ИТ-компаний

31.07.2020 принят Федеральный закон № 265-ФЗ (далее – «**Закон № 265-ФЗ**»), которым внесены изменения в НК РФ, существенно изменяющие с 2021 года налоговый режим для ИТ-компаний в России.

Основные нововведения

С вступлением в силу с 01.01.2021 Закона № 265-ФЗ, организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, вправе претендовать на применение ставки налога на прибыль в размере 3% (п. 115 ст. 284 НК РФ) и пониженных тарифов страховых взносов в совокупном размере 7,6% (пп. 11 п. 2 ст. 427 НК РФ).

Воспользоваться данными экономическими льготами могут только российские организации при соблюдении следующих условий:

- 1) получение документа о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области ИТ, в порядке, установленном Постановлением Правительства РФ от 06.11.2007 № 758;
- 2) среднесписочная численность работников за налоговый период составляет не менее 7 человек;

- 3) доля доходов от передачи прав на ПО и / или БД, предоставления удаленного доступа к ПО / БД через сеть Интернет, от оказания услуг по разработке, адаптации, модификации ПО / БД, установке, тестированию, сопровождению ПО / БД составляет не менее 90% от суммы всех доходов за налоговый период.

Следует отметить, что при расчете приведенной доли доходов не учитываются доходы от предоставления прав на использование ПО / БД, в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним, если такие права предоставляют возможность распространения рекламной информации, размещения предложений о купле-продаже товаров (работ, услуг) и имущественных прав в сети Интернет, а также осуществления поиска информации о потенциальных контрагентах и заключения сделок.

Законом № 265-ФЗ существенно изменен порядок исчисления и взимания НДС с компаний ИТ-отрасли.

Во-первых, существовавшее ранее освобождение от обложения НДС доходов от передачи исключительных и неисключительных прав на ПО / БД (пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ) теперь будет распространяться только на передачу прав на ПО / БД, включенных в единый реестр

российских программ для ЭВМ и БД. Правила формирования и ведения такого реестра установлены Постановлением Правительства РФ от 16.11.2015 № 1236 в соответствии со ст. 12.1 Федерального закона от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» и п. 3 ст. 14 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд».

Во-вторых, освобождение от НДС в любом случае не будет применяться, если указанные права предоставляют возможность распространения рекламной информации, размещения предложений о купле-продаже товаров (работ, услуг) и имущественных прав в сети Интернет, а также осуществления поиска информации о потенциальных контрагентах и заключения сделок.

В-третьих, применение освобождения от НДС теперь возможно в случае предоставления прав на ПО / БД путем предоставления удаленного доступа к ним через сеть Интернет (т.е. по модели SaaS), что ранее законодательство по НДС не предусматривало.

Возможные последствия

Снижение бремени прямых налогов, безусловно, является мощным драйвером повышения конкурентоспособности национальной ИТ-отрасли на международных рынках, побудительным мотивом расширения ИТ-бизнеса, разработки инновационных продуктов, а также отвечает задаче опережающего развития национальной экономики.

Тем не менее, выбранный способ компенсации выпадающих доходов бюджета за счет изменения порядка косвенного налогообложения участников рынка вызывает определенные сомнения в успешности достижения заявленных целей.



Алексей Матвеев
Советник Dentons

Так, например, можно предположить существенный рост затрат российских организаций банковского и финансового секторов на приобретение исключительных и неисключительных прав на ПО / БД у иностранных правообладателей (или у российских правообладателей, чье ПО / БД не вошло в реестр) в связи с невозможностью применить налоговые вычеты по НДС (п. 5 ст. 170 НК РФ). Для российских правообладателей, чье ПО / БД не вошло в реестр, возможно существенное увеличение налоговых обязательств по НДС ввиду незначительного, как правило, входящего НДС, а также падение рентабельности при невозможности пропорционально увеличить выручку от предоставления прав на ПО / БД.

Нельзя также не отметить существенные ограничения на включение программных продуктов в реестр отечественного ПО, поскольку существующие правила, безотносительно к требованиям в отношении его функционала, закрывают такую возможность для иностранных организаций, а также российских организаций, доля прямого и косвенного участия в которых граждан РФ составляет менее 50%.

Наконец, рассматриваемые изменения приводят к возникновению реальной обязанности по уплате НДС в российский бюджет у иностранных организаций, ранее вставших на учет в налоговых органах Российской Федерации в связи с оказанием услуг в электронной форме и преимущественно вовлеченных в предоставление прав на ПО аффилированным российским организациям в рамках сублицензионных соглашений, являющихся следствием получения лицензий от иностранных ИТ-гигантов крупными транснациональными холдингами на глобальном уровне. Возможность же применения вычетов такого НДС российскими лицензиатами существенным образом зависит от осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности. Данное утверждение справедливо и для случаев исполнения обязанностей налогового агента при получении им прав на ПО от иностранных правообладателей, не состоящих на учете в налоговых органах РФ.

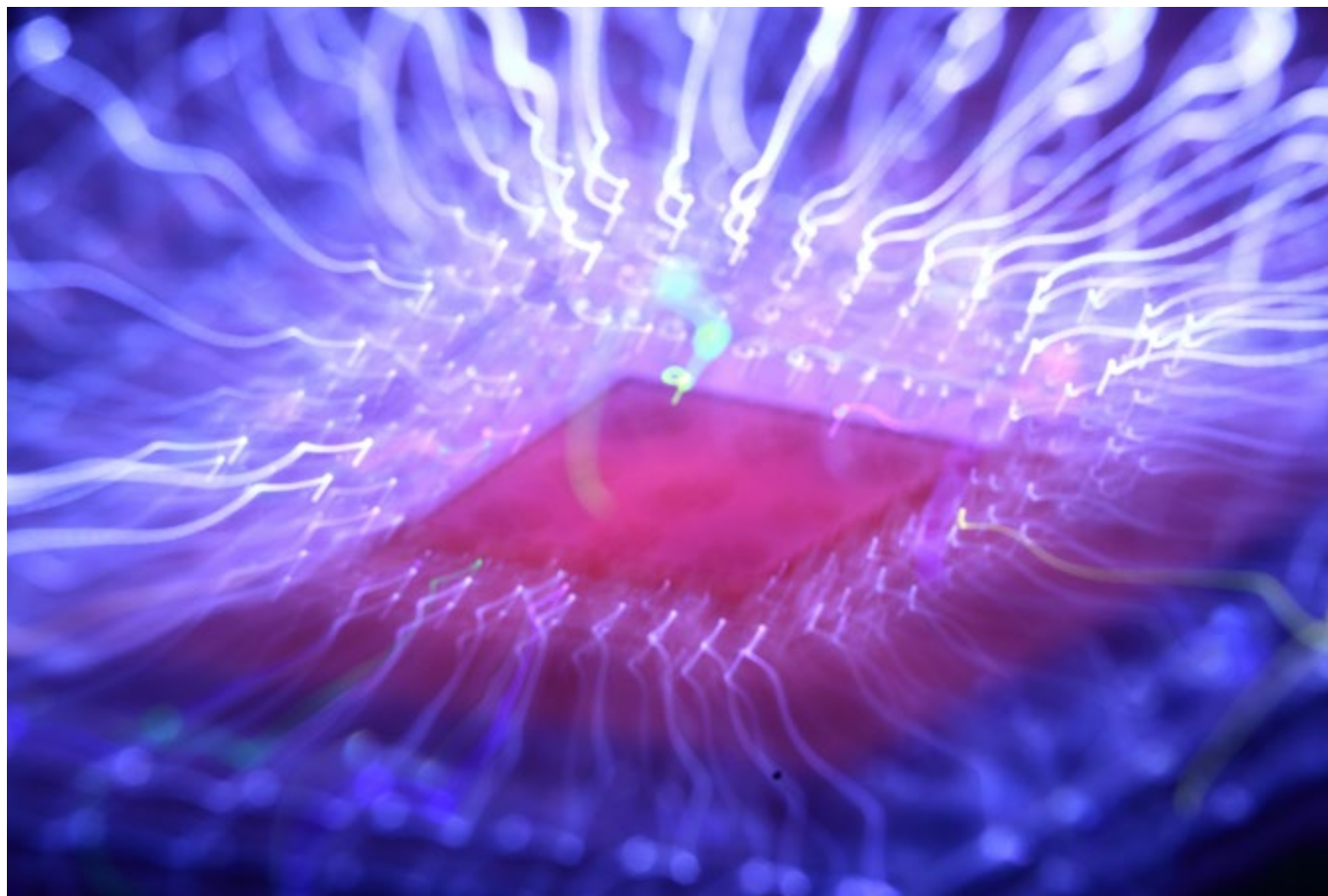
Вопросы правоприменения

Положения Закона № 265-ФЗ, определяющие критерии определения программных продуктов, операции по предоставлению (не)исключительных прав на которые освобождаются от обложения НДС, а также состав услуг, доходы от оказания которых учитываются при определении порога в 90% выручки от реализации за налоговый период для применения пониженных ставок налога на прибыль и тарифов страховых взносов, крайне размыты, что создает предпосылки для их толкования в пробюджетном, невыгодном для налогоплательщика контексте. Представляется, что упрощенное представление законотворцев о реальном масштабе цифровой трансформации не только профильного бизнеса, но и общества в целом, сыграло отнюдь не на руку участникам рынка и создало условия для получения эффекта, противоположного ожидаемому.

Еще до вступления в силу Закона № 265-ФЗ профессиональное сообщество идентифицировало ряд существенных проблем, возникающих при введении нового налогового режима, применительно к отдельным направлениям деятельности ИТ-компаний, а также

к функциональному назначению отдельных видов ПО, и неоднократно озвучивало их в ходе открытых дискуссий. В качестве заслуживающей внимания ответной и адекватной реакции органов исполнительной власти на озабоченности бизнеса в данном вопросе особо выделяются разъяснения Минфина России, приведённые в письме от 18.12.2020 № 03-07-07/111669 (далее – «**Письмо**»).

Разъяснения, содержащиеся в Письме, построены в форме квалификации условий для применения налоговых льгот и преференций по приведенным нормам НК РФ в отношении 7 типовых операций, которые могут возникнуть в связи с деятельностью ИТ-компаний. Особо следует отметить, что ведомство так и не высказалось однозначно по наиболее актуальному вопросу о применении пониженной ставки налога на прибыль и тарифа страховых взносов при оказании услуг по установке, тестированию и сопровождению программных продуктов не собственной разработки. Подчеркнуто лишь, что такое требование является безусловно обязательным в отношении доходов от реализации ПО / БД и предоставления прав пользования такими программными продуктами.





Внесены изменения в правила налогообложения прибыли КИК

09.11.2020 принят Федеральный закон № 368-ФЗ (далее – «**Закон № 368-ФЗ**»), которым внесены изменения в НК РФ в части применения правил налогообложения КИК. В частности, вводится новый режим налогообложения прибыли КИК, изменяется срок подачи уведомлений о КИК для физических лиц, ужесточается ответственность по отдельным составам нарушений, связанным с КИК, а также вносятся иные, не менее важные изменения.

Предусмотрена возможность перехода на альтернативный режим налогообложения прибыли КИК

Согласно поправкам, физические лица – налоговые резиденты РФ с 2020 года могут по своему желанию перейти на альтернативный режим налогообложения прибыли своих КИК, предусматривающий уплату НДФЛ с фиксированной прибыли КИК.

Таким образом, физическим лицам предоставлена возможность уплачивать фиксированную сумму

налога с прибыли всех своих КИК, не отчитываясь при этом перед российскими налоговыми органами о размере их реальной прибыли в период применения нового режима налогообложения (и не представляя финансовую отчетность в отношении своих КИК). При этом фиксированная сумма налога не зависит от количества КИК, а также от размера полученной ими прибыли.

Размер фиксированной (вменяемой физическому лицу) прибыли КИК составит:

- 38 460 000 руб. в отношении налогового периода 2020 года (т.е. финансового года КИК, заканчивающегося в 2019 году);
- 34 000 000 руб. в отношении налогового периода 2021 года и последующих налоговых периодов?

Соответственно, сумма налога с фиксированной прибыли КИК за 2020 год составит 4 999 800 руб. (13% от 38 460 000 руб.), а начиная с 2021 года – от 5 000 000 до 5 100 000 руб. (в зависимости от общего размера дохода физического лица, к которому применяется прогрессивная шкала налогообложения – налоговая ставка 13%-15%).

Против налога с фиксированной прибыли КИК нельзя зачитывать иностранные налоги, уплаченные физическим лицом, равно как и налоги, уплаченные (удержанные) с прибыли КИК за рубежом или в РФ.

Необходимо учитывать, что альтернативный режим налогообложения прибыли КИК должен применяться как минимум 3 года, если переход на него заявлен в 2020-м или в 2021 году. Если же такой переход заявлен в 2022 году и позже, то применять новый налоговый режим необходимо будет как минимум 5 лет.

Исключение составляют лишь случаи, когда:

- физическое лицо перестало быть контролирующим лицом всех КИК (налог с фиксированной прибыли за соответствующие периоды не уплачивается);
- законодатель повышает размер налога с фиксированной прибыли КИК (физическому лицу предоставляется право досрочно отказаться от применения режима).

При применении альтернативного налогового режима у налогоплательщика сохраняется возможность в будущем (в случае отказа от его применения) учесть убыток, полученный КИК как до, так и в период применения такого режима.

Для перехода на новый режим налогообложения КИК физическое лицо должно подать соответствующее уведомление в налоговый орган по месту жительства до 31 декабря года признания прибыли КИК. Лица, которые будут заявлять о применении нового режима налогообложения прибыли КИК за 2020 год, должны подать уведомление до 01.02.2021. Рекомендуемая форма уведомления приведена в Письме ФНС России от 18.11.2020 № ШЮ-4-13/18954@.

Несмотря на то, что в отношении некоторых КИК применение альтернативного режима налогообложения может оказаться выгодным в моменте, необходимо учитывать, что уплаченный налог с вмененной физическому лицу прибыли нельзя будет зачесть при последующем получении физическим лицом дивидендов от КИК. Таким образом, фактически произойдет двойное налогообложение одного и того же дохода, а именно обложение налогом на фиксированную прибыль КИК, а также НДФЛ при получении дивидендов за счет такой прибыли.

Кроме того, следует учитывать, что применение альтернативного налогового режима не освобождает физическое лицо от необходимости ежегодно представлять уведомление о КИК.

В таком уведомлении необходимо отмечать дату представления уведомления о переходе на уплату НДФЛ с фиксированной прибыли КИК, при этом указывать дату составления финансовой отчетности и аудиторского заключения, а также основания для освобождения прибыли КИК от налогообложения не требуется.

В период применения альтернативного налогового режима физическое лицо не обязано отчитываться о размере прибыли КИК, но это не означает, что о подготовке отчетности можно на время забыть. После отказа от применения нового режима физическому лицу все равно необходимо будет восстановить финансовую отчетность (входящие остатки) за определенный период, предшествующий году начала применения общего режима налогообложения прибыли КИК. Кроме того, если отдельные КИК в период применения альтернативного налогового режима станут убыточными, то для переноса их убытка на будущие периоды размер такого убытка также необходимо будет подтвердить полноценной финансовой отчетностью.

Важно отметить, что физические лица, участвующие в КИК через российские компании, на практике не смогут применять режим уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли КИК, поскольку российские компании, через которые физические лица владеют иностранными, должны будут уплачивать налог с прибыли КИК по действующим правилам. Данная недоработка лишает многих потенциально заинтересованных лиц возможности уплачивать налог с фиксированной прибыли КИК.



Лидия Чарикова
Советник Dentons

Изменен срок подачи уведомления о КИК и представления отчетности для физических лиц

Согласно поправкам, изменился срок подачи ежегодного уведомления о КИК для физических лиц. В частности, с 2021 года физические лица будут обязаны подавать ежегодное уведомление о КИК не позднее 30 апреля (ранее – не позднее 20 марта) года, следующего за отчетным. Для контролирующих лиц организаций срок подачи уведомлений не изменился.

Кроме того, физическим лицам теперь будет необходимо одновременно с уведомлением о КИК сдавать финансовую отчетность КИК за соответствующий налоговый период (вне зависимости от показателей прибыли КИК). Ранее такого требования не было (кроме ситуации применения освобождения прибыли КИК от налогообложения), поэтому на практике у налоговых органов возникали вопросы о причинах неподачи налоговых деклараций 3-НДФЛ, если КИК убыточна или размер ее прибыли не превышает пороговое значение в 10 млн руб.

В случае неподачи соответствующей отчетности в указанные сроки вводится штраф в размере 500 тыс. руб.

Закон № 368-ФЗ также увеличивает размер штрафа со 100 тыс. до 500 тыс. руб. за непредставление, несвоевременное представление уведомления о КИК или представление уведомления о КИК с недостоверными сведениями.

Ужесточен контроль за отчетностью по правилам налогообложения КИК

Законом № 368-ФЗ введена специальная статья, посвященная истребованию документов в отношении КИК. Такой запрос допускается, если контролирующее лицо не представило документы в случаях, прямо предусмотренных НК РФ, а именно:

- по п. 9 ст. 25.13-1 (освобождение прибыли КИК от налогообложения) или
- по п. 5 ст. 25.15 НК РФ (в новой редакции, предусматривающей представление документов о размере прибыли КИК физическими лицами одновременно с уведомлением о КИК).

- Соответствующие документы могут быть запрошены за три года, предшествующих запросу.

Запрашивать такие документы налоговые органы смогут и у тех налогоплательщиков, которые перешли на альтернативный режим налогообложения КИК (но только за периоды до перехода на такой режим, а также в случаях, если после отказа от применения такого режима физическое лицо использует полученные КИК убытки).

За непредставление таких документов в течение 1 месяца предусмотрен штраф в размере 1 млн руб.

Между тем, если после получения соответствующего требования налогоплательщик представляет уточненное уведомление о КИК без указания в нем освобождения прибыли КИК от налогообложения, то штраф не применяется.

Очевидно, что указанные нормы нацелены на максимальное «дисциплинирование» владельцев КИК с точки зрения представления относящейся к ним отчетности, а беспрецедентные штрафы призваны снизить нагрузку на налоговые органы по дополнительному истребованию документов.

Уточнены критерии признания КИК активной иностранной холдинговой (субхолдинговой) компанией

Закон № 368-ФЗ уточнил критерии признания КИК холдинговой (субхолдинговой) компанией. Скорректировано само понятие иностранной холдинговой (субхолдинговой) компании, под которой теперь понимается иностранная организация, в отношении которой добавились следующие дополнительные условия:

- доля участия этой иностранной организации хотя бы в одной иностранной организации составляет не менее 50%;
- доля участия этой иностранной организации в иных иностранных организациях (при наличии) составляет не менее 15%.

При этом срок такого владения должен составлять не менее 365 календарных дней.

Кроме того, расширен перечень видов доходов для освобождения холдинговой (субхолдинговой) компании от налогообложения по критерию

«активности» ее деятельности. Так, в составе «пассивных» доходов не учитываются:

- (1) дивиденды от активных иностранных компаний и (или) активных субхолдингов и (2) дивиденды от иностранных организаций, в отношении которых выполняется хотя бы одно из иных условий освобождения прибыли КИК от налогообложения, кроме МХК (при условии, что доля прямого участия иностранного холдинга в уставном капитале таких компаний составляет не менее 50% в течение периода, составляющего не менее чем 365 последовательных календарных дней на дату окончания финансового года активного холдинга, кроме компаний из ЕАЭС (Армения, Белоруссия, Казахстан, Киргизия));
- доходы от реализации акций (долей) активных иностранных компаний, активных субхолдингов и (или) иностранных организаций, в отношении которых соблюдается условие освобождения прибыли КИК от налогообложения (кроме МХК).

Внесены иные точечные изменения в правила налогообложения КИК

Закон № 368-ФЗ также уточнил следующие моменты:

- Для целей применения освобождения прибыли КИК от налогообложения по критерию эффективной ставки налогообложения из формул расчета эффективной и средневзвешенной налоговых ставок будут исключены дивиденды, полученные иностранной компанией, источником выплаты которых являются российские организации, если контролирующее лицо такой иностранной организации имеет фактическое право на них, и налог, удержанный с таких дивидендов у источника выплаты.
- Исключена корректировка суммы прибыли КИК на доходы от реализации или иного выбытия производных финансовых инструментов и соответствующие расходы.
- Введена норма о возможности и порядке зачета иностранного налога, исчисленного с прибыли КИК, если срок его исчисления приходится на более позднюю дату, чем дата представления налогоплательщиком – контролирующим лицом КИК налоговой декларации.





Внедрена система прослеживаемости товаров

09.11.2020 принят Федеральный закон № 371-ФЗ (далее – «**Закон № 371-ФЗ**»), которым внесены изменения в НК РФ и Закон о налоговых органах, связанные с внедрением системы прослеживаемости товаров. Эксперимент по прослеживаемости товаров, выпущенных на территории РФ в соответствии с таможенной процедурой выпуска для внутреннего потребления, был начат еще в 2019 году с принятием Постановления Правительства РФ от 25.06.2019 № 807. Данным постановлением было утверждено положение, которое урегулировало детали проведения эксперимента (далее – «**Положение**»).

Согласно Положению, система прослеживаемости устанавливалась в отношении продукции, импортируемой в Россию в процедуре выпуска для внутреннего потребления. Смысл системы состоял в документарном контроле за товарами, ввозимыми в Россию. Такой контроль осуществлялся посредством сопоставления данных о товарах, указанных в таможенных декларациях, с данными о продаже этих товаров розничным продавцам.

Система прослеживаемости, таким образом, позволяет получать информацию о цепочке движения товаров в рамках территории Таможенного Союза – с момента ввоза и до момента реализации розничному продавцу. После выхода товаров в розничный оборот, их прослеживание заканчивается. Соответственно, на всех этапах движения оптовых партий товаров (т.е. укрупненно) можно отслеживать выполнение налоговых обязанностей (прежде всего, по НДС) всеми участниками сделок, опосредующих оборот данных товаров.

Эксперимент по прослеживаемости касался строго определенных типов товаров, в том числе:

- холодильного оборудования;
- стиральных машин;
- мониторов и проекторов;
- детских колясок и др. продукции.

Итоговая редакция Закона № 371-ФЗ предполагает принятие Правительством РФ нормативного акта, который урегулирует детали функционирования системы прослеживаемости (в изначальной редакции законопроекта детали планировалось урегулировать непосредственно в кодексе, но от такой модели в итоге отказались). Пока указанный нормативный акт не принят, однако можно предположить, что он не будет сильно отличаться от порядка, установленного Положением.

Следует подчеркнуть, что прослеживаемость будет носить документарный характер, т.е. не предполагается наличие физической маркировки. Две системы – прослеживаемости и маркировки товаров – не будут дублировать друг друга.



Валентин Ларин
Советник Dentons

В связи с внедрением системы прослеживаемости товаров Законом № 371-ФЗ были внесены следующие изменения в НК РФ и Закон о налоговых органах:

1) Расширен перечень полномочий налоговых органов. Теперь они ответственны за все аспекты администрирования системы прослеживаемости товаров.

2) На налогоплательщиков возложены новые обязанности. Они должны представлять в налоговый орган отчеты об операциях с товарами, подлежащими прослеживаемости (по формату, который будет утвержден Правительством РФ).

3) Налоговые органы получают новые права, связанные с осуществлением контрольных мероприятий, включая следующие:

- при проведении камеральных налоговых проверок деклараций по НДС, УСН либо ЕСХН налоговые органы смогут истребовать практически любые документы, относящиеся к операциям с товарами, подлежащими прослеживаемости (далее – «ТПП»), включая счета-фактуры, первичные учетные документы и иные документы (перечень не ограничен), в случае выявления ими расхождений между информацией из отчетов об операциях с ТПП и/или данными налоговых деклараций;
- при проведении камеральных налоговых проверок деклараций по НДС, УСН либо ЕСХН, в ходе которых были выявлены указанные расхождения в сведениях, налоговые органы также вправе получать доступ на территорию налогоплательщика и осуществлять осмотр помещений, территорий, документов и предметов налогоплательщика.

4) Внесен ряд технических изменений в ст. 169 НК РФ в части требований к оформлению счетов-фактур. Теперь в них необходимо будет отражать информацию о ТПП.

Закон № 371-ФЗ вступает в силу с 01.07.2021.





Введена прогрессивная шкала налогообложения доходов физических лиц

23.11.2020 принят Федеральный закон № 372-ФЗ (далее – «**Закон № 372-ФЗ**»), которым в НК РФ внесены значительные изменения в правила взимания НДФЛ.

Положения ст. 210 НК РФ дополняются такими понятиями как «совокупность налоговых баз» и «основная налоговая база»

Совокупность налоговых баз, в отношении которой применяется налоговая ставка, предусмотренная п. 1 ст. 224 НК РФ, включает в себя следующие налоговые базы, каждая из которых в отношении доходов физических лиц – налоговых резидентов РФ определяется отдельно:

- 1) налоговая база по доходам от долевого участия (в том числе по доходам в виде дивидендов, выплаченных иностранной организации по акциям (долям) российской организации, признанных отраженными налогоплательщиком в налоговой декларации в составе доходов);
- 2) налоговая база по доходам в виде выигрышей, полученных участниками азартных игр и участниками лотерей;
- 3) налоговая база по доходам по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами;
- 4) налоговая база по операциям РЕПО, объектом которых являются ценные бумаги;
- 5) налоговая база по операциям займа ценными бумагами;
- 6) налоговая база по доходам, полученным участниками инвестиционного товарищества;

- 7) налоговая база по операциям с ценными бумагами и по операциям с производными финансовыми инструментами, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете;
- 8) налоговая база по доходам в виде сумм прибыли контролируемой иностранной компании (в том числе фиксированной прибыли контролируемой иностранной компании);
- 9) налоговая база по иным доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, предусмотренная п. 1 ст. 224 НК РФ (основная налоговая база).

Совокупность налоговых баз, в отношении которой применяется налоговая ставка в размере 30% для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, включает в себя налоговые базы, указанные выше, а также следующие налоговые базы:

- 1) налоговая база по доходам от продажи недвижимого имущества и (или) доли (долей) в нем, а также по доходам в виде объекта недвижимого имущества, полученного в порядке дарения;
- 2) налоговая база по иным доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 30%.

Стандартные, социальные, имущественные, инвестиционные, профессиональные и другие вычеты применяются только к основной налоговой базе, за исключением отдельных видов налоговых баз.

Вводится прогрессивная шкала налогообложения

Для налоговых резидентов РФ налоговая ставка устанавливается в следующих размерах:

- 1) 13% – если сумма налоговых баз, указанных

в п. 2.1 ст. 210 НК РФ (включая основную), за налоговый период составляет ≤ 5 млн руб.;

- 2) 650 тыс. руб. и 15% суммы, превышающей 5 млн руб., – если сумма налоговых баз, указанных в п. 2.1 ст. 210 НК РФ (включая основную), за налоговый период составляет > 5 млн руб.

Установленная налоговая ставка применяется в отношении всех доходов физического лица – налогового резидента РФ, подлежащих налогообложению, кроме:

- 1) доходов от продажи имущества (за исключением ценных бумаг) и (или) доли (долей) в нем, доходов в виде стоимости имущества (за исключением ценных бумаг), полученного в порядке дарения, а также подлежащих налогообложению доходов в виде страховых выплат по договорам страхования и выплат по пенсионному обеспечению, в отношении которых применяется ставка налога в размере 13%;
- 2) доходов, в отношении которых нормами п.п. 2, 5 и 6 ст. 224 НК РФ установлены ставки налога в размере 35%, 9% и 30 % соответственно.

Для лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, налоговая ставка устанавливается в следующих размерах:

- 1) 13%-15% (аналогично прогрессивной шкале НДФЛ для налоговых резидентов РФ) – в отношении доходов от осуществления трудовой деятельности иностранными гражданами по найму в РФ на основании патента, высококвалифицированными иностранными специалистами, участниками программы добровольного переселения соотечественников в РФ, иностранными гражданами или лицами без гражданства, признанными беженцами или получившими временное убежище и членами экипажей судов, плавающих под российским флагом, а также доходов в виде процентов по вкладам в российских банках;
- 2) 30% – в остальных случаях, за исключением доходов в виде дивидендов (5%, 15%).

В связи с изменением базовой ставки предусмотрен порядок уплаты налога

Если на момент уплаты налога в бюджет сумма налога, исчисленная и удержанная у физического лица, рассчитанная нарастающим итогом с начала

года, составляет ≤ 650 тыс. руб., то уплата налога производится в общем порядке.

Если же на момент уплаты налога в бюджет сумма налога, исчисленная и удержанная у физического лица, рассчитанная нарастающим итогом с начала налогового периода, превышает 650 тыс. руб., то уплата налога производится частями:

- 1) отдельно сумма налога в части, недостающей до 650 тыс. руб., относящаяся к части налоговой базы до 5 млн руб.;
- 2) отдельно часть суммы налога, превышающая 650 тыс. руб., относящаяся к части налоговой базы, превышающей 5 млн руб.

Аналогичный порядок уплаты предусмотрен в отношении НДФЛ, самостоятельно исчисленного физическим лицом на основании налоговой декларации.

Налоговый орган ведет учет доходов, полученных налогоплательщиком у нескольких налоговых агентов, а также заявленных им в представленной налоговой декларации. В случае если сумма налога, исчисленного налоговым органом, превышает сумму налога, удержанного налоговыми агентами и исчисленного налогоплательщиком на основании декларации, то уплата сумм превышения производится в срок до 1 декабря года, следующего за налоговым периодом, на основании уведомления, направляемого налоговым органом.

Самостоятельного декларирования налогоплательщиком сумм доходов, с которых налог в течение налогового периода удерживался налоговыми агентами и превышающих в совокупности 5 млн руб. за налоговый период, не предусмотрено.



Лидия Чарикова
Советник Dentons

Закон № 372-ФЗ вступил в силу с 01.01.2021. При исчислении налога с доходов, полученных в 2021 или 2022 году, налоговые агенты должны применять ставки в рамках прогрессивной шкалы НДФЛ к каждой налоговой базе, входящей в совокупность налоговых баз, отдельно.



Внесены многочисленные поправки в положения о налоговом администрировании и исчислении налогов

23.11.2020 принят Федеральный закон № 374-ФЗ (далее – «**Закон № 374-ФЗ**»), которым предусмотрены меры по совершенствованию налогового администрирования, а также уточнены отдельные положения НК РФ, затрагивающие вопросы исчисления НДС, акцизов, НДФЛ, налога на прибыль организаций, государственной пошлины, земельного налога, налога на имущество физических лиц и страховых взносов.

Ниже изложены наиболее важные изменения, внесенные Законом № 374-ФЗ.

Налоговое администрирование

- 1) С 23.12.2020 законодательно зафиксировано положение, ранее применявшееся на практике, о необходимости указания в заявлении о возврате суммы излишне уплаченного или взысканного налога банковского счета, на который должна быть перечислена указанная сумма налога (п. 6 ст. 78, п. 5 ст. 79 НК РФ).
- 2) С 01.07.2021 устанавливается закрытый перечень обстоятельств, при которых налоговая декларация (расчет) считается непредставленной (п. 4.1 ст. 80 НК РФ). К ним относятся:
 - подписание налоговой декларации (расчета) неуполномоченным лицом;
 - подписание налоговой декларации (расчета) дисквалифицированным лицом;

- подписание налоговой декларации (расчета) усиленной квалифицированной электронной подписью умершего лица;
- наличие в ЕГРЮЛ записи о недостоверности сведений о лице, имеющем право действовать от имени организации без доверенности и подписавшем налоговую декларацию (расчет);
- наличие в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности организации;
- обнаружение факта несоответствия показателей представленной налоговой декларации контрольным соотношениям, свидетельствующего о нарушении порядка ее заполнения (п. 5.3 ст. 174 НК РФ).

При установлении хотя бы одного из вышеуказанных обстоятельств налоговые органы в течение 5 дней со дня установления такого обстоятельства должны будут направить налогоплательщику уведомление о признании соответствующей налоговой декларации (расчета) непредставленной, а также прекратить проведение камеральной налоговой проверки такой декларации (расчета).

- 3) С 01.07.2021 законодательно закрепляется возможность представления в рамках камеральной налоговой проверки не самих документов, подтверждающих право на налоговую льготу, а реестра таких документов в электронной форме. Форма и порядок заполнения данного реестра, а также формат и порядок его представления в электронной форме будут утверждены ФНС России (п. 6 ст. 88 НК РФ). В настоящий момент похожий порядок подтверждения льгот по НДС действует в виде рекомендаций, утвержденных Письмом ФНС России от 12.11.2020 № ЕА-4-15/18589.

4) С 23.12.2020 расширяется предмет выездной налоговой проверки налогоплательщиков – участников РИП. Налоговые органы теперь вправе проверять выполнение участниками РИП обязательств, предусмотренных инвестиционной декларацией, в том числе в части сумм финансирования капитальных вложений (п. 1 ст. 89.2 НК РФ).

НДС

1) Освобождена от налогообложения реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории РФ определенных товаров, услуг, работ, а также долей в праве собственности на общее имущество участников договора инвестиционного товарищества (абз. 1 пп. 12 п. 1 ст. 149 НК РФ). Устранена, таким образом, правовая неопределенность в вопросе квалификации указанных операций для целей НДС, и по своему правовому режиму они приравниваются теперь к операциям по реализации акций (долей) хозяйственных обществ.

2) Освобождены от налогообложения услуги, оказываемые оператором финансовой платформы в соответствии с Федеральным законом от 20.07.2020 № 211-ФЗ «О совершении финансовых сделок с использованием финансовой платформы» (пп. 12.2 п. 2 ст. 149 НК РФ). Данное изменение направлено на выравнивание правовых условий функционирования оператора национального финансового маркетплейса и прочих профессиональных участников финансового рынка.

3) В целях стимулирования продвижения и реализации отечественного ПО за рубежом разрешен вычет сумм НДС, предъявленных налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) в отношении рекламных и маркетинговых услуг, приобретаемых для передачи прав, указанных в пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ, местом реализации которых не признается территория РФ (пп. 4 п. 2 ст. 171 НК РФ). Ранее суммы НДС по таким работам (услугам) относились на расходы, учитываемые для целей налога на прибыль. Соответственно, внесенные Законом № 374-ФЗ изменения создают предпосылки для улучшения финансового состояния правообладателей

отечественного ПО.

4) Ужесточаются правила налогового администрирования НДС:

- с 01.07.2021 в случае выявления налоговым органом нарушения установленных контрольных соотношений при заполнении представленной декларации по НДС и неустранения их в 5-дневный срок на основании уведомления налогового органа, такая декларация считается непредставленной, и налогоплательщик может быть привлечен к ответственности, предусмотренной ст. 119 НК РФ (п.п. 5.3, 5.4 ст. 174 НК РФ);
- с 01.01.2021 возмещение НДС возможно только в случае отсутствия недоимок по всем налогам, включая также региональные и местные налоги (ст. 176 НК РФ). Ранее условием возмещения НДС являлось отсутствие недоимок только по федеральным налогам.

НДФЛ

Норма ст. 208 НК РФ дополнена п. 1.1, которым введен новый «сквозной» подход для физических лиц в отношении дивидендов, получаемых ими от российских организаций через промежуточные иностранные компании. Теперь налог на прибыль, удержанный российской организацией при распределении дивидендов в адрес промежуточной иностранной компании – акционера (участника), может зачитываться против НДФЛ, исчисленного с суммы дивидендов, которые физическое лицо получит от этой или иной промежуточной иностранной компании.

Новый «сквозной» подход носит разрешительный характер. Для его применения необходимо, чтобы физическое лицо указало сумму дивидендов, выплаченных российской организацией в адрес промежуточной иностранной компании, которую физическое лицо получает через эту или иную промежуточную иностранную компанию, в своей декларации 3-НДФЛ (при этом сумма удержанного российской организацией налога на прибыль декларируемую сумму дивидендов не уменьшает). Декларация подается в налоговый орган с комплектом документов, подтверждающих соблюдение условий применения нового «сквозного» подхода. Налоговый орган проверяет

соблюдение указанных условий и может подтвердить правомерность его применения или отказать в его применении по итогам камеральной проверки налоговой декларации.

Условия применения нового «сквозного» подхода:

- получение физическим лицом дивидендов в течение 180 дней с даты выплаты указанных дивидендов российской организацией в пользу промежуточной иностранной компании – акционера (участника);
- сумма полученных физическим лицом от промежуточной иностранной компании дивидендов не должна быть меньше суммы дивидендов, выплаченной российской организацией своему иностранному акционеру (участнику), с корректировкой на суммы налогов, удержанных российской организацией и промежуточными иностранными компаниями при выплате ими дивидендов своим акционерам (участникам);
- промежуточные иностранные компании должны быть налоговыми резидентами стран – участников СоИДН с РФ, не включенных в «черный» список ФНС России (Приказ ФНС России от 11.10.2019 № ММВ-7-17/511@).

Налог на прибыль

1) Расширен перечень оснований для исключения из базы по налогу стоимости безвозмездно переданного (полученного) имущества российской организацией по внутригрупповым сделкам (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ):

- освобождение применяется теперь и в случае безвозмездной передачи (получения) имущественных прав, что ранее не было прямо предусмотрено рассматриваемой нормой;
- льготный порядок распространяется теперь и на случаи косвенного участия в капитале принимающей (передающей) стороны, тогда как ранее требовалось только прямое участие;
- порог участия для применения льготного порядка налогообложения операций снижен с > 50+% участия до ≥ 50% прямого и (или) косвенного участия.

Данные изменения открывают дополнительные возможности для проведения внутригрупповых реструктуризаций и улучшения финансового состояния компаний, входящих в одну группу. К сожалению, назревший вопрос о прямой передаче имущества (имущественных прав) между «сестринскими» компаниями Законом № 374-ФЗ не урегулирован, при том, что такая передача в любом случае может быть формально осуществлена через единую холдинговую компанию с тем же эффектом.

Приведенные выше изменения имеют ретроспективный эффект и распространяются на правоотношения, возникшие с 01.01.2020.

2) Ретроспективно расширены интервалы предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам на период с 01.01.2020 по 31.12.2021 для целей признания сумм начисленных процентов в составе вычитаемых расходов (п. 1.2 ст. 269 НК РФ);

по долговому обязательству в рублях, возникшему в результате сделки, признаваемой контролируемой в соответствии с п. 2 ст. 105.14 НК РФ (между российскими лицами)	от 0 до 180% ключевой ставки ЦБ РФ
по долговому обязательству между иными взаимозависимыми лицами в рублях	от 75 до 180% ключевой ставки ЦБ РФ
в евро	от 0% до ставки EURIBOR + 7%
в долларах	от 0% до ставки LIBOR + 7%

3) В целях определения предельной величины процентов, подлежащих включению в состав расходов по налогу на прибыль организаций по правилам «недостаточной капитализации» (п. 2 ст. 269 НК РФ) в период с 01.01.2020 по 31.12.2021, в отношении долговых обязательств, возникших до 01.01.2020, правила применяются с учетом следующих особенностей:

- величина контролируемой задолженности, выраженная в иностранной валюте, определяется по курсу ЦБ РФ на последнюю отчетную дату, но не превышающему курс по состоянию на 28.02.2020;

- величина собственного капитала на последнее число каждого отчетного (налогового) периода определяется без учета курсовых разниц, возникших вследствие переоценки обязательств, выраженных в иностранной валюте.
 - Указанный особый порядок предусмотрен п. 3 ст. 8 Закона № 374-ФЗ, вступившей в силу с момента его опубликования.
- 4) С 01.01.2021 применяется новый порядок определения показателя Д2 (абз. 7 п. 5 ст. 275 НК РФ) для целей расчета налоговым агентом сумм налога по доходам от долевого участия в организациях. В частности, при расчете данного показателя не учитываются дивиденды:
- полученные от международной холдинговой компании;
 - полученные от иностранных организаций при применении «сквозного» подхода и облагаемые по ставке налога 0% (пп. 1 и 1.1. п. 3 ст. 284) при «сквозном» подходе;
 - указанные в пп. 50.1 п. 1 ст. 251 НК РФ (освобождение при «кольцевом участии»).
- 5) Поправки, внесенные в пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ, отменяют применение 0% ставки налога на дивиденды в отношении иностранных организаций, добровольно признавших себя налоговыми резидентами РФ. Впрочем, предусмотрен переходный период (до 31.12.2023 включительно), в течение которого применение 0% ставки налога на дивиденды, получаемые иностранной организацией, добровольно признавшей себя налоговым резидентом РФ, возможно при соблюдении следующих условий:
- организация непрерывно владеет $\geq 50\%$ в капитале выплачивающей дивиденды организации в течение не менее чем 365 дней;
 - государство регистрации организации – плательщика дивидендов (если она иностранная) не включено в «черный список» Минфина России (Приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н);
 - если выплачивающая дивиденды организация является российской организацией, указанные дивиденды должны быть зачислены на счета такой иностранной организации в российских банках.

- 6) Изменены условия применения освобождения от налогообложения прибыли от реализации акций (долей) хозяйственных обществ по правилу о соблюдении 5-летнего срока владения (п.п. 1 и 2 ст. 284.2 НК РФ).

Начиная с 2021 года, такое освобождение применяется в отношении акций (долей) не только российских организаций, но и иностранных. При этом государство постоянного местонахождения таких иностранных организаций не должно быть включено в «черный список» Минфина России (Приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н).

Более четко прописан порядок исчисления непрерывного срока владения:

- редомициляция и (или) смена налогового резидентства как налогоплательщиком, так и иностранными организациями не прерывают срок владения акциями (долями участия в уставном капитале) таких организаций;
- при реализации или ином выбытии акций (долей), полученных в результате реорганизации налогоплательщиком-правопреемником, срок нахождения в собственности налогоплательщика указанных акций (долей) исчисляется с даты приобретения их в собственность реорганизованной организацией (реорганизованными организациями); при этом вводится дополнительное условие, согласно которому данное положение применяется только в том случае, если в ходе мероприятий налогового контроля не будет установлено, что основной целью реорганизации является получение данной экономической льготы.

Закон № 374-ФЗ не содержит специальных положений касательно первоначального срока приобретения акций (долей) иностранных организаций для целей отсчета 5-летнего срока владения. Соответственно, данные нормы могут быть применены к операциям по реализации таких активов, 5-летний срок владения которыми истекает уже в 2021 году.

Распространение освобождения на акции (доли) иностранных организаций является, безусловно, положительным нововведением для налогоплательщиков, поскольку открывает

новые возможности для совершения сделок M&A и осуществления внутригрупповых реорганизаций. Следует учитывать, что в силу отсылочной нормы п. 17.2 ст. 217 НК РФ, такой льготный порядок реализации акций иностранных компаний также распространяется и на налогоплательщиков – физических лиц.

Вместе с тем Закон № 374-ФЗ фактически закрывает возможность использования льготного режима для операций по отчуждению недвижимости через передачу корпоративного владения такими объектами. Так, существующее условие о том, что активы организаций, акции которых отчуждаются, не должны более чем на 50% прямо или косвенно состоять из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, теперь распространяется и на доли участия в хозяйственных обществах. Ранее такое ограничение в случае отчуждения долей участия в российских организациях не применялось.



Анна Зверева
Советник Dentons

7) Изменения, внесенные в п. 1.1 ст. 312 НК РФ, фактически отменяют возможность применения 0% ставки по налогу на прибыль в рамках «сквозного» подхода при налогообложении дивидендов, выплачиваемых российской организацией в пользу своей материнской российской организации через «промежуточные» иностранные компании.

Указанные изменения вступают в силу с 01.01.2021, однако, при одновременном соблюдении следующих условий возможность применения 0% ставки можно продлить до 31.12.2023 включительно:

- косвенное участие организации – налогового резидента РФ, имеющей фактическое право на дивиденды, в капитале российской организации, выплачивающей дивиденды, составляет не менее 50%;
- сумма дивидендов, фактическое право на которые имеет российская организация, составляет не менее 50% от общей суммы распределяемых дивидендов;
- выплаченные российской организацией дивиденды, фактическое право на которые имеет другая российская организация, косвенно участвующая в капитале выплачивающей дивиденды российской организации, зачислены в качестве пассивного дохода на счет российской организации, имеющей фактическое право на выплаченные дивиденды, в течение 180 календарных дней с даты выплаты дивидендов дочерней российской организацией в сумме, равной или превышающей сумму выплаченных дивидендов (за вычетом удержанного у источника в РФ налога на прибыль).

Налог на имущество организаций

Внесены уточнения в абз. 2 п. 2 ст. 378.2 НК РФ, согласно которым после принятия субъектом РФ закона об особенностях определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества не допускается переход к расчету налоговой базы «по среднегодовой стоимости». Следует отметить, что с 2021 года этот пункт не будет применяться к случаям, указанным в пп.пп. 2 и 2.2 п. 12 той же статьи (исключения таковы: отсутствие объекта в Перечне на начало года; определение кадастровой стоимости объекта лишь в течение налогового (отчетного) периода; а также отсутствие у объекта кадастровой стоимости). Если применяются исключения, то база рассчитывается исходя из среднегодовой стоимости объекта (абз. 2 п. 2 ст. 378.2 НК РФ).

Внесены изменения в п. 15 ст. 378.2 РФ в части установления порядка применения кадастровой стоимости, которая изменяется в течение налогового периода. Изменение кадастровой стоимости недвижимости будет учитываться для целей расчета налога в текущих и прошлых периодах только в двух случаях:

- 1) кадастровая стоимость установлена в размере рыночной;
- 2) текущее или ретроспективное применение измененной кадастровой стоимости предусмотрено Законом о кадастровой оценке (п. 15 ст. 378.2 НК РФ).



Внесены изменения в части совершенствования налогового мониторинга и прочие изменения

29.12.2020 принят Федеральный закон от 29.12.2020 № 470-ФЗ (далее – «**Закон № 470-ФЗ**»), которым в НК РФ внесены изменения в правовое регулирование налогового мониторинга, а также прочие изменения.

Применительно к налоговому мониторингу Законом № 470-ФЗ предусмотрены следующие изменения:

- 1) Снижены пороговые значения, одновременное соблюдение которых позволит перейти на налоговый мониторинг:
 - сумма доходов за год, предшествующий году подачи заявления о проведении налогового мониторинга, должна составлять не менее 1 млрд руб. (раньше – не менее 3 млрд руб.);
 - совокупная стоимость активов на 31 декабря года, предшествующего году подачи заявления о проведении налогового

мониторинга, должна составлять не менее 1 млрд руб. (раньше – не менее 3 млрд руб.);

- сумма налогов за год, предшествующий году подачи заявления о проведении налогового мониторинга, должна составлять не менее 100 млн руб. (раньше – не менее 300 млн руб.); при этом, помимо НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и НДС, теперь будет учитываться НДФЛ и страховые взносы, уплаченные организацией.
- 2) Изменен срок подачи заявления о проведении налогового мониторинга. Если раньше его нужно было подавать не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг, то теперь – не позднее 1 сентября.
 - 3) Введен порядок, предусматривающий автоматическое продление налогового мониторинга на следующий год (чтобы от него отказаться, налогоплательщику необходимо до 1 декабря представить соответствующее заявление). Раньше заявление о продлении налогового мониторинга нужно было подавать ежегодно.

4) Уменьшено количество оснований для проведения камеральной налоговой проверки налогоплательщиков, в отношении которых проводится налоговый мониторинг. Единственным основанием для проведения камеральной налоговой проверки теперь будет являться досрочное прекращение налогового мониторинга менее чем через три месяца со дня представления налоговой декларации (расчета) или уточненной налоговой декларации.

5) Уточнены основания для проведения выездной налоговой проверки. Согласно Закону № 470-ФЗ решение о проведении выездной налоговой проверки налогоплательщиков, в отношении которых проводится налоговый мониторинг, может быть принято в случае:

- проведения выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговый мониторинг (формулировка не изменилась);
- досрочного прекращения налогового мониторинга (формулировка не изменилась);
- невыполнения налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа в срок до 1 декабря года, следующего за периодом, за который проводился налоговый мониторинг; при этом проверка может касаться только правильности исчисления и своевременности уплаты налогов (сборов, страховых взносов), в соответствии с невыполненным мотивированным мнением налогового органа (новая формулировка);
- представления в году, за который налоговый мониторинг не проводится, уточненной налоговой декларации (расчета) за период, когда он проводился, с уменьшением суммы налога или взносов, увеличением заявленной к возмещению суммы НДС или акциза либо увеличением суммы убытка; при этом проверка может касаться только измененных показателей уточненной налоговой декларации (расчета) (новая формулировка).

6) Налоговым органам, осуществляющим налоговый мониторинг, предоставляется право на проведение осмотра при проверке в рамках

налогового мониторинга декларации по НДС, в которой заявлена сумма к возмещению, или при выявлении в ней противоречий или несоответствий.

7) Налоговым органам, осуществляющим налоговый мониторинг, также предоставляется право истребовать у контрагента или иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности организации, в отношении которой проводится налоговый мониторинг, эти документы (информацию).

8) Законом детализируется порядок досрочного прекращения налогового мониторинга, дополняются требования к содержанию регламента информационного взаимодействия, а также определен порядок подготовки мотивированного мнения налогового органа в случае выявления неправильного исчисления или удержания, неполной либо несвоевременной уплаты налогов (сборов, страховых взносов).

9) Налогоплательщики, в отношении которых проводится налоговый мониторинг, будут иметь право на возмещение НДС и акцизов в заявительном порядке. Кроме того, такие налогоплательщики смогут получить право на освобождение от акцизов по некоторым операциям без представления банковской гарантии.

Указанные изменения вступают в силу с 01.07.2021.

Помимо изменений в регулирование налогового мониторинга, Закон № 470-ФЗ содержит следующие важные положения:

1) Уточнены основания для проведения повторной выездной налоговой проверки. Так, налоговые органы смогут назначить повторную выездную налоговую проверку в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (расчета), в которой:

- уменьшена сумма налога (сбора, страховых взносов);
- увеличена заявленная к возмещению сумма НДС или акциза;
- увеличена сумма полученного убытка.

Согласно действовавшей ранее редакции НК РФ, повторная выездная проверка при подаче

уточненной декларации могла быть назначена только по первому из указанных выше оснований.

2) Порядок определения иностранной холдинговой компании и иностранной субхолдинговой компании, установленный Федеральным законом от 09.11.2020 № 368-ФЗ⁴, применяется при определении прибыли контролируемой иностранной компании с 2021 года.

3) Уточнены также условия применения освобождения от налогообложения прибыли от реализации акций (долей) хозяйственных обществ по правилу 5-летнего срока владения в редакции Федерального закона от 23.11.2020 № 374-ФЗ⁵.

Так, согласно п. 6 ст. 284.2 НК РФ в редакции Закона № 470-ФЗ при реализации или ином выбытии (в том числе погашении) акций (долей участия в уставном капитале) российских и (или) иностранных организаций непрерывный 5-летний срок владения исчисляется:

- в отношении акций (долей участия в уставном капитале) указанных организаций, полученных налогоплательщиком-правопреемником в результате реорганизации, – с даты приобретения таких акций (долей) реорганизованной организацией (реорганизованными организациями);
- в отношении акций (долей участия в уставном капитале) указанных организаций, созданных в результате реорганизации в форме преобразования, выделения или разделения, – с даты приобретения налогоплательщиком акций (долей участия в уставном капитале) реорганизованной организации.

При этом положения п. 6 ст. 284.2 НК РФ (в редакции Закона № 374-ФЗ) в отношении реализации или иного выбытия (в том числе погашения) акций (долей участия в уставном капитале) российских организаций применяются, начиная с налогового периода 2020 года.



4 Подробнее здесь: <http://www.russiantaxandcustoms.com/изменения-в-налогообложении-контрол/>

5 Подробнее здесь: <http://www.russiantaxandcustoms.com/поправки-к-налоговому-кодексу-рф-внес/>



КС РФ определил обстоятельства, исключающие привлечение к уголовной ответственности за мошенничество при заявлении вычетов по НДФЛ

22.07.2020 КС РФ принял Постановление № 38-П, в котором дал оценку применимости ст. 159 УК РФ «Мошенничество» к обстоятельствам неправомерного получения имущественных вычетов по НДФЛ.

Как следует из судебного акта, налогоплательщик приобрел квартиру с использованием государственного финансирования (в рамках программы жилищного обеспечения военнослужащих). В связи с приобретением квартиры налогоплательщик в течение нескольких лет подряд заявлял имущественные вычеты по НДФЛ, в том числе, в части сумм государственного финансирования, что противоречило налоговому законодательству и разъяснениям Минфина России.

При рассмотрении заявлений налогоплательщика налоговые органы не выявили нарушений и приняли положительные решения о предоставлении ему вычетов. Когда ошибка была выявлена, налогоплательщик возвратил денежные средства. Вместе с тем по факту незаконного получения им вычетов было возбуждено уголовное дело, и налогоплательщик был привлечен к уголовной ответственности по ст. 159 УК РФ «Мошенничество». Суды общей юрисдикции утвердили обвинительный приговор.

Обвинительный приговор был обусловлен тем, что обвиняемый, будучи научным сотрудником, не мог не знать об отсутствии у него права на имущественные вычеты. Суды также не усмотрели в его поведении признаков добросовестного заблуждения.

КС РФ указал, что в данных обстоятельствах налогоплательщик не может быть привлечен к уголовной ответственности по ст. 159 УК РФ, поскольку:

- налоговый орган, подтвердив правомерность вычетов, проявил обычную степень внимательности (отсутствовал сговор с налогоплательщиком);
- налогоплательщик представил налоговому органу достоверные документы;
- налогоплательщик не совершил каких-либо иных действий, направленных на введение налогового органа в заблуждение.

КС РФ заключил, что, во-первых, обращение лица, приобретшего квартиру, в налоговый орган для подтверждения своего права на имущественный вычет, при указанных выше обстоятельствах не содержит объективных признаков преступления, предусмотренного ст. 159 УК РФ. Во-вторых, само по себе такое обращение за вычетом, хотя и может быть необоснованным (например, если налогоплательщик ошибается в оценке наличия права на вычет и (или) полагается на компетентность сотрудников налогового органа), не свидетельствует об умысле на совершение мошенничества.

В результате КС РФ постановил пересмотреть обвинительный приговор.

Рассмотренное Постановление является важным, поскольку оно установило стандарты подхода к уголовно-правовой оценке действий налогоплательщиков, заявляющих право на получение налоговой выгоды. На наш взгляд, данные стандарты должны в полной мере применяться и к аналогичным действиям должностных лиц компаний, в том числе, в тех ситуациях, когда речь идет о получении налоговой выгоды в части корпоративных налогов.



Валентин Ларин
Советник Dentons



КС РФ рассмотрел актуальные вопросы применения кадастровой стоимости в качестве налоговой базы для расчета налога на имущество

12.11.2020 КС РФ принял Постановление № 46-П, в котором рассмотрены вопросы исчисления налога на имущество организаций.

Так, на практике возможна ситуация, когда налогоплательщик владеет зданием фабрики, и в этом здании никогда не размещались торговые центры или офисы. При этом налогоплательщик арендует землю под зданием у государства, а один из видов разрешенного использования этой земли – *«размещение торговых объектов, объектов общепита или бытового обслуживания»*. Какое отношение этот факт имеет к налогообложению здания фабрики? Самое непосредственное.

Согласно пп. 1 п. 4 ст. 378.2 НК РФ, наличие у земельного участка ВРИ «для размещения торговых объектов» является самостоятельным основанием для признания здания торговым центром. Возникает вопрос: если одно из оснований использования земли предполагает возможность построить на ней торговый центр, а по факту построена фабрика, то эта фабрика для целей налогообложения обречена всегда признаваться «торговым центром»?

Именно этим вопросом задался налогоплательщик, когда обратился в КС РФ. Ему показалось несправедливым, что режим налогообложения здания не зависит от его предназначения и фактического использования, а зависит исключительно от вида разрешенного использования (далее – «ВРИ») земельного участка, на котором оно расположено. Более того, этот участок налогоплательщик арендовал у правительства Москвы и при всем желании не мог изменить его ВРИ.



КС РФ внимательно исследовал вопрос и выявил явное несоответствие цели принятия новых правил налогообложения недвижимого имущества (увеличение налоговой нагрузки на объекты недвижимости делового и коммерческого назначения) тем формальным нормам, которые регулируют порядок налогообложения имущества по кадастровой стоимости.

Важным моментом является установление КС РФ следующего:

- Положения земельного законодательства, определяющие требования к целевому использованию земли, не могут регулировать установление или исчисление налога на имущество организаций. Если вероятность для здания стать «торговым центром» зависит только от градостроительных и землеустроительных решений, которые не имеют фискальных задач, то такое регулирование не дает гарантий равномерного и справедливого налогообложения.

- Любые различия в налогообложении должны иметь экономические предпосылки и быть справедливыми, что невозможно при формальной трактовке указанной нормы НК РФ. Разные по назначению, функционалу и доходности объекты не должны облагаться налогом одинаково только лишь потому, что стоят на одном земельном участке с одинаковым ВРИ.
- Формальный подход противоречит явно выраженным законодательным намерениям обеспечить повышенное налогообложение коммерческой недвижимости и одновременно ввести налоговые послабления в отношении объектов производственного назначения

При этом практически сразу после принятия рассматриваемого Постановления ФНС России опубликовала письмо от 16.11.2020 № БС-4-21/18729@, направленное для его исполнения налоговыми органами.



ВС РФ признал многократную подачу уточненных налоговых деклараций злоупотреблением со стороны налогоплательщика

26.08.2020 ВС РФ вынес Определение № 307 ЭС20-1730 по делу ООО «Итар», в котором налогоплательщик оспаривал решение налогового органа о взыскании задолженности по акцизам на алкогольную продукцию за счет денежных средств на его счетах в банках.

Суды первой и апелляционной инстанций частично удовлетворили требования налогоплательщика со ссылкой на утрату налоговым органом возможности принудительного взыскания задолженности в связи с истечением сроков взыскания. Суд кассационной инстанции не согласился с позицией нижестоящих судов и направил дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

ВС РФ согласился с позицией суда кассационной инстанции и уделил особое внимание вопросу о наличии признаков злоупотребления правом со стороны налогоплательщика при подаче уточненных деклараций. Как указал ВС РФ, многократная подача уточненных налоговых деклараций с уменьшением налоговых обязательств за предыдущие периоды может быть признана злоупотреблением правом со стороны налогоплательщика при условии, что действия налогоплательщика:

- 1) позволяют ему формировать искусственную «переплату»; и
- 2) создают затруднения для принудительного взыскания налога.

Следует отметить, что данное дело продолжает тенденцию признания различных действий налогоплательщиков противодействием налоговому контролю.



Анна Кнельц
Юрист Dentons



Не секрет, что суды активно встают на сторону налоговых органов и к противодействию налоговому контролю относят, в том числе, непредставление налогоплательщиками документов и информации по требованию налоговых органов (в особенности в ситуации, когда налогоплательщик не уведомил налоговый орган о невозможности представить документы в установленный срок), неявку представителей налогоплательщиков по вызову в налоговый орган, необоснованное представление в налоговый орган в ходе выездной налоговой проверки документов, которые предметом такой проверки не являются. При этом ссылки налоговых органов на подобные факты имеют существенное значение при разрешении спора в целом.

В свою очередь, рассматриваемое Определение ВС РФ позволяет налоговым органам в случае многократной подачи налогоплательщиком уточненных деклараций ссылаться на злоупотребление налогоплательщиком своими правами и, не взирая на положения п. 9.1 ст. 88 НК РФ, продолжать проведение камеральной налоговой проверки ранее поданной декларации даже в том случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщик представил уточненную налоговую декларацию.



ВС РФ ограничил применение правил недостаточной капитализации к внутрироссийским займам

14.09.2020 ВС РФ вынес Определение № 309-ЭС20-7376 по делу ООО «Мега-Инвест», в рамках которого рассматривался спор о применении правил недостаточной капитализации, предусмотренных ст. 269 НК РФ, к внутрироссийским займам.

Предпосылкой для возникновения налогового спора стало получение налогоплательщиком от его сестринского общества двух крупных процентных займов. Расходы на уплату процентов по ним налогоплательщик учитывал в налоговой базе по налогу на прибыль в полном объеме. Вместе с тем задолженность по займам формально подпадала под условия п.п. 2, 3 ст. 269 НК РФ. В частности, и займодавец, и заёмщик более чем на 90% принадлежали российскому холдингу, а тот, в свою

очередь, компании, зарегистрированной на Кипре. Следовательно, задолженность, согласно НК РФ, была контролируемой, и налогоплательщик должен был ограничивать учёт процентных расходов в налоговой базе.

Разумеется, данная ситуация привлекла внимание налогового органа, который потребовал от налогоплательщика применения ограничений по правилам недостаточной капитализации, но компания не согласилась, и спор в итоге дошёл до ВС РФ. Несмотря на то, что налоговый орган действовал в полном соответствии с буквой закона, и нижестоящие суды сочли это правильным, ВС РФ сформулировал иную позицию.

ВС РФ не поддержал буквальное толкование и применение правил недостаточной капитализации. По мнению суда, смысл данных правил состоит не в том, чтобы лишить налогоплательщиков возможности учитывать процентные расходы, а в том, чтобы пресечь злоупотребления способами привлечения капитала, когда налогоплательщик

делает выбор в пользу займов из налоговых соображений. Правила по умолчанию предполагают наличие у налогоплательщиков возможности злоупотребления этим выбором, но не всегда риски такого злоупотребления для бюджета реальны. Бывает и так, что они не могут быть реализованы, и тогда ограничения применять не следует.

Налогоплательщик оказался именно в такой ситуации. Займы были выданы из собственных средств займодавца, а не за счёт поступлений из-за рубежа. Кипрская компания, из-за которой налоговый орган признал задолженность контролируемой, была «технической» и на предоставление займов никак не влияла. Российский холдинг ранее сообщил об отсутствии у него фактического права на доход. В действительности им обладали физические лица – налоговые резиденты РФ, и именно они контролировали всю структуру. Займы были потрачены на деловые цели – развитие торговой сети. Налоги с процентного дохода займодавец уплатил.

Что касается наличия возможности налогового злоупотребления, обстоятельства также указывали на правомерное поведение налогоплательщика. В сложившейся структуре у налогоплательщика была возможность получить финансирование от участника и выплачивать дивиденды российскому холдингу по ставке 0%, что с налоговой точки зрения могло быть более выгодно для всех участников структуры по сравнению с получением займа и уплатой процентов.

Дело ООО «Мега-Инвест» стало ярким событием в современной судебной практике по налогам. Вынесенное по нему Определение продолжает серию судебных актов ВС РФ о том, что закон следует применять не формально, а исходя из тех целей, которые ставил перед собой законодатель.



ВС РФ разъяснил порядок квалификации доходов в виде лизинговых платежей для целей соглашения об избежании двойного налогообложения

06.10.2020 ВС РФ вынес Определение № 302-ЭС20-7898 по делу ООО «Койлтюбинг-сервис», в котором рассматривались вопросы квалификации лизинговых платежей для целей удержания и уплаты налога у источника.

В рассматриваемом Определении ВС РФ указал на недопустимость формального применения положений СоИДН (в данном случае с Республикой Беларусь), в частности, ст. 18 Соглашения «Другие доходы», отметив, что данная статья может применяться лишь в тех случаях, когда:

- доход не образует прибыль от осуществления предпринимательской деятельности (что предусмотрено ст. 7 Соглашения);
- доход не относится ни к одной из специальных категорий доходов, указанных в ст. ст. 8-17 Соглашения; и
- доход не возник из источников, о которых не говорится в иных положениях Соглашения (например, получен из источников в третьих странах).

Применительно к квалификации лизинговых платежей ВС РФ отметил следующее:

- Согласно общепринятому в международной практике толкованию положений, аналогичных ст. 7 Соглашения, прибыль от предпринимательской деятельности может облагаться налогом только на территории того государства, в котором находится и участвует в экономическом обороте осуществляющее ее предприятие, за исключением случаев, когда специальными положениями международного налогового договора установлены иные правила налогообложения для определенных категорий дохода, образующих указанную прибыль. В этих случаях специальные нормы имеют приоритет над общими.






- В ситуации, когда предоставление имущества в международный лизинг не связано с деятельностью постоянного представительства иностранного лизингодателя в РФ, допустимость налогообложения вознаграждения лизингодателя в РФ как в государстве источника дохода зависит от того, могут ли спорные выплаты быть отнесены к одной из категорий дохода, указанных в специальных положениях международного договора.
- Суды нижестоящих инстанций не дали оценки условиям договора лизинга и возможности отнесения вознаграждения лизингодателя, уплачиваемого в составе лизинговых платежей, к одному из видов доходов, о которых отдельно говорится в других статьях СоИДН, следующих после ст. 7. В частности, суды не высказали позицию по вопросу о допустимости налогообложения спорной части лизинговых платежей, образующей доход лизингодателя от предоставления финансирования применительно к правилам, установленным в п.п. 2 и 4 ст. 10 СоИДН для доходов от долговых требований, что предполагает применение ставки налога не более 10%, в то время как налоговым органом применена ставка налога 20%.

Примененный ВС РФ подход показывает, что **виды доходов, не поименованные в специальных статьях СоИДН, не подлежат автоматической квалификации по статье «Другие доходы» соответствующего Соглашения. Налоговым органам и налогоплательщикам в каждой подобной ситуации следует ориентироваться на выработанный ВС РФ алгоритм при определении режима налогообложения.**



Лидия Чарикова
Советник Dentons



ВС РФ указал на отсутствие оснований для начисления пеней в ситуации, когда переплата по налогу подтверждается одновременно с наступлением даты уплаты другого налога

23.11.2020 ВС РФ вынес Определение № 305-ЭС20-2879 по делу ООО «Производственная компания «Борец», в котором рассматривался вопрос правомерности начисления налоговым органом пеней.

Как следует из судебного акта, налогоплательщик подал декларацию по налогу на прибыль, по которой налог подлежал возмещению. Во время камеральной налоговой проверки данной декларации налогоплательщик представил заявление о зачете переплаты по налогу на прибыль в счет будущих платежей по НДС.

Предпоследний день камеральной налоговой проверки совпал с датой подачи налоговой декларации по НДС. Налогоплательщик подал декларацию, но не уплатил налог, предполагая, что переплата по налогу на прибыль будет подтверждена.

По результатам камеральной налоговой проверки налоговый орган подтвердил переплату по налогу на прибыль и в течение установленного 10-дневного срока провел зачет этой переплаты в счет текущего платежа по НДС. При этом налоговый орган начислил пени за период со дня, следующего за датой уплаты НДС (в этот день как раз завершилась камеральная налоговая проверка и была подтверждена переплата по налогу на прибыль), по дату совершения зачета.

Нижестоящие суды поддержали подход налогового органа. Между тем, ВС РФ не согласился с их позицией и посчитал, что в данной ситуации у налогового органа не было оснований для начисления пеней, поскольку:

- 1) переплата по налогу на прибыль была подтверждена; и
- 2) налогоплательщик заблаговременно представил заявление о зачете.

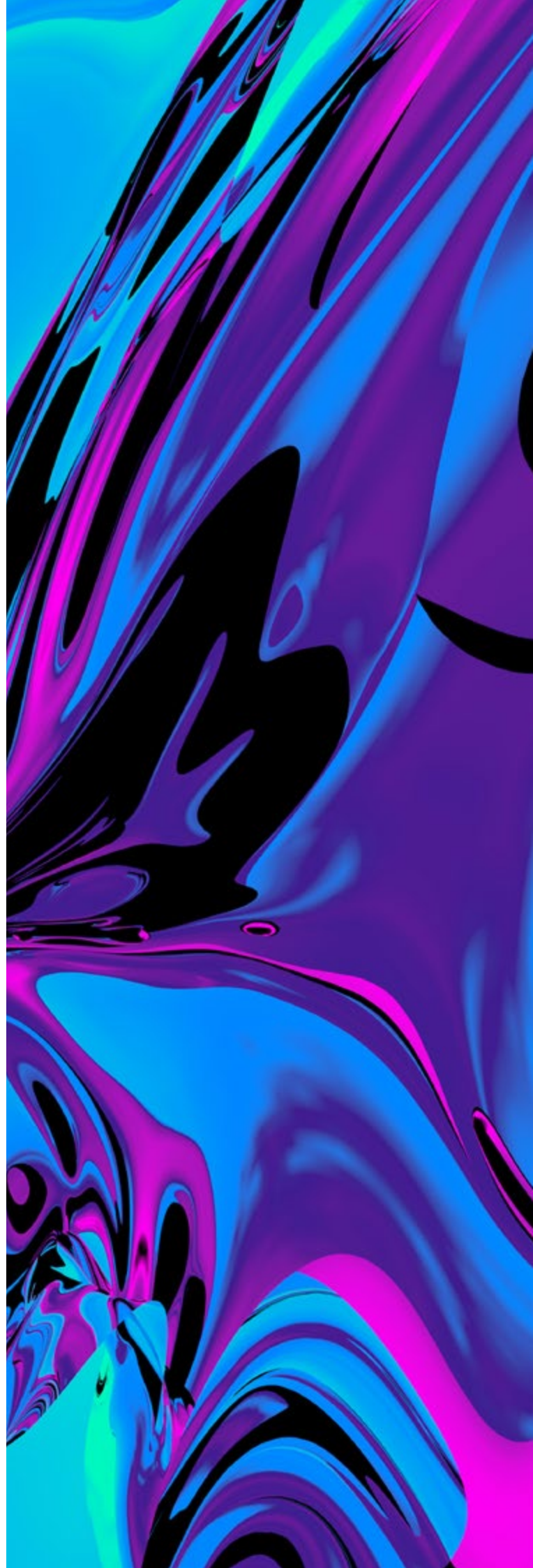
Как указал ВС РФ, в данной ситуации период начисления пеней, по сути, зависел от усмотрения налогового органа касательно выбора даты проведения зачета. Пеня же представляет собой плату именно за незаконное пользование налогоплательщиком средствами казны и не может выступать в качестве меры штрафного характера. Следовательно, пени как мера государственного принуждения не могут применяться к лицу, в отношении которого не установлен факт незаконного пользования средствами казны.

Таким образом, ВС РФ подтвердил возможность зачета переплаты и недоимки по разным налогам.

Более того, на основании занятой судом позиции налогоплательщики смогут избегать начисления пеней не только в ситуации, когда у них есть ранее подтвержденная переплата, но и тогда, когда подтверждение переплаты происходит одновременно с наступлением даты уплаты налога, в счет будущих платежей которого налогоплательщик планировал зачесть такую переплату.



Анна Кнельц
Юрист Dentons





Арбитражные суды подтверждают правомерность нарушения налоговыми органами процедуры выездной налоговой проверки

18.06.2020 АСГМ вынес Решение по делу ООО «ТД «Аскона» (№ А40-75126/20)⁶, в рамках которого рассматривались вопросы нарушения налоговыми органами процедуры выездной налоговой проверки.

В целом в 2020 году мы вновь столкнулись с повсеместным нарушением налоговыми органами процедурных норм части первой НК РФ. К сожалению, реальность такова, что попытки налогоплательщиков обжаловать такие нарушения, как правило, не приводят к желаемому результату. Суды благосклонно относятся к налоговым органам в подобных ситуациях, при этом аналогичные нарушения со стороны налогоплательщиков караются непременно.

Если судить по последней судебной практике, налогоплательщики уже сейчас поражены в своих процессуальных правах, однако, налоговые органы продолжают расширять пределы своей вседозволенности.



Антон Новак
Юрист Dentons

Как следует из рассматриваемого судебного акта, налогоплательщик оспорил в суд решение налогового органа о назначении выездной налоговой проверки, поскольку такое решение, вопреки прямому указанию п. 2 ст. 89 НК РФ, не содержало ни предмета, ни периода, за который проводится проверка.

Налогоплательщик получил решение на рубеже налоговых периодов – 31.12.2019, и для него этот спор с налоговым органом имел особое значение, поскольку от его результата зависела глубина потенциальной выездной налоговой проверки. В частности, важно было установить, мог ли налоговый орган охватить очередной проверкой 2016 год или нет (согласно п. 4 ст. 89 НК РФ, проверен может быть период, не превышающий трёх календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о назначении налоговой проверки).

В январе 2020 года налоговый орган признал свою ошибку и направил налогоплательщику письмо, в котором указал, что налоговая проверка будет проведена по всем налогам и за периоды 2016-2018 гг., а решение о назначении налоговой проверки нужно читать в редакции этого письма. Этим письмом налоговый орган также отозвал ранее выставленное в адрес налогоплательщика требование о представлении документов.

Оспаривая такой подход налогового органа, налогоплательщик обоснованно сослался на то, что положения НК РФ, устанавливающие требования к содержанию решения о назначении налоговой проверки, сформулированы однозначно. Помимо прочего, в нём должны быть указаны

6 Решение оставлено без изменения Постановлениями 9ААС от 26.08.2020 и АСМО от 11.12.2020.

предмет и период, за который проводится проверка, и каких-либо исключений из этого правила не предусмотрено. Тем более что налоговый орган отозвал собственное требование, выставленное вместе с неправильным решением, то есть своими действиями подтвердил отсутствие у этого решения какой-либо юридической силы.

Между тем, суд доводам налогоплательщика не внял и в очередной раз подтвердил суровые реалии текущей практики: ключевой принцип налогового права (как права публичного) – разрешено только то, что прямо предусмотрено законом – применяется только к налогоплательщикам, но не к налоговым органам. Несмотря на то, что НК РФ не предусматривает процедуры исправления решений о назначении налоговых проверок, решение без указания предмета и периода, за который проводится проверка, можно рассматривать как результат технической ошибки, которую налоговый орган вполне может исправить путём направления налогоплательщику соответствующего письма. Более того, по мнению суда, такой подход не только не нарушает баланса публичных и частных интересов, но и соответствует принципу разумных ожиданий налогоплательщика.

Особо огорчает непонимание судами того, что любое нарушение процедуры налоговыми органами автоматически приводит к нарушению баланса публичных и частных интересов. Например, в рассматриваемом деле суд указал, что само по себе решение о назначении налоговой проверки не повлекло негативных последствий для заявителя в сфере предпринимательской деятельности, подразумевая, что такое решение не обязательно влечёт за собой налоговые доначисления.

Вместе с тем любая налоговая проверка, вне зависимости от её результата, требует от налогоплательщика значительных материальных и трудовых затрат на участие в мероприятиях налогового контроля (хотя бы в части представления документов), и каждый дополнительный проверяемый период эти затраты многократно увеличивает.





Арбитражные суды ограничивают применение налоговых преференций по налогу на имущество организаций

30.06.2020 АС ЯНАО вынес Решение по делу ООО «Международный аэропорт Сабетта» (№ А81 3063/2020)⁷, в рамках которого рассматривался вопрос о правомерности применения особого порядка расчета налоговой базы по налогу на имущество при осуществлении капитальных вложений в объекты транспортной инфраструктуры (п. 6 ст. 376 НК РФ).

Как следует из судебного акта, по результатам выездной налоговой проверки налоговый орган пришел к выводу о неправомерности применения налогоплательщиком специального порядка расчета налоговой базы по налогу на имущество согласно п. 6 ст. 376 НК РФ, предусматривающего уменьшение налогоплательщиком исчисленной налоговой базы на суммы законченных капитальных вложений на строительство объектов транспортной инфраструктуры.

Налоговый орган исходил из того, что условия применения рассматриваемого особого порядка расчета налоговой базы налогоплательщиком не соблюдены, поскольку:

- объекты аэропортовой инфраструктуры были приобретены налогоплательщиком у своего единственного участника по договору купли-продажи, а не построены непосредственно налогоплательщиком;
- источником оплаты по договору купли-продажи являлись средства, полученные налогоплательщиком от своего единственного участника в оплату увеличения уставного капитала, т.е. имело место внесение спорного имущества в уставный капитал налогоплательщика. Согласно письму Минфина России в ответ на запрос ФНС России по ситуации налогоплательщика, при внесении подобного имущества в уставный капитал хозяйственного общества капитальные вложения по смыслу п. 6 ст. 376 НК РФ отсутствуют и, следовательно, льготный порядок исчисления сумм налога на имущество не применяется.

⁷ На момент публикации настоящего обзора Решение оставлено без изменения Постановлением 8ААС от 22.09.2020.

Суд полностью поддержал позицию налогового органа и признал принятое налоговым органом решение законным и обоснованным.

При этом судом были полностью проигнорированы следующие обстоятельства:

- нормы гл. 30 НК РФ связывают возникновение прав и обязанностей налогоплательщика по налогу на имущество с наличием учитываемых на его балансе объектов основных средств; при этом каких-либо ограничений / особенностей расчета налоговой базы по способу финансирования / создания объектов основных средств (собственные, заемные средства; приобретение по договорам купли-продажи, создание по договору строительного подряда, получение объектов в оплату увеличения уставного капитала) положениями гл. 30 НК РФ не установлено;
- исходя из системного толкования законодательства об инвестиционной деятельности в РФ, прежде всего Федерального закона от 25.02.1999 № 39-ФЗ, капитальные вложения включают в себя любые затраты инвестора в рамках инвестиционной деятельности – не только на создание основных средств в результате строительства, реконструкции или модернизации, но и на приобретение основных средств по возмездным сделкам, в том числе по договорам купли-продажи;
- цель правового регулирования, которая преследовалась субъектом права законодательной инициативы при введении рассматриваемого законоположения, заключалась в создании и развитии транспортной инфраструктуры РФ вне зависимости от способов ее создания и финансирования, а также правового статуса организации (частной, государственной организации), которая будет ее фактически эксплуатировать по целевому назначению;
- в ситуации налогоплательщика отсутствует факт причинения ущерба бюджету, поскольку если бы объекты транспортной инфраструктуры, полученные единственным участником налогоплательщика по завершении капитального строительства, были бы введены в эксплуатацию непосредственно им, то он был бы вправе применять льготный порядок

налогообложения в отношении данных объектов в течение гораздо более продолжительного периода времени в рамках положений регионального законодательства, нежели по норме, установленной п. 6 ст. 376 НК РФ, ограничивающей срок такого применения окончанием 2024 года.

К сожалению, рассматриваемый частный случай отказа налогового органа в применении налоговых льгот и преференций служит еще одним подтверждением усиливающихся расхождений между декларируемыми властями целями введения налоговых льгот и наличием реальной возможности ими воспользоваться.



Алексей Матвеев
Советник Dentons

Помимо вольного и пробюджетного толкования законодательства, ограничивающего право на законное применение налоговых льгот, в данном деле налоговый орган (через ФНС России) применил относительно новый подход в обоснование своих требований: организация запроса в Минфин России по гипотетической ситуации с получением заранее прогнозируемого негативного для налогоплательщика толкования законодательства. Исходя из нашей практики, такой способ обоснования требований налоговых органов на местах получает все большее распространение.

Арбитражные суды разрешили исполнителю зеркально уменьшить налоговые обязательства, если оказанные заказчику услуги признаны фиктивными

28.07.2020 и 11.08.2020 АСГМ вынес Решения по делам ПАО Группа компаний «ТНС энерго» (№№ А40-316684/19⁸ и А40-316688/19⁹), в которых суд дал ответ на наболевший вопрос: дозволено ли исполнителю уменьшить налоговую базу по НДС и налогу на прибыль, если при проверке заказчика налоговые органы сочли оказанную им услугу фиктивной и отказали заказчику в вычетах НДС и расходов?

Начало этим спорам положила налоговая проверка одного из дочерних обществ налогоплательщика за 2011-2013 гг. В этот период ПАО «ТНС энерго Нижний Новгород» приобретало у налогоплательщика услуги единоличного исполнительного органа, а также выплачивало ему агентское вознаграждение за приобретение электроэнергии и мощности. По результатам проверки было установлено, что сделки ПАО «ТНС энерго Нижний Новгород» с налогоплательщиком носили формальный характер и прикрывали «незаконное распределение денежных средств» в пользу налогоплательщика. Налоговый орган счёл возможным принять только небольшую часть заявленных ПАО «ТНС энерго Нижний Новгород» вычетов НДС и расходов на основании заключения

эксперта об определении рыночных цен на услуги исполнителя (агента). В остальной части в налоговых выгодах было отказано, так как соответствующие вычеты НДС и расходы приходились, по мнению налогового органа, на завышение цен. ПАО «ТНС энерго Нижний Новгород» предприняло попытку оспорить результаты проверки в суде, но потерпело неудачу (Решение АСГМ от 06.03.2017 № А40-163997/16).

После вынесения указанного судебного решения в отношении дочерней компании-заказчика (принципала) налогоплательщик подал уточнённые налоговые декларации по НДС и налогу на прибыль за налоговые периоды 2017 года, уменьшив суммы реализации по НДС и налогооблагаемых доходов в соответствии с выводами суда в отношении налоговых обязательств ПАО «ТНС энерго Нижний Новгород». Это не встретило понимания у налогового органа, и корректировки он не принял, что стало поводом для новых судебных разбирательств.

По результатам рассмотрения названных дел суд принял сторону налогоплательщика и счёл корректировки правильными. Большого спора по поводу квалификации произведенных операций, похоже, не было – со стороны налогового органа было бы странно при наличии решения по проверке и судебного акта об обратном утверждать, что услуги (поручения) всё-таки были обоснованы и реально выполнены, и их цена соответствовала рынку. Вместе с тем суды сочли нужным указать, что «налоговые органы составляют единую



централизованную систему и не могут осуществлять противоположных оценок одной и той же деятельности в итоговых решениях по материалам различных налоговых проверок».

Налоговый орган попытался обосновать сохранение за налогоплательщиком сумм НДС и налога на прибыль другим путём – по мотивам возникновения необлагаемых НДС операций, которые препятствуют вычету входящего НДС в полном объёме, и безвозмездно полученного имущества в результате признания услуг фиктивными. Суды обоснованно не согласились с такой трактовкой – передача денежных средств находится за пределами круга объектов налогообложения по НДС и не требует ведения раздельного учёта и ограничения вычета входящего НДС, а в части налога на прибыль к налогоплательщику было применимо освобождение от налогообложения по пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ о безвозмездной передаче имущества участнику с долей владения более 50%. Последнее, однако, означает, что в иных обстоятельствах налоговая база по налогу на прибыль всё же должна была остаться неизменной.

В итоге основной вопрос в рассмотренных спорах касался не сути и оценки произошедшего, а периода проведения корректировок и исчисления сроков на зачёт (возврат) переплаты, то есть допустимости корректировок, внесённых налогоплательщиком в налоговые декларации за 2017 год, с учётом того, что спорные операции произошли в 2011-2013 гг. Налоговый орган настаивал на том, что в прошлых

периодах налогоплательщику уже было известно о пороках совершаемых им операций и что все применимые сроки истекли. Тем не менее, суды сочли корректировку налоговых обязательств за 2017 год правомерной, так как судебный акт по результатам налоговой проверки контрагента – это новый факт хозяйственной жизни, неизвестный налогоплательщику на момент совершения спорных операций с контрагентом. Было учтено и то, что в прошлых периодах налогоплательщик добросовестно включил выручку от них в реализацию по НДС и налогооблагаемые доходы. Следовательно, речь идёт не об исправлении ошибок прошлых периодов и применении ст. 54 НК РФ, а об отражении новых финансово-хозяйственных операций. Значит и сроки для зачёта (возврата) переплаты, возникшей после корректировки, начинают течь никак не ранее вступления в силу судебного акта по спору контрагента.

Таким образом, налогоплательщиком создан важный прецедент, который вводит в практику механизм «симметричной корректировки» налоговых обязательств через суд, если выражаться терминами правил ТЦО. Такой механизм может позволить российским группам значительно смягчать негативные последствия налоговых проверок внутригрупповых операций.

- 8 На момент публикации настоящего обзора Решение оставлено без изменения Постановлением 9ААС от 30.11.2020.
- 9 На момент публикации настоящего обзора Решение оставлено без изменения Постановлением 9ААС от 01.02.2021.



Арбитражные суды разрешили вычет убытков при ликвидации акционерного общества в общей налоговой базе

30.07.2020 АС РО вынес Решение по делу АО «Торговый комплекс Горизонт» (№ А53-43100/19¹⁰), в рамках которого рассматривался вопрос о правомерности учета для целей налога на прибыль убытков при ликвидации акционерного общества.

Как следует из судебного акта, налоговым органом проведена выездная налоговая проверка налогоплательщика, по результатам которой пришла к выводу о занижении налогоплательщиком налога на прибыль вследствие неправомерного уменьшения общей налоговой базы на сумму убытков от ликвидации дочерней организации – акционерного общества, акции которого не относятся к обращающимся на организованном рынке ценных бумаг (далее – «ОРЦБ»). По мнению налогового органа, возникшие в данном случае убытки подлежали учету в особом порядке с соблюдением требований, предусмотренных п. 25 ст. 280 НК РФ, а именно – только при возникновении прибыли от реализации иных не обращающихся на ОРЦБ ценных бумаг. Кроме того, налоговым органом заявлен довод о том, что убытки при ликвидации дочернего общества (далее – «ДО») не могут рассматриваться в качестве экономически оправданных расходов.

Существенным обстоятельством возникновения убытков явилось то, что истинный смысл всей совокупности действий налогоплательщика

заключался в обеспечении сохранения контроля в нем со стороны одного из акционеров вследствие принятия другим акционером, владеющим 50% акций в налогоплательщике, решения о выходе из налогоплательщика путем продажи данного пакета третьему лицу. Ввиду ограничений, предусмотренных п. 2 ст. 72 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее – «Закон № 208-ФЗ»), при реализации преимущественного права выкупа акций у выходящего акционера налогоплательщик не мог приобрести более 10% акций. В целях преодоления данного ограничения налогоплательщик приобрел у выходящего акционера 100% акций ДО, на баланс которого выходящим акционером предварительно были переданы 50% акций налогоплательщика. Впоследствии налогоплательщик принял решение о ликвидации ДО, а поступивший на баланс налогоплательщика в составе ликвидационной стоимости 50% пакет акций в нем самом был погашен.

Суд, разрешая возникший спор в пользу налогоплательщика, указал следующее:

- Определение обоснованности тех или иных расходов основывается не на финансовом результате несения данных расходов (то есть прямой связи (обусловленности) между получением доходов и несением конкретных расходов), а на общей связи произведенных расходов и основной деятельности хозяйствующего субъекта, направленной на получение доходов. В данном случае структурирование налогоплательщиком сделки по выкупу части собственных акций у своего акционера путем приобретения акций ДО и его

10 На момент публикации настоящего обзора Решение оставлено без изменения Постановлениями 15ААС от 13.10.2020 и АС СКО 27.01.2021.

последующей ликвидации было обусловлено исключительно неналоговыми причинами, а именно ограничениями, установленными российским корпоративным законодательством, в связи с чем оно не может рассматриваться в качестве действий, направленных на злоупотребление правом в налоговых правоотношениях (получение необоснованной налоговой выгоды). Если бы налогоплательщик имел возможность выкупить часть своих акций напрямую у выбывающего акционера, то затраты (убытки), понесенные в связи с выкупом указанных акций в рамках принятой и реализуемой налогоплательщиком стратегии сохранения и защиты его экономических интересов, и последующим их погашением в силу требований абз. 2 п. 3 ст. 72 Закона № 208-ФЗ, подлежали бы включению в состав расходов для целей налога на прибыль на общих основаниях по пп. 20 п. 1 и п. 2 ст. 265 НК РФ.

- Затраты налогоплательщика как самостоятельного хозяйствующего субъекта на осуществление выкупа акций в рамках стратегии защиты его экономических интересов от возможных посягательств (злоупотреблений) со стороны третьих лиц следует признать непосредственно связанными с основной деятельностью налогоплательщика, направленной на получение дохода и, как следствие, экономически обоснованными расходами.
- Поскольку прямой выкуп налогоплательщиком своих акций у выбывающего акционера не привел бы к ликвидации ДОО, положения п. 25 ст. 280 и п. 2 ст. 277 НК РФ были бы неприменимы к данной хозяйственной операции. В результате выкупа налогоплательщиком своих акций они поступили во владение налогоплательщика. Поэтому положения п.п. 2, 3 и 22 ст. 280 НК РФ не подлежат применению к данной операции, в том числе в связи с тем, что для налогоплательщика выкуп собственных акций не сопровождался их реализацией (то есть передачей права собственности на акции иному лицу (п. 1 ст. 39 НК РФ, п. 3 ст. 72 и п. 6 ст. 76 Закона № 208-ФЗ)) или иным выбытием.
- При отдельном расчете налоговой базы по обращающимся на ОРЦБ ценным бумагам при ликвидации организации – эмитента таких ценных бумаг в целях ст. 280 НК РФ,

с одной стороны, доходы и расходы должны учитываться исключительно по правилам ст. 280 НК РФ. В то же время, сама ст. 280 НК РФ не содержит никаких положений относительно того, как и в каком порядке должны учитываться доходы при ликвидации организации – эмитента ценных бумаг любой категории. Порядок определения доходов в таком случае установлен исключительно п. 2 ст. 277 НК РФ. Соответственно, убыток (как этот термин определен общими положениями п. 8 ст. 274 НК РФ) от ликвидации организации – эмитента обращающихся ценных бумаг в таком случае рассчитать для целей п. 25 ст. 280 НК РФ по правилам ст. 280 НК РФ невозможно.

- Ни о каких ограничениях на учет убытков, полученных в результате ликвидации организации, против общей налоговой базы в ст. 277 НК РФ не упоминается. Не содержит подобных ограничений и ст. 283 НК РФ, устанавливающая общие нормы (в том числе общие ограничения), касающиеся переноса убытков на будущее. Поэтому убытки, полученные от ликвидации организаций, чей капитал не разделен на акции, может быть учтен в составе общей налоговой базы на общих основаниях.

Сформулированные судом в данном деле правовые позиции о соотношении норм пп.п. 22, 25 ст. 280 и п. 2 ст. 277 НК РФ являются чрезвычайно важными для определения налоговых последствий по налогу на прибыль при ликвидации организации-эмитента, чьи акции не обращаются на ОРЦБ.



Алексей Матвеев
Советник Dentons

Не меньшего внимания заслуживает примененный судом неформальный подход к определению налоговых обязательств исходя из истинных целей, преследуемых налогоплательщиком, безотносительно к способу, который был выбран для их достижения.



Арбитражные суды формулируют методологию квалификации трансграничных услуг для целей НДС

30.07.2020 АСГМ вынес Решение по делу ООО «Страховая компания «Сив Лайф» ((№ А40-308083/19), в рамках которого рассматривался вопрос квалификации для целей НДС услуг, оказанных налогоплательщику иностранной компанией, по организации поощрительных зарубежных поездок сотрудников российской организации – партнера налогоплательщика для стимулирования таких сотрудников к продвижению продуктов налогоплательщика клиентам данной организации.

Налогоплательщик квалифицировал оказанные ему услуги как услуги в сфере туризма и отдыха и местом их реализации считал территории соответствующих иностранных государств, поскольку они фактически оказывались за пределами РФ. В этой связи налогоплательщик не удерживал российский НДС с сумм вознаграждения, выплачиваемых иностранной компании – исполнителю.

Налоговый орган, напротив, посчитал, что оказанные налогоплательщику услуги должны квалифицироваться как маркетинговые и рекламные услуги, местом реализации которых согласно подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ является место деятельности заказчика (в данном случае – место деятельности налогоплательщика).

Поддерживая позицию налогоплательщика, суд первой инстанции указал на следующее:

- Поскольку действующее российское законодательство о налогах и сборах не содержит определения понятия «маркетинговые услуги», в силу п. 1 ст. 11 НК РФ данное понятие подлежит применению в том значении, в каком оно используется в иных отраслях законодательства.
- ФНС России и Минфин России в своих разъяснениях (письма от 20.02.2006 № ММ-6-3/183@ и от 03.06.2009 № 03-07-08/118) указывали на то, что под маркетингом следует понимать деятельность по продвижению товаров и услуг от производителя к потребителю, а также деятельность по изучению текущего рынка сбыта. При этом действовавший в проверяемых периодах ОКВЭД относил деятельность по исследованию рынка к «предоставлению прочих видов услуг», определяя содержание данной деятельности в рамках подгруппы 74.13.1 группы 74.13. Таким образом, именно перечисленные в данной подгруппе виды деятельности и должны быть отнесены к маркетинговым услугам для целей применения подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ.
- В соответствии с п. 4 ст. 148 НК РФ документами, подтверждающими место оказания услуг, являются контракты, а также документы, подтверждающие выполнение работ (оказание услуг). Проанализировав содержание контрактов налогоплательщика с иностранной компанией –

исполнителем (включая калькуляции затрат на проведение мероприятий), приказы генерального директора налогоплательщика о премировании сотрудников его российского партнера зарубежными поездками, а также подписанные сторонами акты оказанных услуг, суд установил, что иностранная компания – исполнитель организовывала по поручению налогоплательщика поощрительные туристические поездки за пределами РФ и оказывала ему содействие в приобретении необходимых услуг (услуг гостиниц, транспортных организаций, ресторанов, кафе, экскурсионных фирм, музеев, аттракционов, спортивных мероприятий и т.п.).

- Из представленных налогоплательщиком документов не следует, что в ходе организованных им мероприятий проводилось изучение потенциальных возможностей рынка, приемлемости продукции, осведомленности о ней и потребительских привычках потребителей в целях продвижения каких-либо товаров, разработки новых видов продукции и т.п. Данные мероприятия были направлены на стимулирование сотрудников российского партнера налогоплательщика к продвижению продуктов налогоплательщика.
- Привлеченная иностранная компания не являлась ни рекламным, ни консалтинговым агентством.
- Поскольку налоговое законодательство исходит из приоритета существа операций над формой, формальный подход налогового органа (оценка исключительно предмета рамочного договора, допускающего возможность оказания услуг по брендингу и мерчендайзингу, без принятия во внимание обстоятельств заключения данного договора, документов, раскрывающих содержание конкретных оказанных услуг (калькуляций мероприятий и актов оказанных услуг, без допроса сотрудников налогоплательщика и его российского партнера и без оценки взаимоотношений между налогоплательщиком и его российским партнером) не позволяет признать позицию налогового органа правомерной.
- Предмет услуг определяется не целью их приобретения, как было заявлено налоговым органом, а содержанием выполняемых исполнителем действий и их результатом. При этом результатом оказания услуг

в рассматриваемой ситуации было не содействие сбыту услуг налогоплательщика, а организация отдыха премированных физических лиц.

- Наконец, стоимость поощрительных поездок включалась в облагаемый НДС доход премированных физических лиц и при этом не включалась в состав расходов для целей налога на прибыль. При этом непоследовательность налогового органа в проведении налоговой реконструкции (доначисление НДС без включения затрат в состав расходов налогоплательщика для целей налога на прибыль) была отмечена судом в качестве одного из обстоятельств, препятствующих признанию оспариваемого решения налогового органа законным.

Рассматриваемое дело интересно не столько своими конкретными обстоятельствами и выводом суда, сколько попыткой выработать единую методологию квалификации трансграничных услуг для целей НДС.



Борис Брук
Советник Dentons

Не секрет, что квалификация трансграничных услуг для целей НДС до сих пор является одним из самых запутанных вопросов в плане применения гл. 21 НК РФ. Существующая судебная практика не отличается единообразием подходов к методологии такой классификации, поскольку ни у кого нет четкого представления, какие источники информации использовать в целях классификации трансграничных услуг, как подходить к квалификации услуг в рамках комплексных договоров и т.п. Тем ценнее попытка суда упорядочить данную методологию, дать ответы на открытые вопросы. Хочется надеяться, что дело ООО «Страховая компания «СиВ Лайф»» лишь первое в череде дел, которые в конечном итоге сделают применение ст. 148 НК РФ более упорядоченным и предсказуемым, а, значит, и менее конфликтным с точки зрения взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов.



Арбитражные суды меняют подход к налогообложению прощения долга дочерней организации перед материнской организацией

10.08.2020 АС СПб и ЛО вынес Решение по делу АО «МЗ «Петросталь» (дело № А56-19937/2020), в котором рассмотрел вопросы налогообложения прощения долга дочерней организации перед материнской организацией.

До недавнего времени возможность применения освобождения от обложения налогом на прибыль внереализационного дохода, возникающего при прощении долга (за исключением начисленных процентов) дочерней организации перед материнской организацией, владеющей более 50% в капитале должника, по основаниям, предусмотренным пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, практически не вызывала сомнений.



Алексей Матвеев
Советник Dentons

Такой подход достаточно давно закрепился в судебной и правоприменительной практике на основе правовой позиции, сформулированной в п. 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98, согласно которой сбережение должником денежных средств (то есть имущества) приравнивается к их получению. Соответственно, прощение материнской организацией задолженности (за исключением начисленных процентов) перед ней дочерней организации могло быть приравнено к безвозмездному получению последней имущества, что, при соблюдении установленного порога участия в капитале должника, позволяло применять указанное освобождение.

Как следует из рассматриваемого судебного акта, в 2019 году в рамках банкротных процедур налогоплательщиком было заключено мировое соглашение с кредиторами, предусматривающее списание около 75% просроченной задолженности. Одним из кредиторов налогоплательщика, подписавших мировое соглашение, являлось ПАО «Кировский завод» – единственный акционер налогоплательщика. Возникший в результате списания задолженности перед материнской организацией внереализационный доход не был учтен налогоплательщиком при исчислении базы по налогу на прибыль на основании пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ.

По результатам проведения контрольных процедур налоговый орган вынес решение о неправомерности применения налогоплательщиком рассматриваемого



освобождения и привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Налогоплательщик не согласился с данным решением и обратился в суд с заявлением о признании его недействительным.

Суд, разрешая возникший спор в пользу налогового органа, указал следующее:

- При списании задолженности в рамках мирового соглашения реальной передачи имущества налогоплательщику от материнской организации не состоялось. Толкование, приведенное в п. 3 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98, в данном случае не применимо, поскольку оно было дано применительно к иным участникам правоотношений и применительно к ранее действовавшей редакции пп. 26 п. 1 ст. 251 НК РФ, конструкция которой не аналогична рассматриваемой норме права.
- Безвозмездность отношений между налогоплательщиком и материнской организацией при заключении мирового соглашения в рамках дела о банкротстве отсутствует, на что указывает п. 13 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 20.12.2005 № 97, в котором говорится, что такое действие имеет своей целью восстановление платежеспособности должника и не может рассматриваться как дарение.
- Рассматриваемое освобождение применяется только при условии неучета передающей стороной возникающего расхода (убытка) для

целей налога на прибыль, т.е. должна быть обеспечена «зеркальность» последствий согласно пп. 11 п. 1 ст. 251 и п. 16 ст. 270 НК РФ. В данном случае такой «зеркальности» обеспечено не было, поскольку сумма списанной задолженности была учтена ПАО «Кировский завод» в составе внереализационных расходов по налогу на прибыль.

- Приобретение материнской организацией у третьих лиц прав требования по обязательствам дочернего общества с последующим прощением (списанием) долга и применением освобождения согласно пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ в условиях, когда не обеспечена «зеркальность» налоговых последствий для кредитора, является схемой ухода от налогообложения¹¹.

Приведенные выше правовые позиции, изменившие устоявшееся толкование применения обсуждаемой нормы гл. 25 НК РФ, особенно введение в оборот требования о «зеркальности» налоговых последствий для кредитора в целях применения рассматриваемого освобождения, т.е. непризнания возникшего в связи со списанием долга расхода (убытка) для целей налога на прибыль как дополнительного условия применения должником пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, создают дополнительные риски для налогоплательщиков, особенно в условиях ретроспективного расширения¹² законодательных оснований для применения рассматриваемого освобождения, начиная с 01.01.2020.

¹¹ В рассматриваемом деле имело место приобретение материнской организацией у третьих лиц прав требования к налогоплательщику по долговым обязательствам, частично прекращенным при подписании мирового соглашения.

¹² пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ в редакции Закона № 374-ФЗ.

Арбитражные суды начали давать оценку действиям налоговых комиссий по легализации налоговой базы

11.08.2020 АС МО вынес Решение по делу ООО «Блик» (№ А41-31573/2020), в рамках которого рассматривался вопрос законности выводов и действий налогового органа по результатам проведенной им контрольно-аналитической работы.

Как следует из судебного акта, налогоплательщик находился на УСН и, являясь производителем электротехнического оборудования, в течение 2017-2018 гг. применял пониженные тарифы страховых взносов в соответствии с положениями пп. 5 п. 1, пп. 3 п. 2 ст. 427 НК РФ. Налоговым органом вне рамок налоговой проверки были проведены мероприятия налогового контроля, по результатам которых в адрес налогоплательщика со ссылкой на пп. 4 п.1 ст. 32 НК РФ были направлены информационные письма. В них налоговый орган сообщил о неправомерном применении налогоплательщиком пониженных тарифов страховых взносов и предложил налогоплательщику самостоятельно уточнить размер его налоговой обязанности и представить уточненные расчеты.

Налогоплательщик посчитал, что данными информационными письмами налоговый орган фактически оформил свое решение о лишении его права на применение льготного порядка обложения страховыми взносами и обратился в суд с заявлением о признании действий налогового органа незаконными.

Суд, разрешая спор в пользу налогового органа, указал на следующее:

- Исходя из совокупности правовых положений пп. 2, 4 п. 1 ст. 32 НК РФ и п. 1 ст. 82 НК РФ, обязывающих налоговые органы осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, само по себе направление налоговым органом таких информационных писем не выходит за рамки предоставленных налоговым органам полномочий и не нарушает права и законные интересы налогоплательщика.





- Информационные письма в любом случае не возлагают на налогоплательщика дополнительных обязательств по выполнению финансовых или юридических действий, не создают каких-либо препятствий для осуществления налогоплательщиком предпринимательской и иной экономической деятельности и носят исключительно рекомендательный, разъяснительный характер. Они не являются решением налогового органа о взыскании с налогоплательщика сумм налогов (сборов) и привлечении к ответственности.

Данное дело представляет собой редкий пример попытки оспорить результаты неформальной по сути процедуры, через которую в последние годы проходит все больше налогоплательщиков. При этом налогоплательщики зачастую не вполне четко понимают статус таких встреч с налоговыми органами и подписываемых по их результатам протоколов. Одни воспринимают предложения налоговых органов как обязательные требования и выполняют их, другие, напротив, полностью игнорируют или пассивно реагируют на подобные инициативы, не используя возможности для четкой артикуляции своей позиции на самых ранних этапах контрольных мероприятий.

Следует также учитывать, что неформальным встречам обычно предшествует серьезная работа налоговых органов, в том числе, по проведению мероприятий налогового контроля в виде допросов и требований представить документы и информацию.

Соответственно, взаимодействие с налоговыми органами вне проверок требует самого внимательного отношения к проводимым мероприятиям, адекватного реагирования на требования и предложения налоговых органов и готовности отстаивать свою позицию.



Валентин Ларин
Советник Dentons

ФНС России ввела единые стандарты оценки расходов налогоплательщиков на приобретение внутригрупповых услуг у иностранных компаний

06.08.2020 ФНС России опубликовала письмо № ШЮ-4-13/12599@ «Об отдельных вопросах налогообложения внутригрупповых услуг» (далее – «**Письмо**»), в котором изложены подходы, которыми должны руководствоваться налоговые органы при проверке обоснованности учёта расходов на приобретение услуг у иностранных компаний группы.

По своей структуре Письмо представляет собой перечень критериев для проверки указанных расходов. Во главу угла предсказуемо поставлены вопросы реальности и обоснованности приобретения внутригрупповых услуг, которые оцениваются через призму документального и иного подтверждения, а также других факторов, таких как формат оказания услуг, направленность услуг на улучшение и поддержание деятельности предприятия (а не его акционера), наличие или отсутствие дублирующих расходов, механизм ценообразования.

На наш взгляд, Письмо получилось неоднозначным. С одной стороны, изложенные в нём подходы представляются достаточно взвешенными и даже либеральными на фоне последней практики. С другой стороны, отдельные важные вопросы не проработаны вовсе или проработаны поверхностно, некоторые рекомендации выглядят как не предусмотренные законом и принципами налогообложения требования, а некоторые формулировки позволяют налоговым органам и дальше практиковать агрессивный подход к оценке внутригрупповых услуг.

Если приводить примеры, то налогоплательщики наверняка высоко оценят высказывания ФНС России о формате оказания услуг, об оценке доказательств и исследовании вопроса дублирования расходов, которые содержатся в первой части Письма и объединены общим посылом – пресечь применение формального подхода к оценке расходов.




Антон Новак
Юрист Dentons

ФНС России отмечает, что внутригрупповые услуги могут оказываться в формате поддержки бизнес-функций предприятия, и такой формат оказания услуг не подразумевает письменного обращения заказчика к исполнителю по каждому вопросу. В более ранней практике отсутствие таких обращений часто становилось одним из доводов налоговых органов в пользу того, что услуги в действительности не востребованы заказчиком, фиктивны и (или) навязаны сверху.

ФНС России недвусмысленно требует от налоговых органов получения от налогоплательщика и анализа всех возможных доказательств в подтверждение фактов оказания услуг (например, деловая переписка, протоколы встреч, скриншоты). Ранее налоговые органы часто устранились от этой работы и строили свои выводы исключительно на содержании закрывающих документов (в основном актов приёмки услуг).

При проверке на предмет дублирования расходов налоговым органам рекомендовано



анализировать «функционал, опыт и компетенции», а не ограничиваться простым сопоставлением названий подразделений и должностей работников – здесь ФНС России также требует от налоговых органов отступить от формализма и предписывает им сравнивать суть хозяйственных операций.

В отношении второй половины Письма пока сложно сказать, насколько изложенные в ней рекомендации пойдут на пользу налогоплательщикам. ФНС России поднимает темы оценки экономической оправданности затрат, механизма ценообразования и соотношения услуг с деятельностью акционера, но каждый из комментариев вызывает вопросы и ощущение недосказанности.

Например, обоснованность приобретения услуг рекомендуется оценивать по ответу на вопрос: готова ли организация на сопоставимых условиях заплатить за аналогичные услуги независимому лицу или осуществить эту деятельность своими силами (по мотивам рекомендаций ОЭСР по трансфертному ценообразованию, разработанных в рамках программы BEPS). Вместе с тем ответ на этот вопрос требует понимания бизнеса налогоплательщика, рынка в целом и проведения анализа, который никак не может быть поверхностным. Трудно сказать, есть ли у налоговых органов мотивация и ресурсы для этого, или практика вновь пойдёт по пути слабомотивированного отрицания тех или иных фактов налоговыми органами. Такое же сомнение вызывают и предписания Письма об исследовании соотношения услуг с акционерной деятельностью.

По ключевому вопросу ценообразования сказано мало. С одной стороны, ФНС России признаёт, что цены в рамках «обычных» налоговых проверок контролю не подлежат. С другой стороны, цена рассматривается как характеристика услуги, через которую оценивается её реальность и обоснованность. Введены критерии «прозрачной методологии формирования стоимости услуг,

единообразия её применения» в группе компаний и включения доходов в налоговую базу за рубежом, но содержание этих критериев и видение ФНС России их соотношения с нормами ст.ст. 54.1, 252 НК РФ достаточным образом не раскрыто. Методология «затраты плюс наценка», которая в прошлом вызывала основные проблемы, упомянута как некое явление в практике без сколько-нибудь содержательной оценки.

За рамками Письма осталась проблема переквалификации внутригрупповых услуг в скрытое распределение дивидендов или имущества организации, с которой уже столкнулось значительное число налогоплательщиков. До сих пор нет чётких критериев, которые позволяли бы налогоплательщикам самостоятельно оценивать степень риска подобной переквалификации, а от налогового органа требовали бы комплексного и взвешенного анализа каждой конкретной ситуации. Обычно налоговые органы просто констатируют, что при фиктивности услуг имеет место скрытое распределение дивидендов, однако оснований для такой переквалификации не приводят.

Проблема усугубляется ещё и тем, что переквалификация внутригрупповых услуг в скрытое распределение прибыли обычно дополняется применением в отношении вознаграждения за переквалифицированные услуги концепции фактического права на доход, результатом чего становится не только невозможность принятия данного вознаграждения к вычету у выплачивающей его организации, но и невозможность применения иностранным получателем дохода пониженных ставок налога на дивиденды, предусмотренных соответствующими международными налоговыми договорами. Данная проблематика однозначно заслуживает детальной проработки с закреплением ее результатов на уровне самостоятельного письма ФНС России.



Над обзором работали



Джангар Джальчинов

Партнер, руководитель налоговой
и таможенной практики Dentons
T +7 495 644 05 00
dzhangar.dzhalchinov@dentons.com



Борис Брук
Советник



Анна Зверева
Советник



Валентин Ларин
Советник



Алексей Матвеев
Советник



Лидия Чарикова
Советник



Алиса Пендюрина
Старший юрист



Николай Рудоманов
Старший юрист



Анна Кнельц
Юрист



Мария Кочубей
Юрист



Антон Новак
Юрист



Иван Корешков
Юрист



Андрей Гуля
Младший юрист

DENTONS

Dentons – крупнейшая в мире юридическая фирма*, предоставляющая полный спектр юридических услуг в более чем 75 странах. Dentons получила высокую оценку деловых и специализированных изданий за достижения в области клиентского сервиса, в том числе за создание Nextlaw, уникального решения в сфере инноваций и стратегического консалтинга. Dentons предоставляет юридические услуги российским и иностранным компаниям, банкам и другим финансовым институтам, фондам прямых инвестиций, государственным предприятиям и некоммерческим организациям.

[dentons.com](https://www.dentons.com)

* *The American Lawyer 2020 – Рейтинг 200 международных юридических фирм по количеству юристов (Global 200)*

© 2021 Dentons. Dentons – международная юридическая фирма, предоставляющая услуги клиентам по всему миру через свои и аффилированные офисы. Содержание данной публикации не является юридической консультацией и не может служить основанием для осуществления каких-либо действий или отказа от действий. Более подробная информация представлена в разделе «Правовая информация» на сайте [dentons.com](https://www.dentons.com).