

# Налогообложение

Обзор основных изменений  
законодательства и практики  
за I полугодие 2021 года



«Команда Dentons уникальна. Они всегда в курсе постоянных изменений российского законодательства и всех новых требований со стороны государственных органов и оказывают своим клиентам профессиональную помощь».

*The Legal 500, 2021*

«Клиенты ценят аргументированные мнения экспертов команды, отмечая, в частности, проводимый ими “очень подробный анализ ситуации”, а также их “твердую и очень конструктивную позицию на встречах с налоговыми органами”»

*Chambers Europe, 2021*



# Содержание

- 9** ... ООН выпустила обновленное Практическое руководство по ТЦО для развивающихся стран
- 10** ... Внесены поправки в НК РФ в отношении порядка осуществления налогового контроля и ТЦО
- 15** ... Внесены поправки в НК РФ в отношении порядка исчисления НДФЛ по доходам от долевого участия в организациях
- 17** ... Введен упрощенный порядок применения налоговых вычетов по НДФЛ
- 19** ... Изменен перечень иностранных организаций, обязанных сообщать о своих участниках
- 20** ... РФ денонсировала СоИДН с Нидерландами
- 21** ... КС РФ повторно разъяснил, при каких обстоятельствах исключается привлечение лица к уголовной ответственности при неправомерном заявлении вычетов по НДФЛ
- 22** ... КС РФ разъяснил особенности привлечения должностного лица организации к административной ответственности в зависимости от исхода обжалования привлечения этой организации к налоговой ответственности
- 24** ... ВС РФ разъяснил критерии отнесения доходов к лизинговой деятельности для целей применения специального коэффициента капитализации 12,5 к 1 в рамках ст. 269 НК РФ
- 25** ... ВС РФ разъяснил порядок обложения НДС и налогом на прибыль при списании остаточной стоимости капитальных вложений в арендованный объект, а также порядок определения места оказания услуг по цифровой обработке данных
- 27** ... ВС РФ применил новый подход к определению момента признания расхода по списанию безнадежной задолженности
- 29** ... ВС РФ повторно разъяснил порядок разграничения движимого и недвижимого имущества для целей налога на имущество
- 30** ... ВС РФ отказал в налоговой реконструкции тем, кто сознательно допустил причинение ущерба бюджету
- 32** ... ВС РФ определил сроки на взыскание недоимки с налогоплательщика в судебном порядке

- 34** ... Суд подтвердил взвешенный подход к квалификации рекламных мероприятий
- 35** ... Суд разъяснил подходы к разрешению споров о ценообразовании во внутригрупповых сделках
- 38** ... Суд встал на сторону налогоплательщика в споре о нарушении налоговым органом процедуры выездной налоговой проверки
- 40** ... Суд переqualificировал платежи за использование объектов интеллектуальной собственности в дивиденды
- 44** ... Суд разъяснил порядок применения коэффициента 1,5 к расходам на НИОКР при разработке программного обеспечения
- 48** ... Суд ввел ограничения на учет убытка от списания расходов на незавершенное строительство
- 50** ... Суд разъяснил сроки назначения ценовых проверок
- 53** ... Суд дал зеленый свет взысканию с иностранного налогоплательщика суммы налога на доходы иностранных организаций, не удержанного налоговым агентом
- 55** ... Минфин России уточнил, какие кипрские и люксембургские компании могут претендовать на 5% ставку налога на дивиденды и освобождение от налога у источника в отношении процентных доходов в рамках измененных СоИДН с этими странами
- 57** ... Минфин России и ФНС России разъяснили порядок применения налоговых льгот и преференций в рамках налогового маневра в ИТ-отрасли
- 59** ... ФНС России дала разъяснения о квалификации внутригрупповых услуг в качестве акционерной деятельности
- 60** ... ФНС России дала разъяснения относительно практических аспектов применения международных договоров по вопросам налогообложения
- 62** ... ФНС России выпустила рекомендации по применению ст. 54.1 НК РФ
- 65** ... В структуре налоговых органов создан налоговый орган по состоятельным физическим лицам

# Используемые аббревиатуры и сокращения

**9ААС** – Девятый арбитражный апелляционный суд

**17ААС** – Семнадцатый арбитражный апелляционный суд

**18ААС** – Восемнадцатый арбитражный апелляционный суд

**АО** – акционерное общество

**АС АК** – Арбитражный суд Алтайского края

**АС ВО** – Арбитражный суд Воронежской области

**АС КК** – Арбитражный суд Красноярского края

**АС КО** – Арбитражный суд Калининградской области

**АС СКО** – Арбитражный суд Северо-Кавказского округа

**АС ХК** – Арбитражный суд Хабаровского края

**АС ЧО** – Арбитражный суд Челябинской области

**АСгМ** – Арбитражный суд города Москвы

**ВАС РФ** – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

**ВС РФ** – Верховный Суд Российской Федерации

**ГОСТ** – государственный стандарт

**ЕГРЮЛ** – Единый государственный реестр юридических лиц

**ИИС** – индивидуальный инвестиционный счет

**ИП** – индивидуальный предприниматель

**ИТ** – информационные технологии

**ИФНС России** – инспекция Федеральной налоговой службы

**КоАП РФ** – Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях

**КС РФ** – Конституционный Суд Российской Федерации

**ЛК** – личный кабинет налогоплательщика

**МИ ФНС России** – Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы

**МИД России** – Министерство иностранных дел Российской Федерации

**Минкомсвязи России** – Министерство связи и массовых коммуникаций Российской Федерации

**Минфин России** – Министерство финансов Российской Федерации

**НДС** – налог  
на добавленную стоимость

**НДФЛ** – налог на доходы  
физических лиц

**НИОКР** – научно-исследовательские  
и опытно-конструкторские работы

**НК РФ** – Налоговый кодекс  
Российской Федерации

**ОАО** – открытое  
акционерное общество

**ОКР** – опытно-конструкторская работа

**ОКВЭД** – общероссийский  
классификатор видов  
экономической деятельности

**ООН** – Организация  
Объединенных Наций

**ООО** – общество  
с ограниченной ответственностью

**ОЭСР** – Организация  
экономического сотрудничества  
и развития

**ПАО** – публичное  
акционерное общество

**ПБУ** – Положение  
по бухгалтерскому учету

**ПО** – программное обеспечение

**РФ** – Российская Федерация

**СМИ** – средства массовой информации

**СоИДН** – соглашение (договор,  
конвенция) об избежании  
двойного налогообложения

**СоЦ** – соглашение  
о ценообразовании

**ТЦО** – трансфертное  
ценообразование

**УК РФ** – Уголовный кодекс  
Российской Федерации

**ФЗ** – Федеральный закон

**ФНС России** – Федеральная  
налоговая служба

**ФПД** – фактический  
получатель дохода

**ЦБ РФ** – Центральный банк  
Российской Федерации

**ЭВМ** – электронные  
вычислительные машины

**LLP** – Limited Liability  
Partnership (товарищество  
с ограниченной ответственностью)

## Обзор основных изменений законодательства и практики за I полугодие 2021 года

Налоговая практика Dentons представляет Вашему вниманию обзор ключевых изменений налогового законодательства и правоприменительной практики за I полугодие 2021 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 <https://www.russiantaxandcustoms.com> и Telegram-канале [t.me/DD\\_tax](https://t.me/DD_tax)

## ООН выпустила обновленное Практическое руководство по ТЦО для развивающихся стран

27.04.2021 опубликовано обновленное Практическое руководство ООН по ТЦО для развивающихся стран (далее – «Руководство ООН», англ. UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries).

Новая редакция Руководства ООН в целом следует структуре второй редакции, выпущенной в 2017 году, и, как указано в предисловии документа, многие правки не вносят значительных смысловых изменений, а в большей степени *«повышают удобство пользования и практическую значимость»* комментариев. Вместе с тем отдельные правки ставят Руководство 2021 года на более высокую ступень проработки соответствующих тем не только в сравнении с предыдущими редакциями документа, но и с последними отчетами ОЭСР по ТЦО. В частности, в Руководство ООН внесены или значительно доработаны главы касательно:

- финансовых сделок;
- метода распределения прибыли;
- внутригрупповых центров закупок (англ. procurement hubs);
- вопросов сопоставимости.

Стоит отметить, что ОЭСР не так давно также обновляла свои комментарии в отношении метода распределения прибыли (англ. Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method) и финансовых сделок (Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10), и из анализа документов двух организаций можно сделать вывод, что оба руководства (ОЭСР и ООН) опираются на одни и те же ключевые концепции и подходы. Так, в Разделе 4.6 Части В, посвященному методу распределения прибыли, Руководство ООН вслед комментариям ОЭСР сфокусировано на описании ситуаций, когда метод распределения прибыли может быть признан применимым.

В Разделе 9 Части С, посвященной финансовым сделкам, ООН аналогично ОЭСР анализирует вопросы правильной квалификации финансовых сделок и корректной методологии ценообразования внутригрупповых займов.

При этом комментарии ООН сопровождаются множеством примеров, которые не так часто встречаются в соответствующих руководствах ОЭСР. Кроме того, ООН, в отличие от ОЭСР, традиционно фокусируется на практических аспектах реализации того или иного вопроса именно в развивающихся странах.



**Мария Кочубей**  
Юрист Dentons

В частности, в рамках анализа финансовых сделок достаточно много внимания ООН уделяет теме установления безопасных гаваней для ставок займа. При этом комментарии ООН ограничены анализом сделок займов и гарантий, как наиболее рискованных с точки зрения практики предъявления претензий в развивающихся странах.

Раздел 5 Части В Руководства ООН содержит новый блок комментариев по вопросам групповой синергии и ценообразования центров закупок. В рамках данной темы ООН, в частности, рекомендует налоговым органам развивающихся стран отдавать предпочтение затратному методу и методу сопоставимой рентабельности при тестировании результатов стороны, выполняющей функции центральной закупки внутри группы, а в случае применения налогоплательщиком метода сопоставимых рыночных цен – напротив, проводить детальную проверку соответствия внутригрупповых цен рыночному уровню.

Обращаясь к вопросу о статусе Руководства ООН и применимости его к российской практике, стоит отметить, что несмотря на то, что российское законодательство по ТЦО в большей степени построено по модели ОЭСР и РФ в принципе не указана в Части D Руководства ООН, посвященной обзору регулирования ТЦО в развивающихся странах, ФНС России в своих комментариях неоднократно указывала на важность Руководства ООН в связи с близостью экономических условий РФ к условиям, сложившимся в упомянутых в Руководстве развивающихся странах (Бразилии, Мексике и др.). В этой связи, обновленное Руководство ООН безусловно будет полезно российским налогоплательщикам как на этапах ТЦО структурирования и комплаенса, так и при прохождении ценовых проверок.



## Внесены поправки в НК РФ в отношении порядка осуществления налогового контроля и ТЦО

17.02.2021 принят Федеральный закон № 6-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – «Закон»).

### Изменения в порядке осуществления налогового контроля, предусмотренные Законом:

1. Увеличение срока сохранности данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, с 4 до 5 лет (**пп. 8 п. 1 ст. 23, пп. 5 п. 3 ст. 24 НК РФ**).
2. Возложение на банки обязанности предоставлять налоговым органам документы (информацию), имеющиеся в их распоряжении и связанные с открытием, ведением и закрытием счетов, распоряжением денежными средствами на счетах, а также информацию о бенефициарных владельцах, выгодоприобретателях и представителях клиента (**п. 2.1 ст. 86 НК РФ**). Основанием для истребования у банков документов (информации) будут являться:
  - В отношении организаций и индивидуальных предпринимателей:
    - проведение налоговой проверки;
    - истребование документов (информации) в соответствии со ст. 93.1 НК РФ;
    - вынесение (принятие) решения о взыскании налога, о приостановлении операций по счетам, о приостановлении переводов электронных денежных средств, об отмене приостановления операций по счетам этого лица и (или) решения об отмене приостановления переводов электронных денежных средств этого лица.
  - В отношении физических лиц: в случаях проведения налоговой проверки в отношении физического лица либо истребования у него документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ при наличии согласия руководителя вышестоящего налогового органа или руководителя (заместителя руководителя) ФНС России.
  - В отношении любых категорий налогоплательщиков: запрос уполномоченных органов иностранных государств, полученный в соответствии с международными договорами РФ.
3. Изменения порядка рассмотрения апелляционной жалобы:



- Расширены основания для оставления жалоб (апелляционных жалоб) без рассмотрения. Так, вышестоящий налоговый орган оставит без рассмотрения жалобу налогоплательщика полностью или в части, если установит, что **(п.п. 6-8 ст. 139.3 НК РФ)**:
  - до принятия решения по жалобе налоговый спор о том же предмете и по тем же основаниям был разрешен судом;
  - жалоба не подписана лицом, подавшим жалобу, или его представителем либо не представлены оформленные в установленном порядке документы, подтверждающие полномочия представителя лица на ее подписание;
  - до принятия решения по жалобе организация, подавшая жалобу, исключена из ЕГРЮЛ или ликвидирована либо получены сведения о смерти или об объявлении умершим физического лица, подавшего жалобу, и при этом спорное правоотношение не допускает правопреемства.
- Установлены основания для приостановления рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб). Так, рассмотрение жалобы (апелляционной жалобы) может быть приостановлено по решению вышестоящего налогового органа, рассматривающего жалобу (апелляционную жалобу) **(п. 2 ст. 140 НК РФ)**:
  - до разрешения дела о том же предмете и по тем же основаниям арбитражным судом, судом общей юрисдикции;
    - в случае невозможности рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) до разрешения другого дела судом в конституционном, гражданском, арбитражном, административном, уголовном судопроизводстве;
  - до рассмотрения заявления о проведении взаимосогласительной процедуры в порядке, предусмотренном гл. 20.3 НК РФ.
- Предоставление лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), до принятия по ней решения права обратиться с ходатайством о приостановлении рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) полностью или в части в целях представления дополнительных документов (информации), но не более чем на шесть месяцев **(п. 1 ст. 140 НК РФ)**.
- Закрепление на законодательном уровне возможности рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) с использованием видео-конференц-связи **(п. 2 ст. 140 НК РФ)**. Указанный порядок будет разработан ФНС России.

**В части ТЦО Закон предусматривает следующие основные изменения,** которые распространяют действие на сделки, доходы (расходы) по которым признаются с 01.01.2021 (если не указано иное):

<p>Условия признания сделок контролируемыми</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Будут признаваться контролируруемыми сделки в области внешней торговли товарами, которые входят в состав товарных групп, предусмотренных п. 5 ст. 105.14 НК РФ (<b>нефть, черные и цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные камни и металлы</b>). Таким образом, сделки будут являться контролируемыми, даже если предмет сделки не является товаром мировой биржевой торговли. Указанное изменение вступает в силу с 01.01.2021, вне зависимости от даты заключения соответствующего договора.</li> <li>• При определении суммы доходов по сделкам для признания их контролируемыми будет использоваться <b>расчетная величина суммы доходов по таким сделкам с применением метода начисления</b> в случае, если лицо, получающее доход по сделкам, не исчисляет налог на прибыль в соответствии с гл. 25 НК РФ.</li> <li>• Сделки с участием комиссионера (агента), действующего от своего имени, но по поручению комитента (принципала), <b>будут приравниваться к сделкам, совершенным непосредственно между комитентом (принципалом) и третьим лицом</b>, не принимая во внимание наличие комиссионера (агента), для целей определения порогов для признания таких сделок контролируемыми.</li> </ul>
<p>Налоговый контроль</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Территориальные налоговые органы будут вправе направлять извещения о не включенной в уведомление контролируемой сделке</b>, выявленной не только на основании результатов проведения налоговой проверки или налогового мониторинга, но и по результатам предпроверочного анализа.</li> <li>• Установлен <b>срок на представление документов (информации)</b> участниками сделки и иными лицами, обладающими документами (информацией) — <b>10 дней с даты получения запроса ФНС России</b>. Одновременно вводится <b>право налогового органа продлить указанный срок</b> в случае направления лицом, у которого истребуются документы (информация), уведомления о невозможности исполнить требование в срок.</li> </ul>

СоЦ

- **Исключается необходимость представления** налогоплательщиком вместе с заявлением о заключении СоЦ **документов, которые находятся в распоряжении налоговых органов.**
- **Введены многочисленные дополнения/изменения в отношении сроков:**
  - установлены сроки представления запрашиваемых ФНС России документов, необходимых для заключения СоЦ, а также доработанного проекта СоЦ (необходимо для недопущения затягивания процесса заключения СоЦ);
  - увеличен максимальный срок рассмотрения заявления о заключении СоЦ с участием компетентного органа иностранного государства с 9 до 27 месяцев;
  - указано на недопущение переноса срока заключения СоЦ на более поздний период каждый раз в случае представления налогоплательщиком дополнительных документов, в том числе по запросу ФНС России.
- Предоставлена возможность применять при заключении СоЦ с участием компетентного органа иностранного государства наряду с методами ТЦО, предусмотренными НК РФ, **методы ценообразования, используемые в соответствующем иностранном государстве.**
- **Введены ограничения на проведение проверки по сделкам, в отношении которых налогоплательщик обратился с заявлением о заключении СоЦ** в случае, если не принято решение о заключении либо об отказе от заключения СоЦ.
- **Дополнен перечень оснований для принятия решения об отказе от заключения СоЦ:**
  - недостижение взаимного соглашения с иностранным налоговым органом в целях заключения СоЦ;
  - непредставление сведений в порядке и сроки, установленные НК РФ;
  - несогласие налогоплательщика с решением о необходимости доработки проекта СоЦ (в том числе в форме непредставления доработанного проекта СоЦ в установленный срок);
  - несогласие налогоплательщика с решением о заключении СоЦ, которое выразилось в отказе налогоплательщика от подписания соглашения (в том числе в форме неявки налогоплательщика (его представителя) для подписания соглашения в ФНС России).

Мы полагаем, что указанные изменения наметили определенные тенденции по развитию ТЦО-направления в ближайшем будущем. Очевидно, что, во-первых, ФНС России планирует дальнейшее активное развитие этого направления, о чем свидетельствуют многочисленные поправки в раздел V.1 НК РФ, предусмотренные Законом.

**В этой связи мы рекомендуем налогоплательщикам не только на регулярной основе осуществлять процедуры по ТЦО-комплаенсу (подготовке уведомления о контролируемых сделках и документации по ТЦО, хотя они безусловно важны, о чем, в том числе, свидетельствует расширение полномочий территориальных налоговых органов по извещению ФНС России о контролируемых сделках, не включенных налогоплательщиком в уведомление), но и заблаговременно до начала сделок проводить оценку потенциальных ценовых рисков будущих сделок и разработку возможных путей по их минимизации, осуществлять планирование ценообразования с учетом потенциальных рисков.**

Во-вторых, Закон стимулирует интерес налогоплательщиков к мирному диалогу по установлению цен по крупным контролируемым сделкам путем заключения одно-, дву- и многосторонних СоЦ. Процедура заключения СоЦ становится более регламентируемой, четкой и понятной. Налоговые органы также открыты для проведения процедуры по заключению СоЦ, об этом свидетельствует и официальная статистика. Ежегодно растет количество заключенных СоЦ, накануне Нового года ФНС России и ПАО «ГМК «Норильский Никель» заключили первое в РФ двустороннее СоЦ для целей налогообложения с участием иностранного налогового органа – Налоговой администрации Финляндии. Учитывая наметившуюся тенденцию, налогоплательщику может быть рекомендовано рассмотрение возможности заключения СоЦ по материальным сделкам с потенциально спорным ценообразованием для защиты уровня цен по таким сделкам.

В-третьих, мы полагаем, что Закон свидетельствует о том, что в фокусе интереса ФНС России остается проверка цен в сделках с сырьевыми товарами, а также сделок с участием агента.



**Алиса Пендюрина**  
Старший менеджер  
по трансфертному  
ценообразованию Dentons



## Внесены поправки в НК РФ в отношении порядка исчисления НДФЛ по доходам от долевого участия в организациях

17.02.2021 принят Федеральный закон № 8-ФЗ «О внесении изменений в главы 23 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – «Закон»), которым, в том числе, внесены изменения в порядок обложения НДФЛ дивидендов, полученных физическими лицами – налоговыми резидентами РФ.

После введения Федеральным законом от 23.11.2020 № 372-ФЗ прогрессивной шкалы НДФЛ и такого понятия, как «совокупность налоговых баз», Законом уточнен порядок определения базы по НДФЛ в отношении доходов физических лиц от долевого участия: при расчете суммы НДФЛ в отношении дивидендов, полученных от источников за пределами РФ, а также налога в отношении доходов от долевого участия в российских организациях подлежит учету только база по доходам от долевого участия (п.п. 2 и 3 ст. 214 НК РФ).

Согласно нормам Закона, налоговая база по доходам от долевого участия для целей применения ставки НДФЛ (13%; 15% с суммы превышения годового дохода 5 млн руб.) с другими налоговыми базами, указанными в пп.пп. 2-9 п. 2.1 ст. 210 НК РФ, не суммируется.

Также Законом вводится возможность зачета налоговым агентом – источником выплаты дивидендов физическому лицу налога на прибыль, ранее исчисленного и удержанного при получении таким налоговым агентом дивидендов от других российских организаций, пропорционально доле участия физического лица в налоговом агенте (п. 3.1 ст. 214 НК РФ). Сумма налога на прибыль, подлежащая зачету, определяется по следующей формуле:

$$Z_{\text{нп}} = B_3 \times 0,13, \text{ где}$$

$Z_{\text{нп}}$  – сумма налога на прибыль, подлежащая зачету;

$B_3$  – база для определения суммы налога на прибыль, подлежащей зачету. При этом показатель  $B_3$  принимается равным **наименьшему** значению из следующих величин:

- сумма доходов от долевого участия, в отношении которых исчислена сумма налога;
- произведение показателей  $K$  и  $D_2$ , где

$K$  – отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу налогоплательщика – получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению российской организацией в пользу всех получателей;



$D_2$  – общая сумма дивидендов, полученных российской организацией, определяемая в порядке, установленном п. 5 ст. 275 НК РФ.

Данный порядок зачета не применяется в отношении сумм налога на прибыль, исчисленного в отношении доходов в виде дивидендов, выплаченных иностранной организации по акциям (долям) российской организации, самостоятельно отраженными налогоплательщиком – физическим лицом в налоговой декларации в составе облагаемых НДФЛ доходов согласно пп. 1.1 п. 1, п. 1.1 ст. 208 НК РФ.

Вместе с тем возможность зачета уплаченного налога на прибыль распространяется на суммы налога, удержанного при применении «сквозного» подхода в соответствии со ст. 312 НК РФ для случаев, когда заявленными фактическими получателями дивидендов являются физические лица – налоговые резиденты РФ.

В связи с введением в гл. 23 НК РФ механизма зачета налоговым агентом ранее удержанного налога на прибыль по доходам в виде дивидендов вносятся соответствующие изменения в ст. 275 НК РФ.

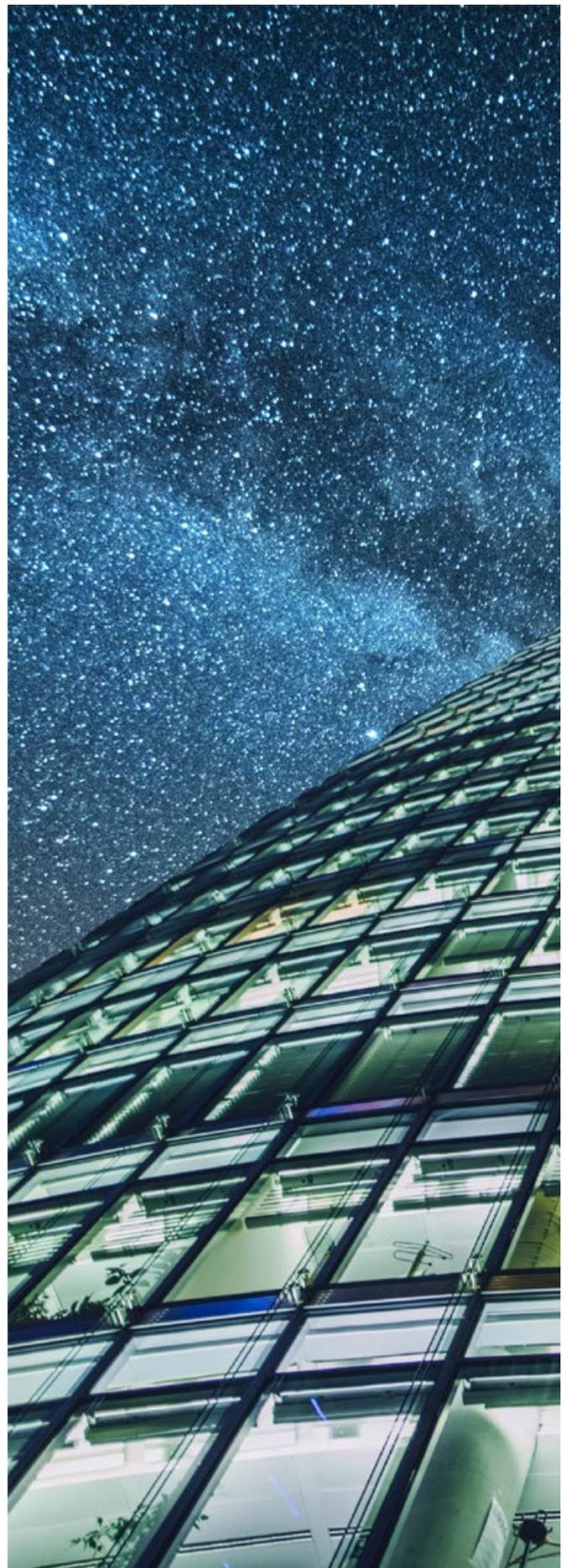
Установленный Законом порядок исчисления НДФЛ по доходам в виде дивидендов применяется к доходам, полученным начиная с 2021 года.

---

**По нашему мнению, предусмотренный Законом порядок исчисления НДФЛ при «каскадном» распределении и выплате дивидендов от российских организаций через цепочку организаций до конечных получателей — физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ, разрешает проблему применения налоговыми агентами прогрессивной шкалы НДФЛ с одновременным устранением двойного налогообложения выплачиваемого дохода, что, безусловно, отвечает интересам конечных получателей дохода.**



**Алексей Матвеев**  
Советник Dentons



## Введен упрощенный порядок применения налоговых вычетов по НДФЛ

20.04.2021 принят Федеральный закон № 100-ФЗ, вносящий изменения в НК РФ в части упрощенного порядка получения отдельных налоговых вычетов по НДФЛ.

Так, вводится новая ст. 221.1 НК РФ «Упрощенный порядок получения налоговых вычетов», которая применяется к правоотношениям по предоставлению налоговых вычетов, право на которые возникло у физических лиц с 01.01.2020.

Упрощенный порядок предоставления налоговых вычетов распространяется на:

- инвестиционный вычет в сумме денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговом периоде на ИИС (пп. 2 п. 1 ст. 219.1 НК РФ);
- имущественный налоговый вычет на покупку или строительство жилья (пп. 3 п. 1 ст. 220 НК РФ);
- имущественный вычет в сумме расходов на уплату процентов по целевым займам (кредитам), израсходованным на покупку или строительство жилья (пп. 4 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Для получения вычета в упрощенном порядке требуется представление заявления через ЛК после окончания налогового периода, которое, по общему правилу, будет подлежать камеральной проверке в сокращенный срок 30 календарных дней.

После окончания проверки решение о вычете должно приниматься в течение 3 рабочих дней, а возврат налога должен быть произведен в течение следующих за ними 15 рабочих дней.

Налогоплательщик должен уведомляться налоговым органом о возможности подачи заявления (или о невозможности получения вычетов в упрощенном порядке) посредством ЛК не позднее 20 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, если налоговые агенты и банки, в свою очередь, представят необходимые сведения до 1 марта.

Вычет в упрощенном порядке будет предоставляется только при наличии у налогового органа и на основании сведений, предоставленных налоговыми агентами (в случае вычета по ИИС) и банками (в случае имущественных вычетов) в рамках обмена информацией в соответствии с правилами такого обмена.

Может возникнуть ситуация, при которой налоговый агент или банк впоследствии представят уточненные сведения, которые приведут к уменьшению суммы налога, возвращенной налогоплательщику. В таком случае налоговый орган должен будет принять решение об отмене полностью или частично решения о предоставлении налогового вычета, а излишне возвращенные суммы налога должны будут быть уплачены физическим лицом в течение 30 календарных дней со дня направления налоговым органом через ЛК такого решения вместе с процентами за пользование бюджетными средствами (исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ).



В связи с введением указанного упрощенного порядка для налоговых агентов и банков введены новые составы налоговых правонарушений:

- ст. 126.2 НК РФ «Представление налоговым агентом налоговому органу недостоверных сведений в рамках процедуры получения налогоплательщиками инвестиционных налоговых вычетов в упрощенном порядке».

Штраф для налогового агента составит 20% от суммы НДФЛ, неправомерно полученного налогоплательщиком в связи с предоставлением инвестиционного вычета в упрощенном порядке.

- ст. 135.3 НК РФ «Представление банком налоговому органу недостоверных сведений в рамках процедуры получения налогоплательщиками имущественных налоговых вычетов в упрощенном порядке».

Штраф для банка составит 20% от суммы налога, неправомерно полученного налогоплательщиком в связи с предоставлением имущественного вычета в упрощенном порядке.

При этом налоговый агент и банк будут освобождаться от ответственности, если самостоятельно выявят ошибки и представят уточненные сведения налоговому органу до момента, когда налоговый орган обнаружит их недостоверность.

**Указанные изменения направлены на упрощение взаимодействия физических лиц с налоговыми органами, вместе с тем не исключено, что в порядке такого «упрощенного» взаимодействия все же могут возникать технические сложности. Кроме того, указанный порядок полностью зависит от сведений, предоставляемых налоговыми агентами и банками, и своевременности такого предоставления, что также не исключает определенные погрешности и невозможность на практике в некоторых случаях использовать указанный механизм.**



**Лидия Чарикова**  
Советник Dentons



## Изменен перечень иностранных организаций, обязанных сообщать о своих участниках

Федеральным законом от 20.04.2021 № 100-ФЗ изменены обязанности иностранных организаций в части представления сведений о своих участниках.

**Ранее обязанность иностранных организаций, установленная п. 3.2 ст. 23 НК РФ, распространялась только на иностранные компании (иностранная структура без образования юридического лица), которые имели на территории РФ недвижимое имущество на праве собственности, признаваемое объектом налогообложения налогом на имущество, а штраф за несвоевременное представление или непредставление сведений составлял 100% от суммы налога на имущество организаций, исчисленного в отношении объекта недвижимого имущества (пропорционально доле участия лица, сведения о котором не представлены).**



**Лидия Чарикова**  
Советник Dentons

Согласно новой редакции п. 3.2, вступившей в силу с 20.05.2021, обязанность по сообщению сведений об участниках будет распространяться на все иностранные организации и иностранные структуры без образования юридического лица, поставленные на учет в российских налоговых

органах (например, в связи с открытием счета в банке, наличием недвижимого имущества или транспортных средств). Единственным исключением являются иностранные организации, состоящие на учете в налоговом органе РФ исключительно в связи с оказанием на территории России услуг в электронной форме (ст. 174.2 НК РФ).

Сообщение представляется в отношении участников (в части структуры без образования юридического лица – в отношении учредителей, бенефициаров и управляющих), доля прямого или косвенного участия которых в иностранной компании (структуре) составляет более 5%. При этом должен раскрываться порядок косвенного участия физических лиц или публичных компаний.

Сообщение должно содержать сведения об участниках по состоянию на 31 декабря года, предшествующего году представления сведений. Срок представления сообщения установлен как «ежегодно не позднее 28 марта».

Если иностранная компания (структура) состоит на учете в налоговых органах РФ по нескольким основаниям, то сообщение представляется в один из налоговых органов по месту постановки на учет по выбору иностранной организации (структуры).

Также изменен размер штрафа за нарушение указанных обязанностей. В новой редакции п. 2.1 ст. 129.1 НК РФ штраф за непредставление или несвоевременное представление сообщения составляет 50 000 руб.





## РФ денонсировала СоИДН с Нидерландами

26.05.2021 подписан Федеральный закон № 139-ФЗ «О денонсации соглашения между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество».

Закон предусматривает прекращение действия СоИДН с Нидерландами, подписанного 16.12.1996, в соответствии с порядком, изложенным в ст. 31 СоИДН с Нидерландами.

**Принятие указанного закона явилось следствием переговоров, проведенных Россией с отдельными странами (Кипром, Мальтой, Люксембургом, Нидерландами) по предложению Президента России, высказанному в Обращении от 25.03.2020. В силу того, что переговоры с нидерландской стороной об изменении СоИДН не привели к успеху, как было указано в Обращении, Россия приняла решение о выходе из СоИДН в одностороннем порядке.**



**Лидия Чарикова**  
Советник Dentons

МИД России нотой от 07.06.2021 № 6251/1едн официально уведомило нидерландскую сторону о денонсации СоИДН, соответственно, СоИДН прекратит свое действие с 01.01.2022.

Это в том числе означает, что, начиная с 2022 года выплаты пассивных доходов из РФ в пользу нидерландских компаний будут облагаться по ставкам, предусмотренным внутренним законодательством РФ, в том числе 15% в отношении дивидендов, 20% в отношении доходов в виде процентов и роялти.



## КС РФ повторно разъяснил, при каких обстоятельствах исключается привлечение лица к уголовной ответственности при неправомерном заявлении вычетов по НДФЛ

04.03.2021 КС РФ принял Постановление № 5-П (далее – «**Постановление**») о проверке конституционности ч. 1 ст. 159 УК РФ (мошенничество) по жалобе гражданина В.В. Калугарова.

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.

КС РФ указал, что в данных обстоятельствах налогоплательщик не может быть привлечен

к уголовной ответственности по ст. 159 УК РФ, поскольку:

- налоговый орган подтвердил правомерность заявленных вычетов;
- налогоплательщик представил налоговому органу достоверные документы, достаточные при обычной внимательности и осмотрительности сотрудников налогового органа для отказа в предоставлении соответствующего налогового вычета;
- 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 в отношении гражданина В.В. Калугарова.

Постановление подтверждает выводы КС РФ, сделанные в Постановлении КС РФ от 22.07.2020 № 38-П при рассмотрении аналогичных обстоятельств.

---

**КС РФ установил стандарты подхода к уголовно-правовой оценке действий налогоплательщиков, заявляющих право на получение налоговой выгоды, которые, на наш взгляд, 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 разъяснил особенности привлечения должностного лица организации к административной ответственности в зависимости от исхода обжалования привлечения этой организации к налоговой ответственности

12.05.2021 КС РФ принял Постановление № 17-П (далее – «**Постановление**») о проверке конституционности ряда положений законодательства об административных правонарушениях, включая ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ (непредставление в срок либо отказ от представления в налоговые или таможенные органы документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде), по жалобе гражданки Н.Н. Корецкой.

Как следует из рассмотренных КС РФ материалов дела, налогоплательщик (далее – «**Общество**») был привлечен к ответственности за невыполнение обязанности налогового агента по сообщению в налоговый орган сведений о суммах выплаченного дохода физическому лицу. Конкретно, Общество несвоевременно представило справку по форме 2-НДФЛ с признаком «2».

Общество обжаловало указанное решение налогового органа в арбитражный суд, который признал решение налогового органа незаконным. Основанием для принятия такого судебного акта стали два факта:

1. вся необходимая информация, которая должна быть в справке по форме 2-НДФЛ с признаком «2», содержалась в справке по форме 2-НДФЛ с признаком «1», представленной Обществом ранее в отношении того же физического лица;
2. справка 2-НДФЛ с признаком «2» была представлена налоговому органу позднее, т.е. с нарушением срока, но с теми же данными, что и в справке с признаком «1».

Таким образом, арбитражный суд не усмотрел в действиях Общества состава вмененного ему правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 126 НК РФ. Вышестоящие суды оставили судебный акт в силе.

Несмотря на это, ввиду установленного налоговым органом нарушения со стороны Общества, бухгалтер Общества Н.Н. Корецкая, как должностное лицо Общества, была привлечена к ответственности по ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ за непредставление в срок в налоговые органы документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Решение о привлечении Н.Н. Корецкой к ответственности было обжаловано в суд, однако суды всех инстанций оставили решение в силе. Суды указали, что направление справки о доходах физического лица за 2017 год с признаком «2» во исполнение п. 5 ст. 226 НК РФ не освобождало Н.Н. Корецкую от обязанности, закрепленной п. 2 ст. 230 НК РФ, представить в установленный срок аналогичную справку с признаком «1». При этом ссылка на признанную арбитражным судом недействительность решения налогового органа о привлечении организации к ответственности за налоговое правонарушение была отклонена с указанием на то, что выводы арбитражного суда не имеют преюдициального значения в деле о привлечении Н.Н. Корецкой к ответственности по ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ.

КС РФ в Постановлении не согласился с таким применением законодательства. КС РФ указал, что суды должны обеспечивать надлежащую оценку и учет всех обстоятельств конкретного дела, поскольку из них может следовать отсутствие достаточных оснований для привлечения такого лица к административной ответственности, в том числе в случае, когда необходимые для осуществления налогового контроля сведения фактически были представлены налоговому органу.

КС РФ подчеркнул, что принципы правового регулирования исключают привлечение одного и того же лица к публично-правовой ответственности дважды за то же деяние, в том числе в случаях, когда квалификация действий (бездействия) как противоправных однажды уже была опровергнута в качестве основания ответственности решением, принятым в надлежащей юрисдикционной процедуре.



**Валентин Ларин**  
Советник Dentons

Одни и те же фактические обстоятельства (связанные с представлением необходимых сведений в налоговый орган) не должны выступать основанием для разных последствий в части наступления публично-правовой ответственности налогового агента и его должностного лица без достаточных на то оснований.

КС РФ счел двусмысленной ситуацию, при которой из решения налогового органа о привлечении к ответственности организации – налогового агента, при том что оно признано недействительным, следовал бы вывод о совершении ее должностным лицом административного правонарушения, которое заключается в совершении деяния, состоявшегося при тех же обстоятельствах (признаках) объективной стороны и противоправности (неисполнении той же обязанности), какие были установлены названным решением.

В результате КС РФ постановил, что ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ не противоречит Конституции РФ, однако предписал пересмотреть дело Н.Н. Корецкой в соответствии с выявленным в Постановлении конституционно-правовым смыслом данной нормы.



## ВС РФ разъяснил критерии отнесения доходов к лизинговой деятельности для целей применения специального коэффициента капитализации 12,5 к 1 в рамках ст. 269 НК РФ

15.01.2021 ВС РФ принял определение № 305-ЭС20-16100 по делу ООО «Де Лаге Ланден Лизинг» (далее – «**Определение**»), в котором рассматривался вопрос применения лизинговой компанией специального коэффициента капитализации 12,5 к 1 в рамках правил недостаточной капитализации согласно ст. 269 НК РФ.

Суды нижестоящих инстанций посчитали, что, поскольку налогоплательщик получал не только доходы непосредственно в виде лизинговых платежей, но также комиссии за организацию лизинга, доходы от продажи имущества в рассрочку и субаренды имущества, применение специального коэффициента 12,5 к 1 (вместо общего коэффициента 3 к 1) в таких обстоятельствах не обосновано.

Отменяя судебные акты нижестоящих инстанций<sup>1</sup> и отправляя дело на новое рассмотрение, ВС РФ указал, что отказ в применении специального коэффициента 12,5 к 1 не может быть произвольным и допустим, только если установлен факт ведения налогоплательщиком иной, не связанной с лизингом, экономической деятельности. При этом само по себе получение лизинговой компанией иных доходов, помимо лизинговых платежей, не означает автоматически, что налогоплательщик ведет иную экономическую деятельность. В обоснование своей позиции ВС РФ привел следующее:

- Возможность оказания лизинговыми компаниями дополнительных услуг, связанных с реализацией договоров лизинга, а также заключения сопутствующих лизингу сделок прямо предусмотрена Федеральным законом от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».
- Лизинговые компании могут получать внереализационные доходы (например, дивиденды, проценты по банковским депозитам и т.д.), которые возникают при ведении экономической деятельности любого хозяйствующего субъекта,

но, как правило, не образуют самостоятельного вида экономической деятельности.

Согласно позиции ВС РФ, налоговый орган не доказал, что «иные» доходы налогоплательщика не связаны с реализацией договоров лизинга и не сопутствуют ведению лизинговой деятельности (как плата за дополнительные услуги лизинговой компании или отдельная часть лизинговых платежей).

Необходимо отметить, что данный спор касается предыдущей редакции ст. 269 НК РФ, которая требовала от лизинговых компаний осуществления исключительно лизинговой деятельности. С 2017 года условия применения специального коэффициента 12,5 к 1 лизинговыми компаниями были несколько смягчены: теперь допускается получение ими иных доходов, не связанных с осуществлением лизинговой деятельности, но в размере не более 10% всех доходов, учитываемых для целей налогообложения. В то же время неопределенность сохраняется, поскольку новые правила не уточняют, какие именно доходы признаются «полученными от осуществления лизинговой деятельности», а какие – иными, не связанными с ней.

---

**Выводы ВС РФ в Определении могут позволить снизить существующую неопределенность для лизинговых организаций, а также сделать применение специального коэффициента капитализации 12,5 к 1 более доступным и стабильным. В частности, подход ВС РФ упрощает выполнение условия о минимальном размере «лизинговых» доходов за счет отнесения к таким доходам не только лизинговых платежей, но и доходов, косвенно связанных с такой деятельностью, а также снижает зависимость применимости коэффициента от внереализационных доходов, которые могут время от времени возникать у лизинговой компании.**



**Оксана Гончарова**

Юрист Dentons

<sup>1</sup> На новом рассмотрении ООО «Де Лаге Ланден Лизинг» и налоговый орган заключили мировое соглашение (см. Определение АСГМ от 05.06.2021 по делу № А40-123840/19)

Данный подход может равным образом применяться к иным специальным налоговым правилам и льготам, для которых НК РФ предусматривает аналогичные требования к составу доходов налогоплательщиков (не менее 90% доходов от определенной деятельности), например, для ИТ-компаний в рамках налогового маневра (п. 1.15 и 1.16 ст. 284 НК РФ) и т.д.

## **ВС РФ разъяснил порядок обложения НДС и налогом на прибыль при списании остаточной стоимости капитальных вложений в арендованный объект, а также порядок определения места оказания услуг по цифровой обработке данных**

01.02.2021 ВС РФ принял Определение № 309-ЭС20-16872 по делу АО "ПГ "Метран" (далее – «**Определение**»), в котором были рассмотрены два интересных с точки зрения развития практики эпизода. Оба эпизода были разрешены в пользу налогового органа судами первой и апелляционной инстанций, однако суд кассационной инстанции занял противоположную позицию и требования налогоплательщика удовлетворил. ВС РФ рассматривал жалобу налогового органа.

В рамках первого эпизода ВС РФ разрешил вопрос о списании остаточной стоимости капитальных вложений в арендованные производственные помещения при расторжении договора аренды. Осуществленные арендатором работы включали такие неотделимые улучшения как обустройство вентиляции, водопровода и ливневой канализации, системы отопления, реконструкция шахты лифта, установка оконных блоков и отделка корпуса. Арендатор амортизировал указанные капитальные вложения в течение срока договоров аренды, а по истечении этого срока одновременно списал остаточную стоимость неотделимых улучшений в налоговом учете.

Налоговый орган посчитал, что произведенные улучшения в арендованном имуществе были переданы арендодателю безвозмездно, в связи с чем их остаточная стоимость не могла быть учтена для целей налога на прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ), а также должен был быть начислен НДС с остаточной стоимости капитальных вложений (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

ВС РФ не согласился с позицией налогового органа и судов нижестоящих инстанций и указал на необходимость оценки всех обстоятельств, с которыми связано использование и характер неотделимых улучшений.

---

**В частности, как отметил ВС РФ, при списании налогоплательщиком остаточной стоимости капитальных вложений в арендованный объект суд вправе учесть представленные налогоплательщиком доказательства в подтверждение отсутствия безвозмездной реализации (как для целей НДС, так и по налогу на прибыль), если они с бесспорностью подтверждают:**



**Валентин Ларин**  
Советник Dentons



1. необходимость осуществления капитальных вложений, прежде всего, для ведения собственной деятельности арендатора через арендуемый объект (например, обустройство торгового объекта в уникальном фирменном стиле, обустройство коммуникаций, необходимых, в первую очередь, для эксплуатации оборудования налогоплательщика);
2. наличие у налогоплательщика на момент заключения договора намерения и возможности окупить стоимость капитальных вложений за счет использования арендованного имущества в течение предполагаемого срока аренды;
3. существование разумных экономических причин для прекращения аренды до истечения срока полезного использования улучшений, произведенных в арендованном объекте, в том числе если это связано с объективным изменением внешних условий ведения деятельности;
4. отсутствие экономической ценности произведенных улучшений для собственника на момент прекращения аренды, в том числе подтвержденное полученными в рамках проведения мероприятий налогового контроля сведениями о дальнейшей судьбе улучшенного имущества (например, о демонтаже собственником или последующим арендатором таких улучшений и т.п.).

Поскольку указанные аспекты не были оценены судами нижестоящих инстанций, в данной части дело было передано ВС РФ на новое рассмотрение в суд первой инстанции<sup>2</sup>.

В рамках второго эпизода ВС РФ рассмотрел вопрос об определении места оказания услуг по обработке информации. Данные услуги были оказаны налогоплательщику в рамках договора о предоставлении консультационных услуг, заключенного с иностранной аффилированной компанией.

Налогоплательщик посчитал, что местом оказания таких услуг не является РФ, поскольку к ним должен применяться общий порядок определения места оказания услуг (т.е. по месту нахождения продавца). Налоговый орган не согласился с такой интерпретацией и признал услуги оказанными на территории России (как вспомогательные по отношению к консультационным), в связи с чем признал неправомерным уклонение налогоплательщика от удержания соответствующих сумм НДС.

---

**ВС РФ согласился с позицией налогового органа. Как указал ВС РФ, если услуги по цифровой обработке данных, которые заключаются в обеспечении работы электронной почты, коммуникаций между работниками, по сути, обеспечивают техническую возможность оказания иностранной организацией консультационных услуг, то такие услуги подлежат признанию в качестве вспомогательных и облагаемых НДС по месту нахождения российского покупателя таких услуг.**



**Валентин Ларин**  
Советник Dentons

<sup>2</sup> На момент публикации настоящего обзора налогоплательщику отказано в удовлетворении требований в судах первой и апелляционной инстанций (см. Решение АС ЧО от 14.05.2021 и Постановление 18ААС от 29.07.2021).

## **ВС РФ применил новый подход к определению момента признания расхода по списанию безнадежной задолженности**

12.04.2021 ВС РФ принял Определение № 306-ЭС20-20307 по делу ООО «Евроизол», в котором был рассмотрен вопрос о моменте признания в составе расходов, учитываемых при исчислении базы по налогу на прибыль, сумм списываемой безнадежной задолженности.

Как следует из данного судебного акта, налогоплательщик, исходя из положений абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ, отразил в декларации по налогу на прибыль за 2018 год по статье «Корректировка налоговой базы на суммы ошибок (искажений), относящихся к прошлым налоговым периодам, приведшие к излишней уплате налога» убытки от списания безнадежной дебиторской задолженности по контрагенту, сведения о котором были исключены из ЕГРЮЛ в 2016 году. По результатам камеральной налоговой проверки налоговый орган отказал налогоплательщику в учете возникшего убытка в 2018 году, посчитав, что безнадежная ко взысканию задолженность должна была быть списана в 2016 году при ликвидации контрагента, в связи с чем ее отражение в налоговой декларации за 2018 год является неправомерным. Исправление указанной ошибки должно было быть

произведено налогоплательщиком путем подачи уточненной декларации по налогу на прибыль за 2016 год.

Суд первой инстанции поддержал налогоплательщика в возникшем споре с налоговым органом, указав, что положения абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ о перерасчете налоговой базы в период выявления ошибки (искажения) имеют самостоятельное значение и предоставляют налогоплательщику право отразить расходы предыдущих налоговых периодов в текущем налоговом периоде, если ошибки привели к излишней уплате налога в конкретном (определимом) предыдущем периоде. Суды апелляционной и кассационной инстанций отменили решение суда первой инстанции и поддержали требование налогового органа, учитывая то обстоятельство, что период возникновения убытка налогоплательщику известен (2016 год) и в том же году налогоплательщиком был получен убыток в сумме, превышающей размер безнадежной дебиторской задолженности.

Указанным Определением ВС РФ отменил судебные акты судов апелляционной и кассационной инстанций по данному делу и оставил в силе решение суда первой инстанции, исходя из следующего:

- установленные в абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ правила перерасчета налоговой базы в периоде выявления ошибки (искажения) должны толковаться и применяться таким образом, чтобы



исключать формальное возникновение недоимок при отсутствии неблагоприятных материальных последствий для государства в результате допущенных при исчислении налогов ошибок (искажений); обеспечить уменьшение административного бремени, возлагаемого на налогоплательщиков в связи с устранением таких ошибок (искажений) и эффективность работы налоговых органов, имея в виду, что необходимость подачи уточненных деклараций по каждому факту исправления ошибки (искажения) в соответствии с ранее действовавшим регулированием влекла бы за собой проведение отдельных камеральных налоговых проверок в каждом из этих случаев;

- возможность перерасчета налоговой базы не ограничивается только случаями получения налогоплательщиком положительного финансового результата (прибыли) в периоде возникновения ошибки (искажения) и не обуславливается излишней уплатой налога исключительно в этот период, поскольку такие ограничения не вытекают ни из буквального содержания абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ, ни из телеологического толкования данной нормы;
- не включение расходов в налогооблагаемую базу в периоде, в котором они возникли, могло привести в этом периоде либо к завышению налогооблагаемой прибыли и переплате налога на прибыль (при положительном финансовом результате по итогам налогового периода), либо к занижению убытка (при отрицательном финансовом результате). В первом случае неправильный учет повлек бы излишнюю уплату налога, что компенсирует занижение налога в следующем периоде, во втором – увеличилась бы сумма убытка, на которую в силу права налогоплательщиков на перенос накопленного убытка уменьшалась бы налогооблагаемая прибыль последующих налоговых периодов;
- следовательно, вне зависимости от финансового результата деятельности налогоплательщика (прибыль или убыток), полученного в периоде возникновения ошибки (искажения), для целей применения абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ значение имеет влияние допущенной ошибки (искажения) на состояние расчетов с бюджетом в этом и (или) последующих периодах – до периода, в котором налогоплательщиком заявлен перерасчет;
- увеличение суммы налоговых убытков 2016 года

на сумму вновь выявленных расходов в виде безнадежной дебиторской задолженности не могло привести к неуплате налога за указанный налоговый период, и, с учетом установленного ст. 283 НК РФ права налогоплательщика на перенос накопленного убытка, должно повлечь за собой излишнюю уплату налога в 2017-2018 гг., что свидетельствует о соблюдении налогоплательщиком условий, указанных в абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ.

---

**Следует отметить, что подход, примененный ВС РФ при рассмотрении данного дела, существенно отличается от устоявшейся судебной практики нижестоящих судов по подобным вопросам (в том числе и после вынесения рассматриваемого Определения). До последнего времени суды нижестоящих инстанций практически единодушно исходили из того, что положения абз. 3 п. 1 ст. 54 НК РФ при учете убытков от списания дебиторской задолженности в более поздние периоды, чем когда возникли условия для признания задолженности безнадежной по правилам п. 2 ст. 266 НК РФ, не применяются.**



**Алексей Матвеев**  
Советник Dentons

Возможно, на позицию ВС РФ могли оказать влияние существенные обстоятельства данного конкретного дела (например, в полном ли объеме налогоплательщик воспользовался правом на перенос налогового убытка 2016 года в 2017-2018 гг., в том числе и с учетом ограничения, установленного п. 2.1 ст. 283 НК РФ). К сожалению, из публичных источников установить наличие таких особых обстоятельств в деле ООО «Евроизол» не представляется возможным. Тем не менее, полагаем, что при возникновении подобных споров в будущем ссылки налогоплательщиков на правовые позиции, сформулированные ВС РФ в рассматриваемом Определении, могут послужить сильным аргументом в дискуссиях с налоговыми органами на досудебной стадии их разрешения и в судах.

## ВС РФ повторно разъяснил порядок разграничения движимого и недвижимого имущества для целей налога на имущество

17.05.2021 ВС РФ принял определение № 308-ЭС20-23222 по делу ООО «Юг-Новый Век» (далее – «**Определение**») о разграничении движимого и недвижимого имущества для целей налога на имущество организаций. Спор касался определения статуса распределительно-трансформаторной подстанции (энергоустановки), размещенной рядом с гостиничным комплексом и обеспечивающей его энергоснабжение.

Согласно позиции ВС РФ, при определении статуса конкретного объекта основных средств необходимо учитывать цели, преследуемые законодателем при введении освобождения от налогообложения для движимого имущества, а именно поощрение инвестиций налогоплательщиков в новое оборудование, приобретение новых, модернизация и развитие существующих средств производства.

Соблюдение целей законодателя возможно в первую очередь при использовании формализованных критериев, установленных в бухгалтерском учете (Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (далее – «**ПБУ 6/01**»), и сведений Общероссийского классификатора основных фондов.

По общему правилу для целей бухгалтерского учета рабочие и силовые машины и оборудование составляют отдельную группу основных средств, отличную от зданий и сооружений. В исключительных случаях оборудование может быть включено в состав объекта недвижимого имущества, если такое оборудование необходимо для эксплуатации здания. При этом признание отдельного имущества частью более крупного недвижимого объекта не может быть произвольным. В частности, согласно п. 6 ПБУ 6/01, при объединении нескольких объектов в единый комплекс не должны возникать существенные различия в сроках полезного использования его составных частей.

Также ВС РФ еще раз подчеркнул, что квалификация спорного оборудования в качестве движимого объекта не может оцениваться исходя из

экономической целесообразности демонтажа и переноса данного объекта на новое место.

Таким образом, по мнению ВС РФ, при оценке применимости льготы для движимого имущества в конкретной ситуации необходимо в первую очередь установить правомерность квалификации налогоплательщиком конкретного оборудования в качестве отдельного инвентарного объекта (а не в качестве составной части капитального сооружения и здания) для целей бухгалтерского учета.

Ранее ВС РФ уже высказывался о принципах разграничения движимого и недвижимого имущества в определении по делу ЗАО «Лесозавод 25» (от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241). Вместе с тем данное определение не привело к формированию единообразного и универсального подхода на уровне нижестоящих судов.

---

**В деле ООО «Юг-Новый Век» ВС РФ снова попытался закрепить подход к квалификации оборудования как движимого имущества для налоговых целей. Но и данное Определение не прекратило поток подобных споров, и иной подход налоговых органов продолжает находить поддержку в судах. Вероятно, что ВС РФ придется еще не раз рассмотреть такого рода дело, чтобы достичь единообразия в судебной практике.**



**Оксана Гончарова**

Юрист Dentons



## ВС РФ отказал в налоговой реконструкции тем, кто сознательно допустил причинение ущерба бюджету

В 2021 году вопрос о налоговой реконструкции при выявлении нарушений, то есть определении налоговых обязательств налогоплательщика исходя из параметров реального исполнения сделок, был принципиально решен. После череды судебных споров по этой проблематике ФНС России в письме от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ в письме подтвердила, что у налогоплательщиков есть такая возможность, но при выполнении определенных условий.

ВС РФ в Определении от 19.05.2021 № 309-ЭС20-23981 по делу ООО «Фирма «Мэри» также обратился к проблеме налоговой реконструкции и сформулировал выводы, которые значительно повлияют на квалификацию и налоговые последствия совершения налогоплательщиками сделок с «техническими контрагентами».

Обстоятельства рассмотренного дела типичны для подобного рода споров: налогоплательщик был уличен в организации формального документооборота, согласно которому его контрагенты якобы оказали ему транспортные

услуги. В ходе налоговой проверки, однако, было установлено, что контрагенты таких услуг налогоплательщику не оказывали, транспортировка осуществлялась силами и средствами самого налогоплательщика и найденных им водителей, которые заключили фиктивные договоры аренды транспортных средств с экипажем с подконтрольными налогоплательщику спорными контрагентами. Соответственно, в применении вычетов НДС и учете расходов по налогу на прибыль по сделкам с ними налогоплательщику было отказано.

Суд кассационной инстанции, однако, постановил, что налоговый орган не должен был отказывать в учете расходов в полном объеме, и ему следовало определить действительный размер расходов налогоплательщика расчетным путем на основании пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ. Налоговый орган не согласился с таким подходом и обратился в ВС РФ с жалобой.

ВС РФ поддержал позицию налогового органа и определил, что отказ в учете расходов в полном объеме был обоснован. Подход был мотивирован следующим:

- Исходя из целей принятия п. 2 ст. 54.1 НК РФ последствия участия налогоплательщика в формальном документообороте должны определяться с учетом его роли в причинении потерь казне.



- Расчетный способ определения налоговой обязанности по пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ применяется в ситуации, когда налогоплательщик не участвовал в уклонении от налогообложения и только лишь не проявил должную осмотрительность при выборе контрагента и взаимодействии с ним.
- Напротив, если налогоплательщик преследовал цель уменьшения налоговой обязанности с помощью технических контрагентов, или же ему было известно о том, что его контрагенты имеют технический характер, то его не следует ставить в равное положение с теми, кто действовал неосмотрительно.
- Соответственно, поскольку в данном деле налогоплательщик организовал формальный документооборот, расчетный способ определения налоговой обязанности, по умолчанию, к нему применен быть не может.

Вместе с тем, как указал ВС РФ, налогоплательщик мог бы рассчитывать на налоговую реконструкцию, если бы он раскрыл сведения и документы, из которых можно было бы установить фактических исполнителей, подвергнуть их налогообложению и вывести хозяйственные операции из теневого оборота.

**В целом ВС РФ подтвердил подход, изложенный в письме ФНС России по ст. 54.1 НК РФ – возможность проведения налоговой реконструкции зависит от осведомленности налогоплательщика, и тем, кто нарушает налоговый закон осознанно, не стоит на нее рассчитывать.**



**Антон Новак**  
Старший юрист Dentons

При таком подходе последующая практика по ст. 54.1 НК РФ, вероятно, обогатится спорами налогоплательщиков с налоговыми органами по поводу того, знали ли они о пороках своего контрагента или нет.

В любом случае проблема проявления должной осмотрительности все еще остается одной из наиболее актуальных в российском налогообложении, и налогоплательщикам рекомендуется уделять пристальное внимание этому вопросу.



## ВС РФ определил сроки на взыскание недоимки с налогоплательщика в судебном порядке

05.07.2021 ВС РФ вынес определение № 307-ЭС21-2135 по делу ООО «Неринга», в котором была сформулирована правовая позиция по одному из наиболее болезненных вопросов, связанных с проведением налоговых проверок: вопросу принудительного взыскания задолженности с налогоплательщика по результатам налоговой проверки, проведенной с нарушением установленных сроков.

Как следует из судебного акта, налоговый орган провел камеральную налоговую проверку налоговой декларации, поданной обществом с ограниченной ответственностью «Неринга» (далее – «Общество»). При вынесении решения о привлечении Общества к ответственности за совершение налогового правонарушения по итогам камеральной налоговой проверки (далее – «Решение») налоговый орган нарушил срок вынесения Решения на 4 месяца.

Поскольку вышестоящий налоговый орган оставил апелляционную жалобу Общества без удовлетворения, налоговый орган на основании Решения выставил Обществу требование об уплате налога.

В связи с неисполнением требования об уплате налога, налоговый орган принял решение о взыскании с Общества налога, пеней и штрафов за счет денежных средств на его счетах в банках, а также его электронных денежных средств, а затем принял решения о приостановлении операций по счетам Общества в банках и решение о взыскании налога, сборов, пеней, штрафов и процентов за счет его имущества.

Поскольку вышестоящий налоговый орган отменил меры принудительного исполнения обязанности по уплате налога, пеней и штрафов, принятые в отношении Общества, налоговый орган обратился в АС КО с заявлением о взыскании с Общества сумм налога, пеней и штрафов.

Суды первой и кассационной инстанций посчитали требования Инспекции обоснованными, в то время как суд апелляционной инстанции встал на сторону

Общества, посчитав, что налоговый орган пропустил срок обращения в суд в связи с нарушением установленных НК РФ сроков при проведении камеральной налоговой проверки.

ВС РФ, признав постановление суда кассационной инстанции и решение суда первой инстанции правильными по существу, указал на следующее:

- НК РФ предусматривает двухлетний предельный срок судебного взыскания задолженности, применяемый при утрате налоговым органом возможности внесудебного взыскания (абз. 3 п. 1 ст. 47 НК РФ). Данный срок исчисляется с момента истечения срока добровольного исполнения обязанности по уплате налога, указанного в требовании, и поглощает иные предусмотренные ст.ст. 46 и 47 НК РФ сроки совершения промежуточных действий, направленных на взыскание задолженности налоговым органом. По истечении указанного предельного срока налоговый орган утрачивает право на обращение с соответствующим требованием в суд.
- Нарушение сроков проведения налоговых проверок, хотя и может быть признано недопустимым, само по себе не лишает налоговый орган права на принятие мер внесудебного взыскания, предусмотренных ст.ст. 46 и 47 НК РФ. Вместе с тем возможность взыскания в любом случае ограничена предельным двухлетним сроком.
- В случае превышения двухлетнего предельного срока налогоплательщик может заявить возражения относительно нарушения длительности проведения налоговой проверки как при рассмотрении предъявленного к нему в судебном порядке требования о взыскании задолженности, так и при оспаривании самим налогоплательщиком выставленного налоговым органом требования об уплате налога либо решений (постановлений), принятых налоговым органом в рамках внесудебного взыскания задолженности.

При этом в каждом конкретном случае следует проверять, привело ли нарушение сроков проведения мероприятий налогового контроля к нарушению предельного двухлетнего срока и не была ли налоговым органом утрачена возможность судебного взыскания задолженности.

Определение ВС РФ по данному делу представляет собой компромисс между интересами налогоплательщиков и налоговых органов. С одной стороны, ВС РФ указал на недопустимость затягивания сроков проведения налоговых проверок. Вместе с тем суд прямо указал на то, что такое затягивание сроков необязательно может быть связано с нарушениями со стороны налогового органа. В частности, речь может идти об *объективных* причинах несоблюдения сроков производства по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах (например, непоступление ответов налоговому органу на направленные им запросы иным лицам, позднее поступление ответов от уполномоченных органов других государств в рамках обмена информацией) и *субъективных* причинах нарушения сроков (необходимость обеспечения реализации прав налогоплательщика, в том числе на ознакомление с материалами налоговой проверки, на подготовку дополнительных возражений и т.п.).

С другой стороны, ВС РФ определил максимально допустимый срок судебного взыскания задолженности налоговыми органами.

---

**Таким образом, ВС РФ внес ясность в вопрос исчисления сроков принудительного взыскания задолженности с налогоплательщиков. Вместе с тем, учитывая значительную продолжительность предельного срока, рассматриваемое определение вряд ли существенным образом изменит текущую практику налоговых органов.**



**Анна Кнельц**

Старший юрист Dentons



## Суд подтвердил взвешенный подход к квалификации рекламных мероприятий

Правила учета расходов на рекламу для целей налога на прибыль, установленные п. 4 ст. 264 НК РФ, продолжают вызывать споры между налогоплательщиками и налоговыми органами. Эти правила давно устарели, информация о целях их введения утрачена, и формальное их применение может подвергать налогоплательщиков дополнительной налоговой нагрузке, которая не имеет видимой экономической или иной причины.

В 2019 году к проблеме обратился ВС РФ в деле ООО «Орион Интернейшнл Евро» (Определение от 30.05.2019 № 305-ЭС19-4394). Хотя рассмотренный ВС РФ спор касался расходов на рекламу на транспорте, суд сформулировал универсальные выводы, которые, как мы предполагали на момент появления этого судебного акта, могут быть применены и к другим видам рекламных мероприятий.

В итоге наши предположения оказались верными, и сейчас мы видим, что в практике набирает вес более взвешенный и современный подход к прочтению правил НК РФ о рекламных расходах.

09.03.2021 в АС СКО завершилось рассмотрение налогового спора ООО «Молочный комбинат «Светловодский» (дело № А20-1193/20) об учете расходов на размещение рекламы на экранах в торговых залах магазинов «Магнит».

Принимая решение в пользу налогоплательщика, суд учел выводы ВС РФ и указал, что тот факт, что экраны установлены внутри магазинов, а не снаружи, не может препятствовать учету расходов в полном объеме, поскольку дифференциация в целом сходных рекламных мероприятий по этому признаку не имеет под собой разумного экономического основания.

Налоговый орган традиционно занимал позицию о том, что эта реклама является иным видом рекламы согласно п. 4 ст. 264 НК РФ, и расходы на нее подлежат нормированию в пределах 1% от выручки налогоплательщика, и в полном объеме они могли бы быть учтены, только если бы АО «Тандер» (оператор торговой сети) было зарегистрировано как СМИ.

В совокупности с похожим делом ИП Головацкой О.Н. (№ А76-1202/19) данное дело позволяет говорить о появлении массива судебной практики, которая предписывает подходить к квалификации рекламных расходов для целей нормирования не формально, а с учетом сути рекламных мероприятий и их экономического значения.

---

**Возможно, что в свете этой практики в будущем будут пересмотрены подходы и к другим необъяснимым с экономической точки зрения ограничениям, которые налоговые органы устанавливают по отношению к рекламным конструкциям в торговых залах, элементам оформления полок и других мест размещения товаров и прочим рекламным объектам, или даже будут внесены изменения в НК РФ, которые наконец приведут нормы о рекламных расходах в соответствие с современными реалиями.**



**Антон Новак**  
Старший юрист Dentons



## Суд разъяснил подходы к разрешению споров о ценообразовании во внутригрупповых сделках

31.03.2020 АС ВО вынес решение по делу ООО *Кристалл* (№ А14-4599/20)<sup>3</sup>, в рамках которого рассматривался вопрос получения налогоплательщиком необоснованной выгоды в результате многократного (значительного) отклонения цен от рыночного уровня в сделках с взаимозависимой организацией.

Как следует из материалов судебного дела, обществом с ограниченной ответственностью «Воронежсахар» (реорганизовано в форме присоединения в ООО «Кристалл», далее – «Общество») в 2015-2016 гг. приобреталась сахарная свекла у взаимозависимых организаций -плательщиков единого сельскохозяйственного налога (ООО «Грибановский сахарный завод» и ООО «Юго-восточная агрогруппа»). При этом сделки, заключенные с ООО «Грибановский сахарный завод», признавались Обществом контролируруемыми в соответствии со ст. 105.14 НК РФ, о чем в Межрайонную ИФНС России № 3 по Воронежской области (далее – «Инспекция») представлялись уведомления о контролируемых сделках.

По результатам проведенной выездной налоговой проверки Инспекция сделала вывод о получении Обществом необоснованной налоговой выгоды в результате манипулирования ценами закупки сахарной свеклы, поставляемой взаимозависимыми поставщиками, и доначислила Обществу налог на прибыль в размере 24 027 591 руб., пени в размере 22 644 161,48 руб., а также привлекла его к ответственности по п. 3 ст. 122 НК РФ в виде штрафа в размере 24 027 591 руб.

По мнению Инспекции, основной целью совершения Обществом операций по купле-продаже сахарной свеклы по ценам, многократно (более чем в 2 раза – применительно к 2015 году) либо существенно (на 15% — применительно к 2016 году) превышающим рыночный уровень, с подконтрольными ему контрагентами и последующим возвратом денежных средств под видом займов в рамках группы взаимозависимых компаний являлась неуплата (неполная уплата) налога на прибыль.

Данное обстоятельство, как указала Инспекция, свидетельствует о несоблюдении Обществом условия, предусмотренного пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ.

В основу выводов о многократном (значительном) отклонении цен в сделках между Обществом и ООО «Юго-восточная агрогруппа» по сравнению с рыночными ценами было положено заключение привлеченного Инспекцией эксперта. Определение рыночной стоимости сахарной свеклы производилось экспертом с применением сравнительного подхода (эксперт руководствовался сведениями о ценах на сахарную свеклу, предоставленными ПАО «Добринский сахарный завод», а также данными, содержащимися в сети Интернет).

Суд, признавая позицию Инспекции необоснованной, указал следующее:

- В силу прямого запрета, установленного в абз. 3 п. 1 ст. 105.17 НК РФ, контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках (между Обществом и ООО «Грибановский сахарный завод»), рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок.
- Относительно сделок, заключенных Обществом с ООО «Юго-восточная агрогруппа», само по себе отклонение цены товара по сделкам с взаимозависимым лицом и иными лицами, а также применение взаимозависимым контрагентом по налогу на прибыль налоговой ставки 0% по деятельности, связанной с реализацией произведенной им сельскохозяйственной продукции, не может служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной.
- Устанавливая в спорных договорах с ООО «Юго-восточная агрогруппа» порядок расчета цены 1 тонны сахарной свеклы в зависимости от количества поставляемой продукции, Общество в данном случае преследует реальную деловую цель, которая состоит в обеспечении поставки большего количества сахарной свеклы, ее бесперебойной поставки в течение осенне-зимнего периода с сохранением качественных характеристик такой продукции. Осуществление указанной деловой цели позволяет Обществу гарантированно обеспечить свои производственные мощности необходимым сырьем, увеличивать длительность сезона

<sup>3</sup> Налоговый орган обжаловал решение АС ВО в суд апелляционной инстанции, однако, впоследствии отказался от своей жалобы.

переработки сахарной свеклы, увеличивать объем выпускаемой готовой продукции (сахара).

- В отсутствие у Инспекции полномочий по контролю цен, применяемых в сделках между взаимозависимыми лицами, приводимые ей доводы относительно многократного отклонения указанной в договорах Общества с ООО «Юго-восточная агрогруппа» цены от рыночного уровня цен должны быть подтверждены убедительными доказательствами. Вместе с тем обстоятельств, свидетельствующих о многократном отклонении указанной в договорах (с учетом дополнительных соглашений) между Обществом и ООО «Юго-восточная агрогруппа» цены на сахарную свеклу от рыночного уровня цен, не установлено.
- Учитывая правовую позицию ВС РФ, изложенную в Определении от 29.03.2018 № 303-КГ17-19327 (дело ИП Бурдинского А.В.), установленное по результатам налоговой проверки отклонение цен по спорным сделкам с взаимозависимым контрагентом в диапазоне от 11% до 52% по сравнению с ценами на аналогичный товар по сделкам с другими контрагентами, многократным не является. Исходя из приведенной позиции, процент отклонения цен по сделкам Общества

с ООО «Юго-восточная агрогруппа» применительно к приобретению свеклы урожая 2016 года очевидно не может считаться многократным.

Кроме того, признавая представленное Инспекцией заключение эксперта ненадлежащим доказательством, суд указал, что данное заключение не отражает реальной рыночной стоимости 1 тонны сахарной свеклы, приобретенной Обществом в 2015-2016 гг., а указанная в нем величина не может быть признана достоверной, поскольку:

- обосновывая возможность применения сравнительного подхода, эксперт в действительности исходит из информации, ограниченной всего лишь двумя источниками: ответом одного сахарного завода (ПАО «Добринский сахарный завод»), а также сведениями, размещенными на интернет-сайте «агробазар» (<https://agrobazar.ru>), о продаже сахарной свеклы в Белгородской и Липецкой областях;
- данные ценовые предложения не содержат никаких определенных сведений о качественных и количественных характеристиках сахарной свеклы, позволивших рассматривать предмет данных предложений в качестве объекта-аналога;



- данные ценовые предложения, действующие на территории Белгородской и Липецкой областей, не соотносятся с предметом оценки, которым выступает сахарная свекла, выращенная и реализуемая на территориях Воронежской и Тамбовской областей, при том, что в приведенном экспертом рейтинге данные области занимают различные позиции по валовым сборам сахарной свеклы;
- увеличение стоимости сахарной свеклы, обусловленное значительными объемами поставляемого сырья, было направлено на гарантированность поступления необходимого количества поставляемого сырья от взаимозависимых поставщиков и увеличение периода поставок для обеспечения производительности и продолжительности работы завода, ввиду чего приобретение свеклы у спорных контрагентов по относительно большей цене (в зависимости от объема поставок) имеет разумное экономическое обоснование.

С точки зрения ТЦО дело можно назвать переломным в сложившейся практике разрешения споров по ст. 54.1 НК РФ по вопросам установления цен в рамках внутригрупповых сделок. Ранее судебная практика складывалась таким образом, что наличие отчета оценщика у одной из сторон сделки в большинстве случаев гарантировало положительный исход процесса в пользу такой стороны. В рассматриваемом же деле методология, примененная независимым экспертом, была детально проанализирована судом, были приведены аргументы, которые обычно принимают во внимание при проведении ТЦО исследований по разделу V.1 НК РФ о том, что информация, используемая для определения рыночного уровня цен, не является достаточной.

В отчете оценщика, который был предоставлен Инспекцией в обоснование вывода о том, что цены по сделкам реализации сахарной свеклы между Обществом и ООО «Юго-восточная агрогруппа» многократно отклоняются от рыночного уровня, экспертом был использован сравнительный подход, который предполагает сравнение с ценами в аналогичных сделках между независимыми лицами. Аналогом такого метода в ТЦО является первый метод – метод сопоставимых рыночных цен. В рассмотренном деле суд посчитал представленное Инспекцией

заключение эксперта ненадлежащим доказательством отклонения цен от рыночного уровня по причинам, которые обычно приводят к невозможности использования именно первого метода ТЦО. В то время как на практике, обычно для сравнительного подхода критерии сопоставимости ранее учитывались менее строго по сравнению с ТЦО подходами: в отсутствие максимально сопоставимых сделок, делалось послабление для отдельных факторов (например, регион осуществления сделки; было допустимым использование цен предложений вместо информации о реально совершенных сделках и т.п.).

---

**Данное дело свидетельствует о том, что суды рассматривают представленные доказательства по существенному отклонению цен от рыночного уровня с позиции ТЦО. Очевидно, что в такой ситуации для того, чтобы увеличить шансы налогоплательщика на победу в потенциальных спорах с налоговыми органами по уровню цен, установленных во внутригрупповых сделках, может быть рекомендовано заблаговременно до начала спора анализировать уровень цен во внутригрупповых сделках с учетом ТЦО правил.**



**Алиса Пендюрина**

Старший менеджер по трансфертному ценообразованию Dentons



## Суд встал на сторону налогоплательщика в споре о нарушении налоговым органом процедуры выездной налоговой проверки

07.04.2021 АСГМ вынес решение по делу ООО «КомСтрин» (№ А40-162676/20)<sup>4</sup>, в рамках которого рассматривались вопросы нарушения налоговыми органами процедуры выездной налоговой проверки.

Если ранее практика по данному вопросу складывалась в подавляющем большинстве случаев в пользу налоговых органов и суды признавали практически любые нарушения, допущенные налоговыми органами в рамках проведения выездной налоговой проверки, не нарушающими права налогоплательщика, данное решение разительно отличается от ранее сформировавшегося подхода.

Как следует из рассматриваемого судебного акта, налогоплательщик оспаривал действительность решения, вынесенного налоговым органом по результатам проведения выездной налоговой проверки, но не по материальным основаниям, а в связи с нарушением налоговым органом требований о сроках отдельных процессуальных действий в рамках выездной налоговой проверки.

Выездная налоговая проверка проводилась в период с 22.12.2015 по 15.12.2016, а оспариваемое решение

было принято лишь 29.10.2019. Таким образом, с момента начала выездной налоговой проверки до момента вынесения налоговым органом решения по ее результатам прошло практически 4 года. При этом контрольные мероприятия в отношении налогоплательщика продолжались на протяжении всего указанного периода.

Опираясь на позицию КС РФ о недопустимости чрезмерного применения мер налогового контроля и подавления экономической самостоятельности хозяйствующих субъектов (Постановление КС РФ от 16.07.2004 №14-П), суд посчитал, что подобная ситуация свидетельствует о нарушении налоговым органом принципа стабильности правопорядка, правовой определенности и устойчивости сложившейся системы правоотношений, и, в целом, о негативном характере действий налогового органа и незаконности вынесенного решения.

Суд также отметил, что при оценке разумности срока проведения выездной налоговой проверки должны учитываться все обстоятельства, имеющие отношение к обеспечению баланса частных и публичных интересов. При этом бремя доказывания обстоятельств, позволяющих сделать вывод о разумности действий налогового органа при проведении выездной проверки и оформлении ее результатов, как отметил суд, лежит именно на налоговом органе.

Помимо этого, суд отнес к нарушениям существенных условий процедуры рассмотрения материалов

<sup>4</sup> На момент публикации настоящего обзора Решение оставлено без изменения Постановлением 9ААС от 15.07.2021.



налоговой проверки, влекущим отмену решения налогового органа по результатам такой проверки:

- нарушение требований о сроке проведения выездной налоговой проверки (п. 6 ст. 89 НК РФ);
- нарушение требований о сроке вручения акта налоговой проверки (п. 5 ст. 100 НК РФ);
- отсутствие извещения налогоплательщика о проведенных дополнительных мероприятиях налогового контроля (п. 6.1 ст. 101 НК РФ);
- нарушение требований о сроке вынесения оспариваемого решения (п. 1 ст. 101 НК РФ);
- нарушение требования о сроке рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 1 ст. 101 НК РФ);
- непредоставление налогоплательщику возможности ознакомиться с материалами проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 2 ст. 101 НК РФ).

Учитывая, что налоговым органом в ходе выездной налоговой проверки были допущены все перечисленные нарушения, очевидно, что рассматриваемое дело отличается от аналогичных не только весьма критичными по отношению к налоговым органам выводами суда, но и фактическими обстоятельствами дела, поскольку такое сочетание процессуальных нарушений со стороны налоговых органов все-таки имеет место не так часто (как видно из перечисленного перечня, налогоплательщик в том числе не был извещен о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля и не был ознакомлен с их результатами,

а также не был извещен о рассмотрении материалов налоговой проверки).

Вместе с тем нарушение сроков проведения налоговых проверок, сроков вручения актов налоговых проверок и решений, вынесенных по результатам налоговых проверок, в последнее время стало обыденным. Во многом потому, что суды благосклонно относятся к нарушениям, допущенным налоговыми органами, и полагают, что подобные действия налоговых органов не нарушают права налогоплательщиков, в то время как к налогоплательщикам предъявляются требования по неукоснительному соблюдению положений НК РФ.

---

**В связи с этим, позиция суда, отраженная в рассматриваемом решении, дает надежду на то, что маятник сместится в сторону баланса частных и публичных интересов и к обеим сторонам налоговых споров будут предъявляться одинаковые требования по соблюдению сроков и порядка совершения процессуальных действий, установленных НК РФ.**



**Анна Кнельц**  
Старший юрист Dentons

## Суд переквалифицировал платежи за использование объектов интеллектуальной собственности в дивиденды

07.05.2021 АС КК вынес решение по делу ООО «Джонсон Матти Катализаторы» (№ А33-5437/20).

Основанием для обращения в суд послужило несогласие ООО «Джонсон Матти Катализаторы» (далее – «Общество») с действиями налогового органа по переквалификации лицензионных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности, выплаченных Обществом в пользу иностранной организации, в дивиденды на основании ст. 54.1 НК РФ. Результатом переквалификации стал отказ Обществу в праве на включение затрат на уплату указанных лицензионных платежей в состав расходов для целей налога на прибыль, а также доначисление налога на доходы иностранных организаций.

Обосновывая свое решение об отказе Обществу в удовлетворении заявленных им требований о признании соответствующего решения налогового органа недействительным, суд первой инстанции указал на следующее:

- в соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ в целях налога на прибыль признаются экономически обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком;
- согласно п. 1 ст. 12 СоИДН между РФ и Великобританией, доходы от авторских прав и лицензий, возникающие в одном Договариваемом Государстве и выплачиваемые лицу с постоянным местопребыванием в другом Договариваемом Государстве, подлежат налогообложению только в этом другом Государстве, если получатель имеет фактическое право на такие доходы. При этом в силу п. 5 ст. 12 СоИДН положения данной статьи не применяются, если основной целью или одной из основных целей любого лица, занимающегося созданием или передачей прав, в отношении которых выплачиваются доходы, является стремление воспользоваться преимуществами данной статьи посредством такого создания или передачи;

- право налогового органа на переквалификацию сделки и вида доходов в случае установления фактов злоупотребления правом при применении международных налоговых договоров подтверждается п. 13 Обзора практики рассмотрения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов, утвержденного Постановлением Президиума ВС РФ от 12.07.2017 (далее – «Обзор») и определением ВС РФ от 07.09.2018 № 309-КГ18-6366;
- также, по мнению суда первой инстанции, из указанной позиции ВС РФ вытекает, что применение положений международных налоговых договоров, ограничивающих размер налога у источника (в частности, применение 10% ставки налога на дивиденды, предусмотренной п. 2 ст. 10 СоИДН), к переквалифицированным доходам возможно лишь в случае отсутствия в действиях сторон сделки признаков злоупотребления правом. При наличии таких признаков следует, по мнению суда, руководствоваться положениями национального законодательства;
- поддерживая вывод налогового органа об отсутствии реального исполнения лицензионного договора, предметом которого являлась передача прав на использование технической информации, необходимой для производства и продажи продукции («ноу-хау»), и, как следствие этого, о фактически безвозмездном характере выплат в пользу иностранной организации, суд указал на то, что:
  - ни в ходе проверки, ни при рассмотрении дела в суде Общество не предоставило указанную техническую информацию в полном объеме (представлены только первые страницы документов, содержащие таблицы с указанием дат и подписей и общую информацию, а также общую таблицу с указанием дат передачи всех технологий, а также их обновлений) и не ходатайствовало о проведении судебной экспертизы указанной информации. Указанные первые страницы документов не содержат указания относительно того, что именно подтверждают содержащиеся на них подписи сотрудников Общества, что не позволяет признать их доказательствами передачи технологий Обществу;



- в представленных документах отсутствуют ссылки на лицензионный договор, на основании которого выплачивались лицензионные платежи;
- представленные в дело документы датированы налоговыми периодами, отличными от того периода, в отношении которого сделаны доначисления;
- часть технологической информации получена Обществом до момента заключения лицензионного договора, что лишает ее качества ноу-хау – неизвестности лицензиату и в силу этого коммерческой ценности для него;
- по условиям лицензионного договора возникновение обязанности по выплате лицензионных платежей поставлено в зависимость от определенных показателей работы лицензиата (операционной прибыли), что, по мнению налоговых органов и суда, свидетельствует о наличии влияния аффилированности сторон на условия лицензионного договора и наличия у лицензионного договора реальной цели по выводу прибыли лицензиата;
- в проверяемый период лицензиар являлся 100% косвенным участником Общества и контролировал (через свое представительство на территории РФ) деятельность Общества через (а) поиск и согласование покупателей Общества, (б) совмещение одним и тем же лицом должности генерального директора Общества и главы представительства лицензиара, (в) использование лицензиаром и лицензиатом единого сайта, единой корпоративной почты и единого ПО, (г) согласование Обществом производимых им изменений в технологии производства с лицензиаром, (д) наличие у лицензиара доступа к отчетности Общества. По мнению суда, это свидетельствует о том, что указания лицензиара, являющегося головной организацией для Общества, относительно изменений в порядке производства продукции могут являться документами об акционерной деятельности и внутрикорпоративных административных отношениях, а не ноу-хау;
- суд признал, что включение платежей по лицензионному договору в состав расходов для целей российского налога на прибыль и применение к данным выплатам нулевой ставки налога у источника (в противовес 15% ставке налога на дивиденды) привело к налоговой экономии для группы в размере 35%, которая не исчезает (а лишь снижается до 14%) даже с учетом включения переквалифицированных лицензионных платежей в состав доходов

английской компании (лицензиара), облагаемых корпоративным подоходным налогом в Великобритании в размере 21%. При этом суд посчитал доводы Общества о налоговой нагрузке лицензиара в Великобритании не имеющими правового значения для разрешения спора, поскольку они не влияют на вывод о фактическом неисполнении лицензионного договора и о наличии приоритетной цели сделки в виде налоговой экономии.

Удивляет та чрезмерная легкость, с которой налоговые органы и суд поспешили признать выплаты спорных лицензионных платежей дивидендами и отказать в применении к ним пониженной ставки налога, предусмотренной Конвенцией. При этом, как указывалось выше, в качестве основания для такого подхода указана позиция ВС РФ, изложенная в определении от 07.09.2018 № 309-КГ18-6366, а также п. 13 Обзора.

Представляется, однако, что заявленная налоговым органом и поддержанная судом позиция относительно невозможности применения положений международного налогового договора к переквалифицированным лицензионным платежам является недостаточно обоснованной.

Во-первых, сделанный налоговым органом и судом вывод вовсе не следует из определения ВС РФ от 07.09.2018 № 309-КГ18-6366. Напомним, что в указанном судебном акте ВС РФ, признав наличие оснований для изменения квалификации доходов, выплаченных российской организацией в пользу иностранного получателя, применил ст. 21 СоИДН между РФ и Канадой. Да, с учетом особенностей формулировок ст. 21 СоИДН с Канадой, указанная статья не освободила налогового агента от удержания российского налога по ставке, установленной российским законодательством. Но в случае, если бы получатель дохода был резидентом иной юрисдикции, с которой у РФ имеется международный налоговый договор, соответствующий Модельной налоговой конвенции ОЭСР (например, получатель дохода был бы резидентом того же Кипра), результат был бы совершенно иной.

Кроме того, занятая налоговым органом и судом позиция прямо противоречит позиции того же ВС РФ, неоднократно выраженной им в делах ОАО «СУЭК-Кузбасс» (№ 304-КГ17-8961) и АО «Каширский Двор-Северянин» (№ 305-КГ17-20231):

*«Однако выявление необоснованной налоговой выгоды предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик (налоговый агент) не злоупотреблял правом, а не применение дополнительной санкции в виде отказа в использовании надлежащей ставки налога (использования более высокой ставки)».*

Иными словами, при применении антизлоупотребительных (охранительных) механизмов, как предусмотренных национальным законодательством, так и установленных международными налоговыми договорами, реализуется общеправовой принцип «Non bis in idem» («Не дважды за одно и то же»).

Дела ОАО «СУЭК-Кузбасс» и АО «Каширский Двор-Северянин» – прямая аналогия дела Общества. Во всех трех случаях имела место переквалификация налоговым органом одного вида дохода в другой на основании предусмотренных национальным законодательством мер, направленных на предотвращение злоупотребления в налоговых правоотношениях (разница только лишь в основании переквалификации: в одних случаях — ст. 269 НК РФ, в других — ст. 54.1 НК РФ). Во всех трех случаях выплаты носили трансграничный характер. Наконец, во всех трех случаях одним из краеугольных вопросов является возможность применения к переквалифицированному доходу льготной ставки налога у источника, предусмотренной международным налоговым договором. Поэтому любая попытка обосновать якобы невозможность применения общеправовой позиции, выраженной в судебных актах по указанным делам, к делу Общества вследствие некоторых отличий фактических обстоятельств – это попытка, что называется, от лукавого. Такие неуклюжие попытки предотвратить использование универсальных правовых позиций, возникших по инициативе самих же налоговых органов, для защиты интересов налогоплательщиков (налоговых агентов) со ссылкой на некие ведомые только им существенные отличия в фактических обстоятельствах сейчас являются довольно частым явлением на практике.



А вот ссылка на п. 13 Обзора выглядит в данном случае действительно неуместной. Как следует из описания дела в указанном пункте, предметом его явилось первичное применение концепции ФПД к выплатам в пользу иностранной организации, искусственно включенной в лицензионную структуру с целью получения доступа к льготному режиму налогообложения лицензионных платежей, предусмотренному российским СоИДН с Кипром, и признанной номинальным получателем лицензионных платежей. В данном случае объектом злоупотреблений явилась сама по себе статья международного налогового договора, предусматривающая освобождение лицензионных платежей от налога у источника. Применив концепцию ФПД, суд как раз и начислил ту сумму налога, которая должна была бы быть уплачена, если бы злоупотребления положениями международного налогового договора не было. Никаких дополнительных (вторичных) санкций в виде лишения какого-то права к налоговому агенту не применялось. Иная ситуация в деле Общества. Объектом злоупотребления, и это признано судом, в первую очередь были положения российского национального законодательства о включении в состав расходов затрат на уплату лицензионных платежей и, косвенно, положения СоИДН о налогообложении лицензионных платежей (так как применение и тех, и других норм зависит от квалификации дохода). Поскольку сутью злоупотребления явилась неправильная, по мнению налогового органа и суда, квалификация Обществом выплаченного дохода, в качестве меры защиты

была выбрана ст. 54.1 НК РФ. Результат – изменение квалификации дохода и отказ в применении ст. 12 Конвенции (опять же по причине изменения квалификации дохода). Тем самым указанное злоупотребление квалификацией дохода устранено.

Однако отказ сверх этого от применения положений Конвенции, регулирующих налогообложение дивидендов, по сути является вторичной (дополнительной) санкцией, причем безосновательной, поскольку Общество просто не могло злоупотреблять нормами СоИДН, регуливающими налогообложение дивидендов, хотя бы по той причине, что не рассматривало выплачиваемый им доход в качестве дивидендов.

---

**Представляется, что с точки зрения баланса публичных и частных интересов на этой точке как раз и следовало бы остановиться, применив положения СоИДН таким образом, как если бы вменяемого Обществу злоупотребления в квалификации дохода не было и Общество изначально рассматривало бы выплачиваемый доход как дивиденды.**



**Борис Брук**  
Советник Dentons

## Суд разъяснил порядок применения коэффициента 1,5 к расходам на НИОКР при разработке программного обеспечения

13.05.2021 АСГМ вынес решение по делу АО "Лаборатория Касперского" (№ А40-158523/20), в рамках которого рассматривался спор об обоснованности применения налогоплательщиком коэффициента 1,5 к расходам, понесенным при выполнении НИОКР.

Как следует из судебного акта, МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 7 (далее – «**Инспекция**») провела повторную выездную налоговую проверку уточненной налоговой декларации по налогу на прибыль за 2014 год, поданной АО «Лаборатория Касперского» (далее – «**Общество**»). По результатам проверки Инспекция признала необоснованным применение Обществом льгот по налогу на прибыль, предусмотренных п. 7 ст. 262 НК РФ (учет расходов на НИОКР по перечню, установленному Правительством РФ, в полуторакратном размере).

Общество осуществило НИОКР по теме «Разработка антивирусного программного обеспечения на базе новых технологий информационной безопасности по теме «Разработка технологий информационной безопасности (Развитие методов и средств обеспечения информационной безопасности систем и сетей)». В подтверждение осуществления работ Общество в соответствии с п. 8 ст. 262 НК РФ вместе с уточненной налоговой декларацией представило Инспекции соответствующий отчет.

Инспекция отказалась квалифицировать осуществленные Обществом работы как НИОКР. Суд согласился с позицией Инспекции, указав следующее:

- Регистры бухгалтерского и налогового учета по счету 08, субсчет 08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» и строка 1120 «Результаты исследований и разработок» бухгалтерского баланса Обществом не заполнялись, выполненные работы не были отнесены к научно-исследовательским либо опытно-конструкторским.
- Общество не представило данные в ответ на требования Инспекции о предоставлении технического задания, заказов на выполнение НИОКР, протоколов предварительных испытаний, актов о готовности к вводу в промышленную эксплуатацию, иных технических документов, отражающих хронологическую последовательность выполнения работ по НИОКР.
- Обществом фактически осуществлена разработка определенных алгоритмов, технологий, методов и подходов, однако не приведены их технические описания, не представлены протоколы испытаний, невозможно точно установить перечень работ, относящихся к НИОКР, и их полное соответствие ГОСТ Р-15.20 1-2000 «Опытно-конструкторская работа (ОКР) по разработке продукции».
- Привлеченные Инспекцией специалист, а также экспертная организация в своих отчетах опровергли наличие в результатах работ Общества признаков научно-исследовательских и (или) ОКР. По заключению экспертов, работы, отраженные в отчете Общества, не являются научными исследованиями в смысле ст. 2 Федерального закона от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».
- Допрошенные сотрудники Общества пояснили, что существует одна версия программы, в которую постоянно вносятся изменения, и работы, проведенные в 2014 году, были направлены на улучшение программы, а не на создание самостоятельного продукта в виде результата НИОКР. Фактически в отношении программных средств Общества были осуществлены работы по обновлению.
- Патенты, полученные Обществом по результатам выполнения работ, являются лишь документами, удостоверяющими исключительные права патентообладателя. Их наличие/отсутствие не доказывает факт проведения научных исследований или ОКР.

- Для квалификации работ в качестве НИОКР они должны быть направлены на разработку новых и (или) усовершенствование существующих технологий, которые будут иметь значение для науки в РФ, а результаты будут востребованы в масштабах страны, в то время как работы Общества имели значение исключительно для самого Общества и преследовали единственную цель увеличения доходов Общества.

При таких обстоятельствах суд согласился с выводом Инспекции о том, что Общество, в нарушение ст.ст. 252, 262 НК РФ, неправомерно применило коэффициент 1,5 к расходам, не относящимся к НИОКР, что привело к завышению прочих расходов за 2014 год и неуплату налога на прибыль в размере 41 629 157 руб.

---

**Рассмотренное дело является очередным подтверждением курса налоговых органов на максимальное ограничение возможностей налогоплательщиков по использованию налоговых льгот, в том числе предоставляемых статьей 262 НК РФ. В связи с этим крайне важно учитывать типовые аргументы налоговых органов, изложенные выше, и уделять повышенное внимание как корректному оформлению результатов НИОКР, так и их надлежащему бухгалтерскому учету.**



**Валентин Ларин**  
Советник Dentons



## Суд ужесточил требования к применению пониженных ставок налога на дивиденды, предусмотренных международными налоговыми договорами

В мае – июне 2021 года АСГМ вынес серию решений по делам ООО «Ключевой Партнер» (№ А40-33865/21, № А40-33741/21 и № А40-33843/21).

Поводом к возникновению спора между налогоплательщиком и налоговым органом стал отказ последнего признать право ООО «Ключевой Партнер» (далее – «Общество») на применение 5% ставки налога на дивиденды, предусмотренной пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН между РФ и Австрией от 13.04.2000 в редакции, действовавшей до внесения в него изменений Протоколом от 05.06.2018 (применяется с 01.01.2020), в отношении дивидендов, выплаченных Обществом в адрес австрийской материнской компании в налоговых периодах, предшествовавших 2020 году. Напомним, что в «старой» редакции СоИДН применение пониженной ставки налога было обусловлено прямым владением компанией – резидентом Австрии по меньшей мере 10% капитала российской организации, выплачивающей дивиденды, и размером участия в российской организации, превышающей 100 000 долл. США.

Отказывая в удовлетворении требований Общества о признании недействительными решений налоговых органов, АСГМ обосновал свое решение следующими доводами:

- Используемое в СоИДН понятие «участие в компании» означает участие в ее уставном капитале, поскольку:
  - согласно п. 15 Комментариев к ст. 10 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, термин «капитал» используется в отношении налогообложения дивидендов, то есть распределения прибыли акционерам, в связи с чем использование данного термина в этом контексте предусматривает, что его следует применять в том смысле, в котором он используется для целей распределения прибыли акционеру, то есть так же, как в корпоративном законодательстве. При этом другие элементы, в частности, резервы, в расчет не принимаются;
  - в Федеральном законе РФ от 08.02.1998 «Об обществах с ограниченной ответственностью» используется понятие «уставный капитал», причем прибыль общества распределяется его участникам пропорционально долям в уставном капитале общества;
  - Минфин России, как компетентный орган для целей применения СоИДН, в своих разъяснениях (в частности, в письмах от 08.04.2013 № 03-08-13/1441 и от 15.10.2014 № 03-08-13/51811) неоднократно указывал на то, что термин «участие в компании» следует интерпретировать как участие в уставном капитале общества.

В связи с этим суд посчитал, что оцениваемые для целей применения пониженной ставки налога на дивиденды вложения в дочернее общество должны оформляться именно в качестве вклада в уставный капитал.

Поскольку инвестиции в Общество («безвозмездная помощь») осуществлялись австрийской компанией путем передачи ему собственных векселей Общества и векселей третьих лиц не через вклад в уставный капитал Общества, данные инвестиции, по мнению суда, не могли учитываться при определении размера



«участия в компании» для целей применения СоИДН при том, что номинальная величина уставного капитала Общества на момент выплаты дивидендов составляла 10 000 руб.;

- Не могут быть приняты ссылки Общества на пп. «d» п. 15 Комментариев к ст. 10 Модельной налоговой конвенции ОЭСР, допускающий учет в качестве элемента капитала сумм займа или иного вклада в компанию, не являющегося капиталом в соответствии с корпоративным правом, в случае, если доход по этому вкладу в компанию на основании национального права или практики тем не менее рассматривается в качестве дивидендов. При этом суд указал на то, что австрийская компания никакого дохода в связи с предоставлением безвозмездной помощи Обществу не получала, а переквалификация отношений между Обществом и австрийской компанией налоговым органом не осуществлялась, в связи с чем также посчитал неприменимым в рассматриваемых делах принцип последовательности при определении налоговых последствий, выработанный ВС РФ в делах АО «СУЭК- Кузбасс» (№ 304-КГ17-8961) и АО «Каширский двор - Северянин» (№ 305-КГ17-20231);
- Иностранная организация – получатель дивидендов представила сертификат резидентства уже после выплаты ей дивидендов, налогообложение которых является предметом спора, что лишило ее права на применение льгот, предусмотренных СоИДН, так как:
  - в силу п. 1 ст. 312 НК РФ, подтверждение постоянного местонахождения иностранного получателя дохода в стране, с которой у РФ имеется СоИДН, должно предоставляться налоговому агенту до момента выплаты дохода;
  - ранее представленные австрийской компанией – получателем дивидендов выписки из торгового реестра, а также свидетельства о государственной регистрации (сертификаты об инкорпорации) не являлись документами, подтверждающими налоговое резидентство данной иностранной организации;
  - сертификат налогового резидентства австрийской компании появился только в тот момент, когда часть выплат дивидендов были уже осуществлены;

- ссылка Общества на п. 15 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов (утв. Президиумом ВС РФ 12.07.2017) (далее – «Обзор») не подтверждает его позицию, поскольку, по мнению суда, обстоятельства дела, изложенного в Обзоре, принципиально отличаются от обстоятельств дела Общества тем, что в попавшем в Обзор деле налоговый агент, имея длящиеся отношения с иностранным контрагентом, располагал документами, подтверждающими налоговое резидентство иностранного контрагента, как за налоговые периоды, предшествовавшие проверяемому году, так и за налоговые периоды после проверяемого года.

Судебные акты АСГМ по делам Общества в случае, если они будут поддержаны вышестоящими судебными инстанциями, без сомнения окажут существенное влияние на практику применения положений международных налоговых договоров, регулирующих применение пониженной ставки на дивиденды, выплачиваемые в пользу иностранных организаций.

---

**По сути речь может пойти о серьезной ревизии тех относительно либеральных подходов к применению инвестиционных критериев, сопровождающих применение пониженных ставок налога на дивиденды, в рамках значительного числа российских международных договоров по вопросам налогообложения, которые сложились в судебной практике (см., в частности п. 12 Обзора практики разрешения судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов) и даже начали постепенно проникать в практику налоговых органов (см., например, Письмо ФНС России от 20.02.2021 № ШЮ-4-13/2243@).**



**Борис Брук**  
Советник Dentons

## Суд ввел ограничения на учет убытка от списания расходов на незавершенное строительство

11.05.2021 АСГМ вынес решение по делу АО «РТКомм.РУ» (№ А40-98004/20), в рамках которого рассматривался вопрос о правомерности учета для целей исчисления налога на прибыль убытков от списания стоимости объекта незавершенного строительства.

Как следует из материалов судебного акта, МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 7 (далее – «Инспекция») была проведена выездная налоговая проверка АО «РТКомм.РУ» (далее – «Общество») за 2015-2016 гг. По результатам проверки Инспекция пришла к выводу о неправомерном включении Обществом в состав внереализационных расходов по налогу на прибыль затрат по списанию стоимости объекта незавершенного строительства вследствие нарушения положений пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Основанием к такому выводу Инспекции послужили следующие обстоятельства.

В 2011 году Общество было определено единственным исполнителем по инициированному Правительством РФ проекту «Обеспечение

высокоскоростного доступа к информационным сетям через системы спутниковой связи» (далее – «Проект»), для реализации которого было предусмотрено финансирование из средств федерального бюджета. В рамках реализации Проекта Обществом в 2011-2013 гг. были понесены затраты на приобретение у третьих лиц проектной и рабочей конструкторской документации на космические комплексы «Восточный» и «Западный». Ввиду ставшего очевидным удорожания проекта Общество обратилось в профильное министерство о необходимости увеличения бюджетных ассигнований на его реализацию.

В 2016 году Минкомсвязи России проинформировало Общество, что не располагает сведениями о результатах рассмотрения представленных материалов, возможностях их практического применения, а также о ходе подготовки предложений заинтересованных ведомств о целесообразности дальнейшей реализации Проекта. Истолковав данную информацию как подтверждение прекращения Проекта, в начале 2017 года Совет директоров Общества принял решение о списании затрат на приобретение технической документации по строительству, учтенных на субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств». Данные операции были учтены для целей исчисления налога на прибыль в декларации



за 2016 год с признанием сумм понесенных убытков в составе внереализационных расходов по основаниям, предусмотренным пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ. При этом ликвидации документации в физическом смысле не произошло, и она по-прежнему находится в распоряжении Общества.

По рассмотрении спора суд принял решение в пользу Инспекции, указав следующее:

- Согласно п. 44 Постановления Правительства РФ от 02.08.2010 № 588 «Об утверждении порядка разработки, реализации и оценки эффективности государственных программ Российской Федерации», решение о досрочном прекращении реализации отдельных мероприятий или государственной программы в целом принимается Правительством РФ. Между тем, поскольку в инициировавшее Проект Постановление Правительства РФ от 14.07.2011 № 577 соответствующие изменения не внесены, а постановление о прекращении Проекта Правительством РФ не вынесено, то правовые основания считать Проект прекращенным отсутствуют. Информация, содержащаяся в адресованном Обществу письме Минкомсвязи России, не может рассматриваться как основание для принятия Обществом решения и списании затрат по Проекту в связи с его прекращением.
- Возможность списания стоимости актива по основаниям, приведенным в пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ, предусмотрена лишь для случаев ликвидации основных средств и списания нематериальных активов, в то время как **в отношении объектов незавершенного строительства** в силу указанной нормы **включению в состав внереализационных расходов подлежат исключительно расходы на ликвидацию такого имущества, но не затраты на его создание.**
- В рассматриваемом деле отсутствует сам факт ликвидации документации в принципе, Общество продолжает владеть такой документацией и имеет возможность извлекать из нее пользу (например, продать или передать право пользования), как если бы ликвидация не осуществлялась. То обстоятельство, что результаты Проекта не ликвидированы Обществом, лишь подтверждает, что приказ

о списании учтенных на субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств» затрат является формальным ненадлежащим документом, не отражающим реальный факт хозяйственной жизни налогоплательщика.

- В материалы дела Инспекцией представлены доказательства заинтересованности государственных органов в результатах Проекта после совершения Обществом действия по списанию понесенных затрат, что подразумевает возможность возникновения у Общества обязанностей, которые могут быть выражены, в частности, в продолжении реализации Проекта.

По нашему мнению, данный судебный акт заслуживает особого внимания как пример вновь вводимого в практику буквального подхода к толкованию нормы пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ, ограничивающего возможность учета убытков от списания объектов незавершенного строительства лишь прямыми затратами на ликвидацию таких объектов, но не затрат на их создание. Следует отметить, что ранее существовали прецеденты, позволяющие учесть такие спорные затраты в полном объеме исходя из общих норм гл. 25 НК РФ касательно определения расходов для целей исчисления налога на прибыль<sup>5</sup>.

---

**Остается только надеяться, что принятое решение по рассматриваемому делу вызвано исключительно обстоятельствами, связанными с ненадлежащим подтверждением налогоплательщиком отсутствия экономической целесообразности осуществления Проекта, вызванными, в свою очередь, нескоординированными действиями федеральных органов власти, курирующими вопросы реализации целевых программ в данной отрасли.**



**Алексей Матвеев**  
Советник Dentons

<sup>5</sup> См, например: Определение ВАС РФ от 20.01.2011 № ВАС-18063/10, постановления АС ЗСО от 15.03.2016 № А67-8553/2014, от 06.05.2016 № А27-18073/2015, АС УО от 27.06.2016 № Ф09-4723/16, 17 ААС от 05.10.2017 № 17АП-12620/2017-АК и т.д.

## Суд разъяснил сроки назначения ценовых проверок

31.05.2021 АСГМ вынес решение по делу ПАО «Вымпелком-Коммуникации» (N° А40-36350/21), в рамках которого рассматривался спор о сроках назначения проверки сделок между взаимозависимыми лицами.

Как следует из судебного акта, 24.10.2018 ПАО «Вымпелком-Коммуникации» (далее – «Общество») представило в налоговый орган уточненное уведомление о контролируемых сделках за 2017 год, в рамках которого были скорректированы номера договоров по 68 сделкам, включая договор с иностранным контрагентом Veon Wholensale Services B.V. об оказании агентско-сервисных услуг по проведению переговоров с роуминг-партнерами (далее – «Контролируемые сделки»), а также представлены сведения по еще одной сделке

с иным иностранным контрагентом.

На основании представленного Обществом уточненного уведомления 29.12.2020 ФНС России вынесла решение о проведении ценовой проверки в отношении Контролируемых сделок Общества за 2017 год.

Общество обратилось в суд с заявлением о признании решения налогового органа незаконным. Общество настаивало на том, что ФНС России пропустила исчисляемый с даты представления уведомления двухлетний срок вынесения решения о назначении проверки, установленный п. 2 ст. 105.17 НК РФ, в связи с чем она утратила право на проведение ценовой проверки в отношении рассматриваемых Контролируемых сделок Общества за 2017 год.



Суд встал на сторону ФНС России, указав следующее:

- Сроки назначения и проведения мероприятий налогового контроля в 2020 году должны исчисляться с учетом положений Постановления Правительства РФ от 02.04.2020 № 409 «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики», приостанавливающего назначение налоговых проверок (в том числе ценовых) в период с 06.04.2020 до 30.06.2020. В этой связи суд пришел к выводу, что течение сроков для вынесения решения о назначении мероприятий налогового контроля было приостановлено на 2 месяца и 25 дней, и, соответственно, срок вынесения решения о проведении проверки в отношении Контролируемых сделок Общества был продлен с 24.10.2020 до 31.12.2020.
- Незначительность изменений, отраженных в уточненном уведомлении, по сравнению с первичным уведомлением (в рассматриваемом деле налогоплательщик исправил номера договоров с «О» на «б/н») не является основанием для игнорирования уточненного уведомления в целях исчисления срока, установленного п. 2 ст. 105.17 НК РФ. Таким образом, суд отклонил довод Общества о том, что ФНС России располагала всей информацией о Контролируемых сделках Общества с момента подачи первичного уведомления, и срок вынесения решения о проведении проверки в отношении Контролируемых сделок Общества должен исчисляться с момента представления первичного уведомления. Кроме того, суд отметил, что поскольку с подачей уточненного уведомления первичное уведомление аннулируется, основанием назначения проверки может служить только уточненное уведомление, в том числе в отношении сделок, данные по которым не были скорректированы. Таким образом, суд указал, что срок назначения проверки исчисляется с даты подачи уточненного уведомления в отношении всех контролируемых сделок налогоплательщика вне зависимости от корректировки.

- Проведение выездной налоговой проверки, в рамках которой территориальными налоговыми органами проверялась реальность и экономическая обоснованность формирования цен в Контролируемых сделках Общества за 2017 год, не исключает назначение ценовой проверки в отношении Контролируемых сделок Общества за аналогичный период со стороны ФНС России. Суд подчеркнул, что выездная налоговая проверка и проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами – это отдельные не совпадающие и не взаимоисключающие формы налогового контроля.

При таких обстоятельствах суд согласился с выводом ФНС России о том, что решение о назначении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением Контролируемых сделок было вынесено в рамках установленных законодательством сроков и не нарушает права Общества.

---

**Рассмотренное дело является очередным свидетельством растущей активности ФНС России в сфере контроля за применением законодательства о ТЦО, а также расширения круга традиционно рискованных экспортных сделок с товарами мировой биржевой торговли, которые потенциально могут попасть под налоговый контроль цен. В этой связи сегодня крайне актуально уделять достаточное внимание вопросам ТЦО-комплаенса (подготовке уведомлений о контролируемых сделках, ТЦО документации и страновой отчетности), в том числе в отношении прошлых периодов, срок назначения проверки по которым пока не истек.**



**Мария Кочубей**  
Юрист Dentons

## Суд разъяснил подход к определению курса иностранной валюты при доплате налога у источника на доходы, выраженные в иностранной валюте

28.06.2021 АС ХК вынес решение по делу ООО «Трансбункер-Ванино» (№ А73-4779/21), в рамках которого рассматривался спор о доначислении налога у источника на дивиденды, выплаченные иностранному участнику в долларах США, в связи с неправильным пересчетом налоговым агентом суммы налога в рубли.

Как следует из судебного акта, Межрайонная инспекция ФНС России № 5 по Хабаровскому краю (далее – «**Инспекция**») провела выездную налоговую проверку ООО «Трансбункер-Ванино» (далее – «**Общество**») в части правомерности исчисления Обществом налога у источника при выплате в 2016 году дивидендов иностранному участнику, являющемуся налоговым резидентом Республики Кипр (далее – «**Участник**»).

В ходе проверки было установлено, что Общество неправомерно применило ставку 5% по налогу у источника на основании пп. «а» п. 2 ст. 10 СоИДН между РФ и Кипром, поскольку Участник не подтвердил фактическое право на данные дивиденды. До завершения выездной налоговой проверки Общество добровольно предоставило в Инспекцию уточненный расчет с применением общей ставки 15% и доплатило в бюджет недостающую сумму налога у источника в размере 10% от выплаченных дивидендов.

Для расчета доплачиваемой суммы налога у источника на дивиденды, изначально выплаченные в иностранной валюте, Общество использовало «исторический» курс доллара США, действовавший на даты первоначального удержания Обществом сумм налога у источника в 2016 году (64,9607 руб. и 64,1755 руб. за 1 долл. США).

По результатам налоговой проверки и принимая во внимание уточненный расчет Общества, Инспекция признала неправомерным использование Обществом «исторического» курса доллара США и доначислила Обществу недоимку по налогу у источника, пересчитав сумму «доплаты» по курсу доллара США на дату ее фактической уплаты в бюджет в 2020 году (69,1284 руб. за 1 долл. США).

Суд поддержал позицию Инспекции о необходимости исчисления «доплаченной» суммы налога у источника по курсу доллара США на дату фактической уплаты налога по следующим основаниям:

- НК РФ прямо предусматривает, что для целей перечисления в бюджет суммы налога у источника пересчитываются в рубли по официальному курсу валют, действующему на день уплаты налога в бюджет.
- Данные правила распространяются в том числе на налоговых агентов без каких-либо исключений.
- Для целей налога у источника удержание налога не может приравниваться к его фактической уплате в бюджет.

---

**По нашему мнению, исходя из правового регулирования порядка конвертации сумм налога у источника в рубли, исход спора был предопределен изначально. Вместе с тем, рассмотренное дело в очередной раз демонстрирует повышенное внимание со стороны налоговых органов к операциям налогоплательщиков в иностранной валюте в условиях высокой волатильности российского рубля.**



**Оксана Гончарова**  
Юрист Dentons

## Суд дал зеленый свет взысканию с иностранного налогоплательщика суммы налога на доходы иностранных организаций, не удержанного налоговым агентом

03.06.2021 АС АК вынес решение по гражданско-правовому спору в рамках дела ОАО «Кучуксульфат» (№ А03-10399/20).

Акционером ОАО «Кучуксульфат» (далее – «Общество») с 2005 года является иностранная компания – кипрский налоговый резидент (далее – «Акционер»). В период 2005-2017 гг. Общество выплачивало Акционеру дивиденды с применением пониженной 5% ставки налога у источника по СоИДН между РФ и Кипром. В обоснование применимости налоговой льготы Акционер представил Обществу заключение аудиторской компании, подтверждающее выполнение Акционером условия СоИДН о минимальных инвестициях, а также договор купли-продажи акций от 22.04.2005. Кроме того, Акционер ежегодно представлял Обществу сертификаты, подтверждающие наличие у него статуса налогового резидента Кипра.



В апреле 2018 года в ходе камеральной проверки налоговая инспекция запросила у Общества платежные документы, подтверждающие оплату Акционером покупной цены акций в 2005 году, а также документы, на основании которых в 2005 году были внесены изменения в реестр владельцев именных ценных бумаг Общества.

Изучив представленные реестродержателем и Акционером документы, Общество обнаружило противоречие, касающееся оснований перехода права собственности на акции Общества от предыдущего владельца к Акционеру и фактической оплаты Акционером таких акций. В частности:

- согласно данным реестра, Акционер получил акции в качестве вклада в уставный капитал;
- согласно документам, предоставленным Акционером, акции были приобретены по договору купли-продажи, а обязательства Акционера по оплате покупной цены были зачтены против дебиторской задолженности продавца акций перед Акционером по иному договору (при этом Акционер отказался предоставить Обществу копии платежных и банковских документов со ссылкой на истечение их срока хранения).

В связи с обнаружившимся противоречием Общество пришло к выводу о неправомерности применения им в 2005-2017 гг. ставки налога на дивиденды, выплаченные Акционеру, в размере 5%. Поэтому в июле 2018 года общество подало уточненные налоговые расчеты о суммах выплаченных иностранным организациям доходов за период 2005-2017 гг. и уплатило в бюджет соответствующие суммы «недоплаченного» налога у источника, исчисленные по применимой ставке 10%, предусмотренной СоИДН, а также пени.

Суммы «доплаченного» налога у источника были частично компенсированы Обществом за счет удержаний, осуществленных при последующих распределениях дивидендов в адрес Акционера. Желая снизить риск применения штрафных санкций за неполное удержание налога, Общество оплатило оставшуюся часть «недоплаченного» налога у источника за счет собственных средств и обратилось в суд с требованием о взыскании уплаченной им суммы с Акционера в качестве неосновательного обогащения последнего.

Суд первой инстанции удовлетворил требования Общества. При этом:

- Суд согласился с Обществом в том, что Акционер получил акции Общества в качестве вклада в уставный капитал, ссылаясь на данные реестродержателя, а, следовательно, не выполнил требования СоИДН о минимальных прямых вложениях в капитал российской дочерней организации, поскольку, согласно договоренности между компетентными органами Кипра и РФ, вклад в капитал не рассматривается в качестве прямого вложения для целей применения СоИДН. В связи с этим, суд признал правомерной «доплату» Обществом налога у источника.
- Суд согласился с позицией налоговой инспекции, что договор купли-продажи акций (в отсутствие платежных поручений и банковских выписок) сам по себе не является надлежащим и достаточным доказательством прямого вложения в капитал Общества для целей применения СоИДН.
- Суд удовлетворил требования Общества о взыскании с Акционера не удержанной с него суммы налога в качестве неосновательного обогащения последнего, поскольку:
  - налоговый агент перечисляет в бюджет сумму налога, обязанность по уплате которой лежит на налогоплательщике, т.е. на иностранной организации;
  - поскольку Общество изначально в полном объеме не удержало с Акционера сумму налога у источника (впоследствии «доплаченную» Обществом частично за счет собственных средств), Акционер незаконно приобрел (сберег) принадлежащие Обществу денежные средства;
  - данная сумма представляет собой неосновательное обогащение, которое подлежит взысканию с Акционера в адрес Общества.
- Суд не отрицал право Акционера обратиться в налоговую инспекцию с заявлением о возврате сумм налога у источника, если Акционер считает налог излишне удержанным.
- Суд отказался признать срок исковой давности пропущенным, поскольку Акционер вводил Общество в заблуждение относительно своего права на применение пониженной 5% налоговой ставки по СоИДН, о чем Общество узнало только в 2018 году.

- Суд отказал Акционеру во встречном иске об обязанности Общества выплатить ему дивиденды, суммы которых Общество удерживало для частичной компенсации «доплаты» не удержанного ранее налога у источника. При этом, как следует из занятой судом позиции, в случае, если возникает конфликт между нормами корпоративного законодательства (предоставляющими акционеру право требовать выплаты объявленных ему дивидендов) и налогового законодательства (лежащего в основе доначисления налога на дивиденды, дополнительно удержанного Обществом из сумм дивидендов, выплаченных Акционеру), приоритет отдается последнему.

Следует отметить, что Общество не заявляло требований о возмещении Акционером ущерба, понесенного Обществом в размере уплаченных им сумм пеней, начисленных за несвоевременное перечисление в бюджет сумм налога у источника, вызванное заблуждением Общества относительно права Акционера на применение 5% ставки налога на дивиденды.

---

**Наконец, нельзя не обратить внимание на то, что аргумент Акционера об истечении срока хранения платежных документов не произвел особого впечатления на суд, что соответствует универсальной позиции российских налоговых и судебных органов, согласно которой обязанность по доказыванию наличия у налогоплательщика права на применение налоговой льготы целиком и полностью возложена на этого налогоплательщика.**



**Борис Брук**  
Советник Dentons



**Минфин России уточнил, какие кипрские и люксембургские компании могут претендовать на 5% ставку налога на дивиденды и освобождение от налога у источника в отношении процентных доходов в рамках измененных СоИДН с этими странами**

Как известно, с 01.01.2021 вступили в силу и начали применяться изменения в СоИДН между РФ и Кипром в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998, предусматривающие повышение налога у источника в отношении дивидендов и процентов до 15%. Аналогичные изменения в СоИДН между РФ и Люксембургом.

Оба документа содержат ряд исключений из общих правил о 15% ставках налога у источника, в рамках которых определенные категории кипрских и люксембургских компаний вправе претендовать на 5% ставку налога на дивиденды и процентные доходы.

В число «счастливиц» были включены компании, акции которых котируются на зарегистрированных фондовых биржах при условии, что не менее чем 15% акций, дающих право голоса в таких компаниях, находятся в свободном обращении.

На практике встал вопрос о том, распространяются ли указанные льготные условия налогообложения на компании, у которых на зарегистрированных фондовых биржах котируются не акции, а депозитарные расписки.

Первоначально данный Минфином России жестко отрицательный ответ (см. письмо от 18.11.2020 №03-08-05/102406) буквально поверг деловое сообщество в шок. Исходя из логики Минфина России, получалось, что доход по депозитарным распискам квалифицируется для целей применения международных налоговых договоров в качестве дивидендов (т.е. приравнивается для целей налогообложения к доходам по акциям), но при этом сами торгуемые на бирже депозитарные расписки для целей применения льготных ставок налога на дивиденды и проценты в расчет не принимаются.

В первом полугодии 2021 года позиция Минфина России немного смягчилась. Теперь кипрские и люксембургские компании, не менее 15% капитала которых находятся в свободном обращении, котируясь хотя бы на одной зарегистрированной бирже, имеют право на 5% налог на дивиденды (естественно, при условии соблюдения и иных требований, указанных в ст. 10 соответствующего международного налогового договора) как в случае, когда объектом котировки выступают непосредственно акции компании, так и в ситуации, когда котируются производные от акций компании депозитарные расписки.

Такая позиция содержится в письмах Минфина России от 12.02.2021 №03-08-13/10364, от 14.05.2021 № 03-08-05/ 36919, от 14.05.2021 № 03-08-05/ 36927, от 14.05.2021 № 03-08-05/ 36932 и от 26.05.2021 № 03-08-05/40372.

Вместе с тем, как следует из тех же разъяснений, на компании, депозитарные расписки которых котируются на зарегистрированных фондовых биржах, не распространяется 5% ставка налога на проценты.

Кроме того, в качестве зарегистрированных бирж для целей применения СоИДН с Кипром и Люксембургом Минфин России признает лишь российские фондовые биржи и биржи государства – участника конкретного международного налогового договора. Соответственно, на компании, акции или депозитарные расписки которых котируются на зарегистрированных фондовых биржах третьих стран, льготы, предусмотренные СоИДН с Кипром и Люксембургом, распространяться не будут.

---

**Тем не менее, хочется надеяться на то, что в дальнейшем будет использоваться более сбалансированный подход к применению льгот, предусмотренных международными налоговыми договорами, а проявленный на первых порах Минфином России излишний формализм в толковании их положений останется в прошлом.**



**Борис Брук**  
Советник Dentons

## Минфин России и ФНС России разъяснили порядок применения налоговых льгот и преференций в рамках налогового маневра в ИТ-отрасли

Принятие Федерального закона от 31.07.2020 № 265-ФЗ, призванного через реформу налогообложения национальной ИТ-индустрии обеспечить повышение ее конкурентоспособности в мировом масштабе, вызвало неоднозначную реакцию в профессиональном сообществе.

С одной стороны, существенное снижение бремени на бизнес по прямым налогам, в частности, снижение ставки налога на прибыль до 3%, а тарифов страховых взносов до 7,6%, выглядело очень многообещающим. С другой стороны, крайне размыты критерии определения программных продуктов, операции от предоставления (не)исключительных прав на которые освобождаются от обложения НДС; 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, и многие другие практические вопросы, возникающие в связи с осуществлением реальной деятельности ИТ-компаний во всем их разнообразии, остались на усмотрение контролирующих органов.



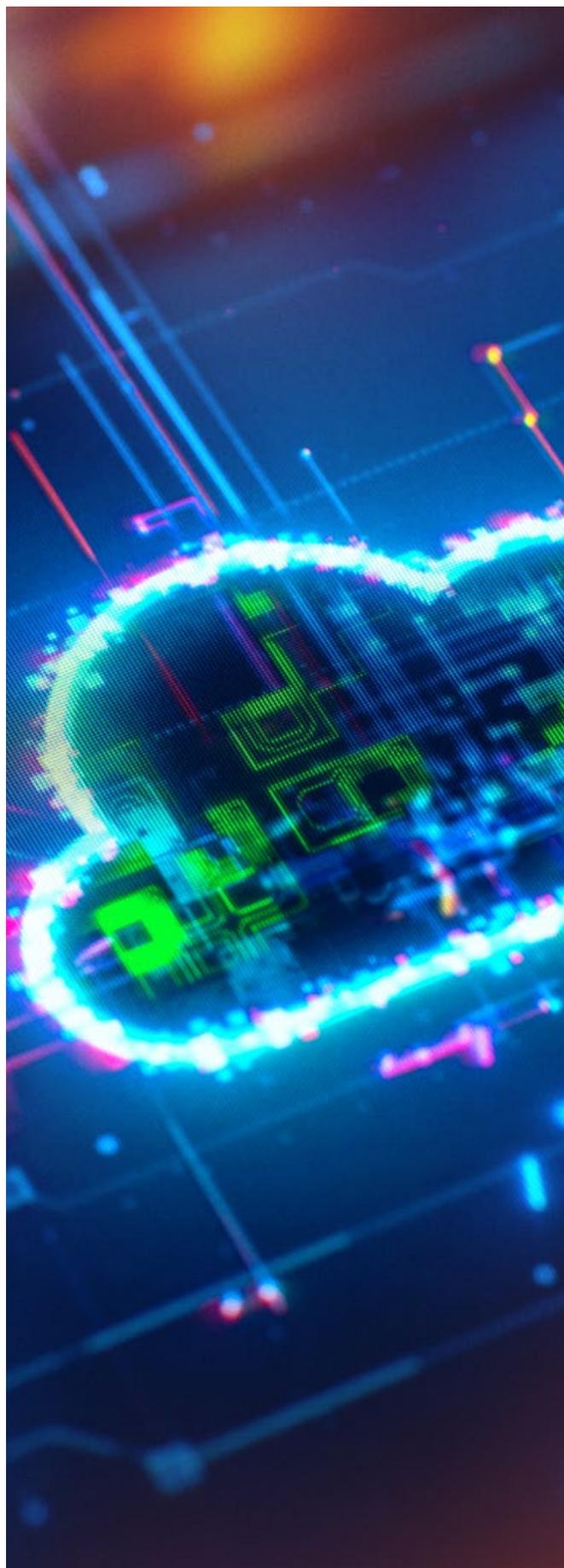
**Алексей Матвеев**  
Советник Dentons

За прошедший период с момента вступления в силу с 01.01.2021 законодательных изменений в данной сфере Минфином России и ФНС России был дан ряд разъяснений по вопросам практического применения нового налогового режима. Ниже приводим обзор позиций контролирующих органов по наиболее часто встречающимся вопросам:

- при определении доли доходов от осуществления деятельности в области информационных технологий в общих доходах квалифицируемых налогоплательщиков за отчетный (налоговый) период в целях применения пониженных ставок по налогу на прибыль и тарифов страховых взносов **могут быть учтены** доходы от оказания услуг по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), **выполненных с привлечением субподрядных организаций**<sup>6</sup> (письма Минфина России от 22.04.2021 № 03-03-06/1/30725, от 20.04.2021 № 03-15-06/29565, 17.02.2021 № 03-07-07/10929; п. 3 письма ФНС России от 09.04.2021 № СД-19-3/174@);
- при определении доли доходов от осуществления деятельности в области информационных технологий в общих доходах квалифицируемых налогоплательщиков за отчетный (налоговый) период в целях применения пониженных ставок по налогу на прибыль и тарифов страховых взносов учитываются доходы от оказания услуг (выполнения работ) **по установке, тестированию и сопровождению только тех программ для ЭВМ, баз данных, разработку, или адаптацию, или модификацию которых они осуществляли** (письма Минфина России от 09.02.2021 № 03-15-06/8372, от 29.01.2021 № 03-15-06/5687, от 13.01.2021 № 03-07-08/727, от 11.01.2021 № 03-03-06/1/44; п. 1 письма ФНС России от 09.04.2021 № СД-19-3/174@, п. 1 письма ФНС России от 01.03.2021 № СД-4-3/2495);

<sup>6</sup> Интересно, что в аналогичной ситуации в целях применения 0% ставки налога на прибыль при осуществлении медицинской деятельности (ст. 284.1 НК РФ) с привлечением субподрядных организаций Минфин России придерживается **ровно противоположной позиции** (письма Минфина России от 12.03.2021 № 03-03-06/1/17519, от 09.04.2020 № 03-03-06/1/28694).

- в отношении учета доходов от оказания **услуг по технической поддержке** в составе доходов от осуществления деятельности в области информационных технологий в целях применения пониженных ставок по налогу на прибыль и тарифов страховых взносов правоприменитель ограничился лишь констатацией факта, что такие доходы **прямо не поименованы** в соответствующих положениях гл.гл. 25 и 34 НК РФ, предложив налогоплательщикам обратиться за дальнейшими разъяснениями в Минцифры России (*п. 1 письма ФНС России от 01.03.2021 № СД-4-3/2495, п. 1 письма ФНС России от 26.02.2021 № СД-4-3/2475*);
- аналогичную неявно выраженную **отрицательную позицию** фискальное ведомство занимает и в отношении учета **консультационных услуг по выбору программ ЭВМ** в составе доходов от осуществления деятельности в области информационных технологий в целях применения пониженных ставок по налогу на прибыль и тарифов страховых взносов (*п. 2 письма ФНС России от 01.03.2021 № СД-4-3/2495, п. 2 письма ФНС России от 26.02.2021 № СД-4-3/2475*);
- налогоплательщики, получающие доходы от реализации прав на ПО, которое было адаптировано, модифицировано или использовано в составе другого разработанного налогоплательщиком программного продукта, **вправе применять освобождение по НДС** согласно пп. 26 п. 2 ст. 149 НК РФ, если сам конечный продукт включен в РРПО<sup>7</sup> (*п. 4 письма ФНС России от 09.04.2021 № СД-19-3/174@*);
- при рассмотрении вопроса о выделении существующего ИТ-подразделения в отдельное юридическое лицо, которое будет вправе при соблюдении установленных формальных оснований воспользоваться преференциальным налоговым режимом, следует учитывать, что каждый такой случай будет исследоваться налоговыми органами на предмет наличия признаков **«дробления бизнеса»**, когда единственной целью таких действий является получение права на применение пониженных ставок по налогу на прибыль и тарифов страховых взносов, и тестироваться на предмет наличия **разумной деловой цели** реорганизации (*письмо ФНС России от 09.04.2021 № СД-19-3/173@*).



<sup>7</sup> Единый реестр российских программ для ЭВМ и БД (см. Постановление Правительства РФ от 16.11.2015 № 1236).

## ФНС России дала разъяснения о квалификации внутригрупповых услуг в качестве акционерной деятельности

В августе 2020 года ФНС России высказалась по наболевшему вопросу налогообложения внутригрупповых услуг (письмо от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@). В качестве одного из тестов на обоснованность расходов налогоплательщиков на внутригрупповые услуги ФНС России ввела проверку на наличие у них признаков «акционерной деятельности». Что скрывалось под этим понятием, ФНС России в тот раз подробно не раскрыла и предприняла попытку восполнить этот пробел в письме от 12.02.2021 № ШЮ-4-13/1749@ «Об отдельных вопросах налогообложения внутригрупповых услуг (акционерная деятельность)» (далее – «**Письмо**»).

Смысл теста на акционерную деятельность понятен, и с ним в целом можно согласиться: если услуги обусловлены потребностями владельцев группы компаний, то расходы дочернего общества на приобретение этих услуг следует рассматривать как компенсацию затрат владельцев на ведение собственной деятельности, и эти расходы, как экономически необоснованные, не могут уменьшать налоговую базу.

На практике, однако, сложно определить, где проходит водораздел между акционерной и собственной деятельностью компании, особенно в условиях, когда бизнес-процессы давно вышли за пределы отдельных юридических лиц. Помогает ли Письмо уяснить, где для себя видит эту грань ФНС России? Как и с прошлогодним письмом, ответ на этот вопрос: и да, и нет, так как многие суждения в Письме можно истолковать по-разному.

Вместе с тем складывается впечатление, что Письмо скорее проводит жесткую позицию. Из нескольких его пунктов вытекает подход, при котором акционерной в любом случае будет признаваться та деятельность, которая изначально направлена на группу компаний, вне зависимости от тех выгод, которые получают отдельные ее участники. В терминах Письма такие выгоды будут являться «сопутствующими» и, видимо, недостаточными для учета расходов. Для того

чтобы доказать обратное, необходим «глубокий экономический анализ». Бремя такого анализа, скорее всего, ляжет на плечи налогоплательщиков, при этом налоговые органы на местах всегда могут не согласиться с его результатами.

---

**В итоге практика может пойти по более строгому, но, с другой стороны, более понятному для налогоплательщиков пути. Если упрощать, то критерий оценки расходов можно будет свести к условной «географии»: там, где речь идет только о России, российском рынке, российских работниках, российском учете, российских проектах и так далее – услуги, а все остальное – обращенная на группу компаний акционерная деятельность.**



**Антон Новак**  
Старший юрист Dentons

В пользу жесткого подхода говорит и окончание Письма, в котором недвусмысленно сказано о необходимости оценки переквалифицированных услуг на предмет возникновения у иностранных организаций доходов, облагаемых налогом у источника выплаты. Данный вопрос, безусловно, заслуживает более глубокой проработки, поскольку касается применения международных налоговых соглашений, учета концепции фактического права на доход и прочих аспектов, но вектор движения для территориальных налоговых органов обозначен четко.

В любом случае предложенные Письмом подходы еще пройдут обкатку на практике, и ее результаты, в том числе, будут зависеть от позиции российских компаний – дочерних обществ международных групп и их желаний и возможностей отстаивать расходы на внутригрупповые услуги.

## ФНС России дала разъяснения относительно практических аспектов применения международных договоров по вопросам налогообложения

20.02.2021 ФНС России выпустила письмо № ШЮ-4-13/2243@ «Об отдельных вопросах контроля Налоговых расчетов (информации) о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов» (далее – «Письмо»), в котором высказала свое мнение относительно некоторых технических аспектов применения международных договоров по вопросам налогообложения.

Цель письма несомненно благая: пресечь проявление формализма со стороны нижестоящих налоговых инспекций при подтверждении права налогоплательщиков (налоговых агентов) на применение льгот, установленных договорами (конвенциями, соглашениями) об избежании двойного налогообложения. Не секрет, что до сих пор многие нижестоящие налоговые органы, провозглашающие на словах приоритет существа над формой в налоговых правоотношениях, на деле продолжают занимать очень формальную позицию по многим вопросам, связанным с применением международных налоговых договоров, когда это выгодно бюджету (в том числе в случаях, когда такая позиция дает им формальное основание отказать в применении льгот, установленных соответствующим международным договором).

Не видим смысла цитировать Письмо целиком, поэтому остановимся лишь на наиболее важных, с нашей точки зрения, положениях.

1. ФНС России рассматривает в качестве допустимого подтверждения налогового резидентства иностранного получателя дохода документ, выданный компетентным органом иностранного государства, не содержащий указание на период действия данного документа и (или) на наименование соответствующего международного договора по вопросам налогообложения. Это открывает возможность для использования уже имеющихся так называемых «внутренних» сертификатов налогового резидентства иностранных организаций без необходимости дополнительно обращаться за получением аналогичных документов, специально предназначенных для целей применения международных налоговых договоров. Известно, что во многих государствах (например, в США) могут быть получены сертификаты, содержащие ссылку на международный договор, а также просто указывающие, что та или иная организация подлежит налогообложению в этой стране. Соответственно, в случае если иностранный контрагент случайно получит «не тот» сертификат, это не превратится в головную боль российского налогового агента.
2. Приниматься должны сертификаты налогового резидентства, не содержащие указания на период их действия (в этом случае они считаются действующими в том календарном году, в котором они выданы), а также сертификаты, подтверждающие налоговое резидентство иностранного лица сразу за несколько указанных в них лет (они считаются действующими в течение всего указанного ими периода).
3. Для периодических выплат в рамках договоров (при длящихся правоотношениях) налогоплательщик вправе использовать сертификаты налогового резидентства, выданные в предыдущие годы, ежегодное получение сертификатов резидентства при этом не требуется. Ежегодное получение сертификатов резидентства требуется только для выплаты дивидендов. Здесь явно прослеживается попытка «запараллелить» подход к получению подтверждения налогового резидентства с подходом, установленным НК РФ в отношении получения подтверждения ФПД – один раз в рамках каждого конкретного договора под каждую выплату дивидендов. Если честно, такая трактовка законодательства представляется излишне либеральной, ведь очевидно, что налоговый статус иностранной организации может меняться от одного налогового периода к другому безотносительно природы получаемых ею доходов от источников в РФ. Поэтому, с нашей точки зрения, получение подтверждения налогового резидентства иностранных организаций на ежегодной основе было бы более целесообразным.
4. Сертификаты налогового резидентства должны приниматься во внимание налоговым органом даже в том случае, если они представлены

при рассмотрении возражений или при подаче апелляционных жалоб в вышестоящий налоговый орган. Здесь явно содержится намек нижестоящим инспекциям на то, что им не стоит строить позицию о невозможности применения льгот, установленных международным налоговым договором, исключительно на отсутствии подтверждения налогового резидентства иностранного получателя дохода.

5. Подтверждение ФПД получателя лицензионных платежей (роялти) возможно лишь на основе лицензионного договора, без представления письма-подтверждения со стороны иностранного лицензиара. Если под этим подразумевается, что сам по себе лицензионный договор и является подтверждением ФПД российского получателя лицензии (по принципу «раз получателем дохода является обладатель исключительного права на переданный по лицензии объект интеллектуальной собственности, то он не может не иметь ФПД в отношении данного дохода»), то такой подход иначе как революционным не назовешь. Поэтому думается, что ФНС России имела ввиду что-то другое, и российский лицензиат не будет избавлен от сбора информации относительно деятельности иностранного лицензиара.
6. Наконец, в Письме обращается внимание на тот факт, что не все иностранные образования априори имеют право на применение льгот, установленных международными налоговыми договорами, поскольку в самих этих договорах могут содержаться положения, исключающие их применение к определенным структурам. В качестве примера в Письме приводятся английские коммандитные товарищества (партнерства с ограниченной ответственностью; LLP), которые исключены из сферы применения СоИДН с Великобританией и США.

Здесь, однако, стоит иметь ввиду, что отсутствие в тексте международного налогового договора специальных положений, исключающих его применение к определенным структурам, еще не означает, что данный договор будет применяться во всех случаях. Многие иностранные образования (даже являющиеся юридическими лицами, имеющими самостоятельную правоспособность) рассматриваются в стране их местонахождения в качестве структур фискально прозрачных

(то есть не имеющих статуса налогоплательщика), в связи с чем подтверждение такими структурами своего налогового резидентства будет просто невозможно (в качестве примера можно привести американские компании с ограниченной ответственностью, выбравшие фискально прозрачный режим («check-the-box»), или определенные виды немецких партнерств). При этом нельзя исключить представление такими структурами сертификатов налогового резидентства, ошибочно выданных им иностранными налоговыми органами.

Поэтому представляется целесообразным проводить верификацию налогового статуса иностранной структуры в любом случае, безотносительно к тому, исключает ли соответствующий международный налоговый договор свое применение к каким-либо видам структур или нет.

---

**Кстати, некоторые иностранные структуры (те же самые ограниченные партнерства — *limited partnerships*) не только не являются самостоятельными налогоплательщиками в стране своего места нахождения или образования, но и не являются самостоятельными юридическими лицами. К ним не только не применяются положения международных налоговых договоров, но они также не являются и плательщиками российского налога на прибыль в соответствии с НК РФ (в данном случае налогоплательщиками будут являться их участники). Это также следует иметь ввиду при определении налоговых последствий получения доходов от источников в РФ через такие структуры.**



**Борис Брук**  
Советник Dentons

## ФНС России выпустила рекомендации по применению ст. 54.1 НК РФ

10.03.2021 ФНС России выпустила письмо № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – «Письмо»). В нем изложены подходы, которыми должны руководствоваться налоговые органы при применении ст. 54.1 НК РФ.

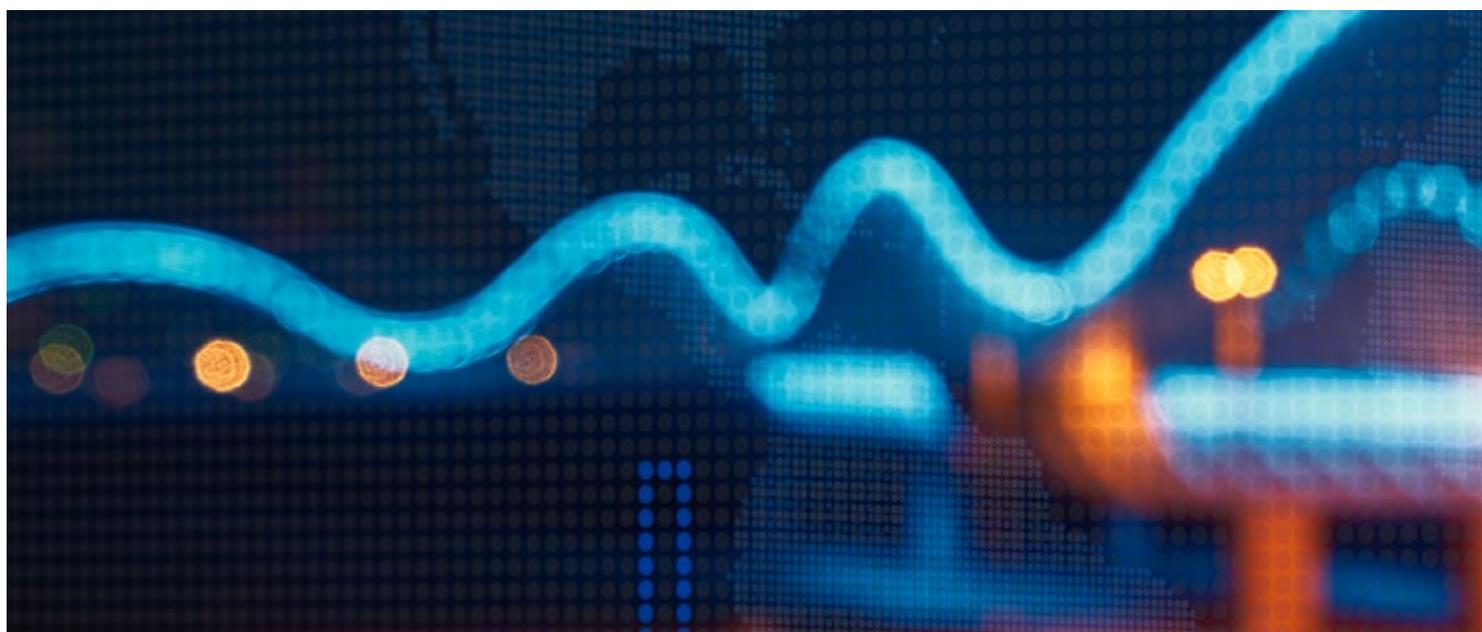
**Долгожданное письмо отвечает на ряд существенных вопросов, по поводу которых в практике не было единства (в первую очередь возможность реконструкции налоговых обязательств в рамках ст. 54.1 НК РФ, в которой ФНС России изначально отказывала налогоплательщикам в своих разъяснениях). Вместе с тем разъяснения ФНС России вызывают, пожалуй, не меньшее количество новых вопросов, которые еще предстоит разрешить на практике.**



**Анна Кнельц**  
Старший юрист Dentons

В кратком изложении Письмо затронуло следующие вопросы:

- Со ссылкой на положения ст.ст. 54.1 и 45 НК РФ ФНС России приводит в Письме следующие критерии оценки операций, совершенных налогоплательщиком:
  - реальность операции;
  - исполнение обязательства надлежащим лицом;
  - действительный экономический смысл хозяйственной операции;
  - деловую цель.
- В Письме ФНС России коснулась соотношения ст. 54.1 РФ и специальных антиуклонительных норм (например, правил о недостаточной капитализации (ст. 269 НК РФ), требования о наличии у лица фактического права на доход (ст. 7 НК РФ)). Статья 54.1 НК РФ обозначена регулятором как общая антиуклонительная норма, которая подлежит применению в случае, если налогоплательщик допустил искажение с целью обхода специальных антиуклонительных норм, при этом обеспечив формальное соблюдение таких норм.
- Согласно Письму, форма вины налогоплательщика влияет на определение налоговых последствий в случае, если сделка реально исполнена, но не тем лицом, которое было заявлено в качестве исполнителя согласно документам.



Письмо ориентирует налоговые органы на недопустимость предъявления налогоплательщикам формальных претензий и обязывает их устанавливать не только (1) факт неисполнения обязательства надлежащим лицом, но и (2) обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик:

- совершал умышленные действия с целью уменьшения размера налога, либо
- знал или должен был знать о том, что сделка в действительности исполняется не контрагентом, а иным лицом.

При этом в Письме ФНС России приводит наиболее распространенные признаки того, что сделка не была исполнена контрагентом налогоплательщика, и налогоплательщик действовал умышленно либо знал о том, что непосредственный контрагент налогоплательщика представлял собой техническую компанию.

Напрямую связан с формой вины налогоплательщика и размер штрафа за неуплату налога. В частности, штраф в размере 40% (п. 3 ст. 122 НК РФ) применяется в случае, если налогоплательщик преследовал цель неправомерного уменьшения налоговой обязанности либо знал об обстоятельствах, характеризующих контрагента как техническую компанию, и об исполнении обязательства иным лицом. Если же речь идет о том, что действия налогоплательщика при выборе контрагента не соответствовали стандарту разумного

поведения участника оборота, должен применяться обычный штраф в размере 20% (п. 1 ст. 122 НК РФ).

При этом, в случае если налогоплательщик докажет, что им проявлена коммерческая осмотрительность и он не знал и не должен был знать об обстоятельствах, характеризующих контрагента как техническую компанию, и предоставлении исполнения иным лицом, к такому налогоплательщику не только не должен применяться штраф за неуплату налога, но и в целом не может оспариваться его право на учет расходов и вычет НДС.

- Письмо допускает реконструкцию налоговых обязательств, в случае если сделка была реально исполнена, но привлеченный налогоплательщиком контрагент представлял собой техническую компанию, «встроенную» в цепочку совершения сделок между налогоплательщиком и реальным исполнителем. Бремя доказывания размера реального исполнения при этом возложено на налогоплательщика.

В частности, налоговая реконструкция может быть выполнена налоговым органом только в том случае, если налогоплательщик предоставил сведения и документы, позволяющие установить лицо, которое фактически исполнило сделку, и параметры спорной операции. При отсутствии таких данных право на налоговую реконструкцию не предоставляется. Более того,



ФНС России указывает на то, что в этом случае не предоставляется не только право на вычеты НДС, но и не применяется расчетный способ определения налоговой обязанности (ст. 31 НК РФ), поскольку в таком случае отсутствует операция, совершенная на рыночных условиях с установленным контрагентом (п. 11 Письма).

В то же время ФНС России допускает возможность применения расчетного способа определения налоговой обязанности в тех случаях, когда сделка реально исполнена и налогоплательщик должен был знать об обстоятельствах, свидетельствующих о невозможности исполнения обязательств контрагентом налогоплательщика (п. 17 Письма).

В Письме ФНС России также рекомендует взыскивать с контрагентов суммы налога, которые были уплачены налогоплательщиком в связи с отсутствием возможности реализовать право на вычет НДС и учет расходов в полном размере.

Кроме того, Письмо допускает налоговую реконструкцию и в том случае, если сделка была в действительности исполнена самим налогоплательщиком. В этом случае налоговый орган может учесть расходы и налоговые вычеты НДС в отношении подтвержденных налогоплательщиком операций по приобретению материальных и иных ресурсов, не связанных с оплатой труда и необходимых для достижения результата выполнения работ (оказания услуг).

После публикации Письма подходы ФНС России к вопросу налоговой реконструкции были в целом подтверждены ВС РФ в деле ООО «Фирма «Мэри», о котором мы также пишем в нашем обзоре.

- Письмо также содержит достаточно подробные комментарии в отношении процедуры выбора контрагента и критериев, которыми налогоплательщики должны руководствоваться в соответствии со стандартом осмотрительного поведения в гражданском обороте.

- Помимо этого, в Письме ФНС России коснулась деловой цели. В частности, регулятор разграничивает действительный экономический смысл сделки и оценку основного мотива совершения операции как самостоятельные критерии оценки. Кроме того, ФНС России ориентирует нижестоящие налоговые органы на то, что критерий деловой цели может быть применен к каждой отдельной сделке и в том случае, если они являются частью совокупности операций, общая деловая цель которых не вызывает вопросов. Вместе с тем такой подход вызывает некоторые сомнения, поскольку отдельные сделки в ряде взаимосвязанных сделок могут не достигать положительного результата, тем не менее будучи направленными на достижение общей деловой цели.
- Наконец, Письмо содержит краткие комментарии по вопросу о «дроблении бизнеса» и рекомендации в отношении мероприятий налогового контроля, которые налоговым органам следует проводить в рамках анализа каждого отдельного вопроса, затронутого в Письме.

Письмо будет крайне полезно налогоплательщикам, как минимум, в качестве попытки установить статус-кво и дать свод текущих подходов, которых на практике придерживаются налоговые органы и суды при применении ст. 54.1 НК РФ. Вместе с тем, как было указано выше, Письмо не только содержит разъяснения, которые, казалось бы, должны внести ясность в порядок применения ст. 54.1 НК РФ, но и ставят не меньшее количество вопросов. Так, например, весьма неопределенной представляется грань между знанием налогоплательщика об обстоятельствах, характеризующих контрагента как «техническую» компанию, и невыполнением налогоплательщиком стандарта разумного поведения участника оборота, и поиски этой грани могут породить новую волну споров по поводу применения ст. 54.1 НК РФ.

## В структуре налоговых органов создан налоговый орган по состоятельным физическим лицам

22.01.2021 ФНС России издан Приказ № ЕД-7-4/92@ «О создании Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 10» (далее – «**МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 10**»), во исполнение которого Приказом ФНС России от 25.01.2021 № ЕД-7-4/94@ утверждено положение о названном налоговом органе, а 01.02.2021 осуществлена его регистрация.

МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 10 создана в целях налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков – физических лиц, а также осуществления контроля за соблюдением ими валютного законодательства.

Согласно Приказу ФНС России от 11.06.2021 № ЕД-7-22/563@, к физическим лицам, подлежащим налоговому администрированию в МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 10, относятся физические лица, у которых суммарный объем полученных доходов за отчетный период превышает 500 млн руб. Для оценки данного критерия во внимание принимаются показатели доходов за два года из предшествующих четырех лет.

Кроме того, к крупнейшим налогоплательщикам – физическим лицам также могут быть отнесены физические лица, доход которых хоть и не превышает 500 млн руб. за отчетный период, но в отношении которых ФНС России принято решение об их отнесении к таковой категории по другим критериям. В качестве последних,

по словам представителей ФНС России, может быть принято во внимание, например, наличие контролируемых иностранных компаний, активов, операций и счетов за границей, родственные связи с состоятельными физическими лицами.

Как сообщают представители ФНС России, причиной создания налогового органа, специализирующегося на состоятельных физических лицах, стала потребность обеспечить необходимый уровень компетенций и знаний, в том числе из-за значительных изменений в налоговом законодательстве (введение правил о контролируемых иностранных компаниях, налоговом резидентстве, повышение налогового бремени состоятельных физических лиц), расширения международного обмена информацией, осуществления состоятельными физическими лицами сложных финансовых операций.

---

**Таким образом, в ближайшие годы можно ожидать качественного изменения подходов к контролю за налогообложением физических лиц и формированию единообразия в правоприменении в этой области.**



**Джангар Джальчинов**

Партнер, руководитель налоговой и таможенной практики Dentons



# Над обзором работали



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



**Алексей Матвеев**  
Советник



**Борис Брук**  
Советник



**Валентин Ларин**  
Советник



**Лидия Чарикова**  
Советник



**Алиса Пендюрина**  
Старший менеджер  
по трансфертному  
ценообразованию



**Антон Новак**  
Старший юрист



**Анна Кнельц**  
Старший юрист



**Мария Кочубей**  
Юрист



**Оксана Гончарова**  
Юрист



