

## Налоговое законодательство

---

**Законопроект № 46702-8 от 24.12.2021 О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части совершенствования порядка уплаты налогов)**

Законопроектом предлагается вместо существующей в настоящее время обязанности заполнения плательщиками большого количества платежных поручений с огромным количеством реквизитов внедрить институт единого налогового счета, открываемого каждому плательщику в Федеральном казначействе, куда налогоплательщики смогут перечислять единый налоговый платеж с указанием в платежном поручении только суммы платежа и ИНН налогоплательщика. При этом налоговый орган на основе имеющихся у него документов и информации самостоятельно засчитывает единый налоговый платеж в счет исполнения плательщиком обязанностей по уплате налогов, в том числе на основании информации, представляемой в некоторых случаях плательщиком.

Единый налоговый счет - это новая система учета подлежащих уплате и уплаченных налогов, которая позволит учитывать результаты исполнения налогоплательщиком обязательств перед бюджетами бюджетной системы РФ через формирование единого сальдо расчетов на его едином налоговом счете, что исключит наличие у налогоплательщика одно-

временно задолженности и переплаты по разным видам налогов и обеспечит экономически обоснованный расчет суммы пеней на общую сумму задолженности перед бюджетом. Взыскание общей суммы задолженности исключит применение налоговыми органами избыточных обеспечительных мер к плательщикам.

Законопроектом в целях внедрения единого налогового счета устанавливаются единые сроки уплаты налогов, что приведет к упрощению платежного календаря налогоплательщиков.

Введение института единого налогового счета планируется одновременно с расширением сервисных возможностей ФНС России – онлайн доступности для плательщиков детализации начислений и уплаты налогов, а также дальнейшей интеграции с IT-платформами плательщиков в этой части.

Необходимо отметить, что предлагаемая законопроектом система уплаты налогов уже прошла трехлетнюю апробацию и положительно зарекомендовала себя в виде института единого налогового платежа физического лица. Кроме того, Федеральным законом 29.11.2021 № 379-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» организациям и индивидуальным предпринимателям предоставлено

право на добровольной основе также использовать особый порядок уплаты (перечисления) налогов посредством уплаты единого налогового платежа.

Таким образом, реализация предлагаемых законопроектом мер представляет собой переход полностью к новой системе учета расчетов налогоплательщиков с бюджетами бюджетной системы РФ начиная с 2023 года.

Законопроект разработан совместно с Министерством финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службой.

В предварительных экспертных обсуждениях концепция новой системы учета положительно оценена налогоплательщиками, экспертным и бизнес сообществом.

**Законопроект № 47595-8 от 27.12.2021 О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации (о порядке наложения предварительных обеспечительных мер на имущество налогоплательщика)**

Правительством РФ в Госдуму внесен законопроект, устанавливающий порядок наложения предварительных обеспечительных мер на имущество организации или ИП после составления акта камеральной налоговой проверки или после вынесения решения о проведении выездной налоговой проверки.

Обязательным условием применения предварительных обеспечительных мер является согласование принимаемого решения с руководителем (заместителем руководителя) вышестоящего налогового органа либо федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Совокупная стоимость имущества, в отношении которого могут быть приняты предварительные обеспечительные меры, не может

превышать сумму, определяемую как положительная разница между совокупной суммой налогов, сборов, страховых взносов, рассчитанных исходя из среднеотраслевой налоговой нагрузки в соответствии с методикой, утвержденной Правительством Российской Федерации, и совокупной суммой налогов, сборов, страховых взносов, уплаченных организацией, индивидуальным предпринимателем за период, проверяемый в рамках выездной налоговой проверки (далее в настоящей статье - отклонение от среднеотраслевой нагрузки).

В целях соблюдения прав третьих лиц, вступающих в правоотношения с проверяемым лицом, законопроектом предусматривается размещение на официальном сайте ФНС России информации как о принятых решениях о принятии предварительных обеспечительных мер, так и о самом факте принятия решения о назначении выездной налоговой проверки.

**Законопроект «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в целях внедрения электронной банковской гарантии» №**

В целях повышения доступности и безопасности использования банковских гарантий при возмещении сумм НДС и акцизов Минфин России предлагает внедрить институт электронной банковской гарантии, которая будет поступать в налоговые органы непосредственно от гарантов, что позволит, по мнению финансового ведомства, сократить временные и финансовые затраты налогоплательщиков, гарантов и налоговых органов, обеспечит быструю и прозрачную логистику, сократит время возмещения сумм налогов.

С законопроектом можно ознакомиться на сайте <https://regulation.gov.ru>

## Налоговый контроль

---

Письмо ФНС России от 02.12.2021 N EA-4-15/16838 «О направлении уведомлений о вызове налогоплательщика в налоговый орган в рамках пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ»

В соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговым органам предоставлено право вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах (далее - Уведомление).

Вместе с тем ФНС России были установлены следующие нарушения, допускаемые территориальными налоговыми органами в своей работе:

- 1) направление уведомлений с целью истребования у налогоплательщиков документов;
- 2) в уведомлениях содержится требование налоговых органов представить уточненные налоговые декларации (расчеты), в связи с выявленными налоговыми органами ошибками (противоречиями, несоответствиями) в представленных налогоплательщиками налоговых декларациях (расчетах);
- 3) отсутствие в Уведомлениях подробного описания оснований вызова;
- 4) вызов в налоговые органы на заседание комиссии по легализации налоговой базы.

Таким образом, налоговыми органами нарушается порядок истребования документов, предусмотренный ст.ст. 93, 93.1 НК РФ, а

также подменяются мероприятия налогового контроля, предусмотренные п. 3 ст. 88 НК РФ.

В целях исключения неправомерного направления уведомлений о вызове в налоговый орган и недопущения при направлении уведомлений в рамках пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ подмены мероприятий налогового контроля, предусмотренных ст.ст. 93.93.1 НК РФ, а также п. 3 ст. 88 НК РФ, необходимо обеспечить соблюдение территориальными налоговыми органами:

- положений пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ и соответствие направляемого уведомления, утвержденной форме, в том числе с указанием подробного описания оснований вызова;
- положений ст.ст. 93.93.1 НК РФ при истребовании документов (информации);
- положений п. 3 ст. 88 НК РФ при направлении требований о представлении пояснений в случае выявления в ходе камеральных налоговых проверок ошибок (противоречий, несоответствий) в представленных налогоплательщиками налоговых декларациях (расчетах).

Одновременно ФНС России обратила внимание, что организация работы комиссий по вопросам правильности формирования налоговой базы отменена последовательно письмами ФНС России от 21.03.2017 N ЕД-4-15/5183@, от 25.07.2017 N ЕД-4-15/14490@ и от 07.07.2020 N БС-4-11/10881@. Соответственно, в рамках камеральных налоговых проверок проведение комиссий по легализации налоговой базы не предусмотрено.

## Налоговое администрирование

---

**Приказ ФНС от 01.11.2021 года № ЕД-7-14/948@ «О внесении изменений в приложения к приказу ФНС России от 31.08.2020 № ЕД-7-14/617@»**

Внесены изменения в формы и требования к оформлению документов, представляемых при государственной регистрации юридических лиц и ИП.

13 июля 2021 года вступили в силу положения Федерального закона от 02.07.2021 года № 354-ФЗ, в соответствии с которыми в ЕГРЮЛ должны содержаться, в том числе, сведения о заключенном заемщиком - непубличным АО или ООО договора конвертируемого займа.

Кроме того, в ЕГРЮЛ должны быть внесены сведения о займодавце и размере (максимальном размере) его доли в уставном капи-

тале, которую он может получить (приобрести) в результате реализации соответствующего права по договору конвертируемого займа.

С учетом указанных изменений ФНС России были внесены изменения в форму № Р13014 (Заявление о государственной регистрации изменений, внесенных в учредительный документ юридического лица, и (или) о внесении изменений в сведения о юридическом лице, содержащиеся в ЕГРЮЛ).

Также изменения внесены и в требования к оформлению документов, представляемых в регистрирующий орган.

Новая форма заявления и требования к оформлению документов действуют с 18 декабря 2021 года.

## НДС

---

**Письмо Минфина России от 18.11.2021 года № 03-07-11/93155**

Сумма денежных средств в виде обеспечительного платежа, взимаемого арендодателем в рамках заключенного договора аренды, по мнению Минфина России, следует рассматривать как оплату (частичную оплату), полученную в счет предстоящего оказания услуг по аренде. Поэтому данные денежные средства, на основании пп.1 п.1 ст. 146, п.1 ст. 154 НК РФ подлежат включению в налоговую базу по НДС либо на момент заключения договора аренды (в случае, если обеспечительный платеж, внесенный арендатором до

заключения договора аренды, зачтен в счет обеспечительного платежа по договору аренды), либо на момент получения денежных средств (в случае внесения обеспечительного платежа после заключения договора аренды).

Суммы НДС, предъявленные арендатору в отношении обеспечительного платежа, перечисленного арендодателю в рамках договора аренды и включенного арендодателем в налоговую базу по данному налогу, принимаются к вычету при соблюдении условий, установленных статьями 171 и 172 НК РФ.

**Письмо Минфина России от 23.11.2021 года № 03-07-11/94424**

В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ налоговая база по НДС увеличивается на суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанные с оплатой реализованных товаров (работ, услуг).

По мнению Минфина России, при принятии налоговыми органами решений о правомерности применения (неприменения) налогоплательщиками подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ НК РФ следует руководствоваться в том числе постановлением Президиума ВАС РФ от 5 февраля 2008 года № 11144/07 в отношении спора между налоговым органом и ОАО по вопросу обложения НДС сумм, полученных обществом за просрочку исполнения обязательств контрагентом.

В данном постановлении указано, что суммы неустойки как ответственности за просрочку исполнения обязательств, полученные обществом от контрагента по договору, не связаны с оплатой товара в смысле упомянутого положения ст. 162 НК РФ, поэтому обложению НДС не подлежат.

В то же время Минфин России отметил, что если полученные продавцами от покупателей суммы в виде неустойки (штрафа, пени), предусмотренные условиями договоров, по существу не являются неустойкой (штрафом, пеней), обеспечивающей исполнение обязательств, а фактически относятся к элементу ценообразования, предусматривающему оплату товаров (работ, услуг), то такие суммы включаются в налоговую базу по НДС на основании указанной нормы ст. 162 НК РФ.

**Письмо ФНС от 30.11.2021 года № СД-4-3/16725@, Письмо Минфина России от 26.11.2021 N 03-07-15/96173**

Минфином России даны разъяснения по по-

рядку применения вычетов по НДС в отношении товаров (работ, услуг), приобретенных за счет заемных средств, при реализации инвестиционных проектов

В силу положений п. 2.1 и п.п. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ суммы НДС по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам, нематериальным активам, имущественным правам, приобретенным налогоплательщиком полностью за счет субсидий и (или) бюджетных инвестиций, предоставленных бюджетами бюджетной системы РФ на безвозмездной и безвозвратной основе, по общему правилу к вычету не принимаются (подлежат восстановлению).

При этом Минфин России отметил, что в случае если за счет средств федерального бюджета организации предоставляются бюджетные инвестиции в целях реализации инвестиционных проектов и договорами о предоставлении таких бюджетных инвестиций, заключенных в установленном законодательством РФ порядке, предусмотрено право организации перечислять полученные из федерального бюджета целевые денежные средства в качестве заемного финансирования юридических лиц, непосредственно реализующих инвестиционные проекты, то положения вышеуказанных п. 2.1 и п.п. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ в отношении товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, нематериальных активов, имущественных прав, приобретенных этими юридическими лицами за счет средств указанного заемного финансирования, не применяются.

В случае, если заемное обязательство юридического лица, возникшее на основании договора займа, в дальнейшем на основании дополнительного соглашения к этому договору займа конвертируется во вклад в уставный капитал юридического лица, то на основании

пп. 6 п. 3 ст. 170 НК РФ ранее принятые к вычету суммы НДС по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам, нема-

териальным активам, имущественным правам, приобретенным за счет заемного финансирования, подлежат восстановлению.

## Налог на прибыль

---

### Письмо Минфина России от 13.12.2021 N 03-03-07/101037

Минфином даны разъяснения об учете убытков в целях налога на прибыль иностранной организацией, осуществляющей деятельность через постоянные представительства в РФ в рамках единого технологического процесса.

Минфин указал, что в общем случае консолидация расчетов налоговой базы и суммы налога по разным представительствам иностранной организации НК РФ не допускается (п. 4 ст. 307 НК РФ)

Для целей исчисления и уплаты налога на прибыль в Российской Федерации иностранная организация исчисляет сумму налога на прибыль отдельно по каждому постоянному представительству, и при определении налоговой базы в рамках обособленного подразделения могут быть учтены только те виды расходов, которые произведены и относятся к деятельности конкретного постоянного представительства иностранной организации в Российской Федерации.

Из указанного следует, что положения п. 5 ст. 307 НК РФ в части переноса убытков (ст. 283 НК РФ) применимы иностранными организациями, осуществляющими деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, только при определении налоговой базы в рамках исчисления налоговой базы конкретным постоянным представительством иностранной организации на территории Российской Федерации.

При этом, если иностранная организация

осуществляет через постоянные представительства деятельность в рамках единого технологического процесса, она вправе рассчитывать налогооблагаемую прибыль, относящуюся к ее деятельности через отделение на территории Российской Федерации, в целом по группе таких отделений при условии применения всеми входящими в группу отделениями единой учетной политики в целях налогообложения.

Кроме того, как следует из абз. 2 п. 4 ст. 307 НК РФ, согласование с ФНС России применения консолидированного расчета иностранной организацией, осуществляющей через отделения на территории РФ деятельность в рамках единого технологического процесса, не требуется.

### Письмо Минфина России от 07.12.2021 N 03-03-07/99171

По вопросу об учете доходов ИТ-организацией в целях применения пониженных ставок по налогу на прибыль и тарифов страховых взносов Минфином России даны разъяснения, согласно которым доходы от предоставления ИТ-организацией по лицензионным договорам российским пользователям прав использования программы для ЭВМ, которая принадлежит иностранной организации, а также доходы от оказания услуг по технической поддержке указанной программы и доходы от оказания консультационных услуг по ее внедрению в доле доходов ИТ-организации от осуществления деятельности в области информационных технологий не учитываются.

**Письмо Минфина России от 08.12.2021 N 03-03-06/1/99816**

Разъяснен порядок учета в целях налога на прибыль дохода по ценным бумагам, полученным по договору залога в счет обеспечения обязательств должника - владельца ценных бумаг.

Минфин отметил, что залог между залогодателем и залогодержателем возникает на основании договора. В случаях, установленных законом, залог возникает при наступлении указанных в законе обстоятельств (залог на основании закона) (статья 334.1 ГК РФ).

Как следует из названных норм ГК РФ, при заключении договора залога не происходит переход прав собственности на заложенное имущество (предмет залога) от залогодателя к залогодержателю.

Учитывая указанное, считаем, что в том случае если налогоплательщик получает по договору залога ценных бумаг, заключенному в обеспечение обязательств должника - владельца ценных бумаг, право на выплачиваемый эмитентом доход по таким ценным бумагам, то причитающиеся суммы дохода являются безвозмездно полученными и подлежат учету в составе доходов в общем порядке.

## Налог на имущество

---

**Письмо ФНС от 29.11.2021 года № БС-4-21/16631@ (вместе с «Обзором основных положений Федерального закона от 29.11.2021 N 382-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую НК РФ» (по вопросам налогообложения имущества)»)**

Налоговым ведомством разъяснены положения Федерального закона от 29.11.2021 № 382-ФЗ, которым были внесены многочисленные изменения в НК РФ, в том числе по налогу на имущество организаций.

В частности, внесенными изменениями: предусмотрена возможность установления дифференцированных налоговых ставок по налогу на имущество организаций в зависимости от вида недвижимого имущества; установлены налоговые льготы введены новые процедурные сроки для ознакомления с сообщениями налоговых органов об исчисленных суммах транспортного налога, налога на имущество организаций, земельного налога; установлены правила налогообложения имущества, переданного в аренду по договору

лизинга и т.д.

**Письмо Минфина России от 14.12.2021 N 03-05-05-01/101648**

Даны разъяснения по вопросу о налоге на имущество организаций в отношении капитальных вложений в арендованные объекты основных средств.

Ведомством отмечено, что с 1 января 2022 порядок признания затрат в качестве капитальных вложений и активов - в качестве основных средств установлен соответственно ФСБУ 26/2020 "Капитальные вложения" и ФСБУ 6/2020 "Основные средства", утвержденными приказом Минфина России от 17.09.2020 N 204н (организация может принять решение о применении данных ФСБУ до указанного срока).

Для целей бухгалтерского учета объектом основных средств считается актив, характеризующийся одновременно признаками, установленными п. 4 ФСБУ 6/2020.

Затраты организации на улучшение и (или)

восстановление объектов основных средств признаются в соответствии с п. 6 ФСБУ 26/2020 (за исключением затрат, указанных в п. 16 ФСБУ 26/2020) в бухгалтерском учете капитальными вложениями при соблюдении условий, установленных п. 5 ФСБУ 26/2020.

Согласно п. 18 ФСБУ 26/2020 капитальные вложения по их завершении, то есть после приведения объекта капитальных вложений в состояние и местоположение, в которых он пригоден к использованию в запланированных целях, считаются основными средствами.

Следовательно, по мнению Департамента, если затраты на неотделимые улучшения в арендованный объект недвижимого имущества удовлетворяют условиям пунктов 5 и 6 ФСБУ 26/2020, а по их завершении учитываются в качестве основных средств на условиях пункта 4 ФСБУ 6/2020, то такой объект основных средств (затраты на неотделимые улучшения в арендованный объект недвижимого имущества) подлежит обложению налогом на имущество организаций у арендатора до их выбытия из состава основных средств.

## НДФЛ

---

### Письмо Минфина России от 19.11.2021 N 03-04-06/93494

Ведомством даны разъяснения по порядку исчисления и уплаты НДФЛ при получении доходов от нескольких организаций, в сумме превышающих 5 млн руб. за налоговый период.

ФНС указано, что на основании абзаца третьего п. 3 ст. 226 НК РФ исчисление суммы налога производится налоговым агентом без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога.

В соответствии с абз. 4 п. 6 ст. 228 НК РФ если общая сумма налога, исчисленная налоговым органом в порядке, установленном ст. 225 НК РФ, превышает совокупность суммы налога, удержанной налоговыми агентами, и суммы налога, исчисленной налогоплательщиками исходя из налоговой декларации, в

отношении доходов налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду, то уплата налога на доходы физических лиц согласно ст. 228 НК РФ производится налогоплательщиком на основании направленного налоговым органом налогового уведомления об уплате налога.

Таким образом, при получении налогоплательщиком доходов от нескольких организаций (налоговых агентов), в сумме превышающих 5 миллионов рублей за налоговый период, и при условии, что общая сумма налога, исчисленная налоговым органом в порядке, установленном ст. 225 НК РФ, превышает совокупность суммы налога, удержанной указанными налоговыми агентами, уплата соответствующей суммы налога производится налогоплательщиком на основании направленного налоговым органом налогового уведомления не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.



## Страховые взносы

---

**Письмо ФНС России от 16.12.2021 N БС-4-11/17658@ По вопросу о применении пониженных тарифов страховых взносов организациями, осуществляющими деятельность в области информационных технологий (вместе с Письмом Минфина России от 23.09.2021 N 03-15-07/77271)**

Для применения пониженных тарифов страховых взносов в 2021 г. имеющая государственную аккредитацию или свидетельство о регистрации в качестве резидента технико-внедренческой ОЭЗ или промышленно-производственной ОЭЗ ИТ-организация, которая уже перешла на уплату страховых взносов по пониженным тарифам до 1 января 2021 г., должна выполнять условия о доле доходов от ИТ-деятельности и средней численности работников за отчетные (расчетный) периоды 2021 г., независимо от соблюдения ею указанных условий за период с января по сентябрь 2020 г.

Организация, не являющаяся вновь созданной, имеющая документ о государственной аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий, или свидетельство о регистрации в качестве резидента технико-внедренческой ОЭЗ или промышленно-производственной ОЭЗ, не применявшая установленные пп. 1.1 п. 2 ст. 427 НК РФ пониженные тарифы страховых взносов до 1 января 2021 г., вправе перейти на них с 1 января 2021 г., если выполняет вышеуказанные условия о доле доходов от осуществления деятельности в области информационных технологий и средней численности работников за период с января по сентябрь 2020 г.

При этом в целях перехода на пониженные тарифы страховых взносов с 1 января 2021 г.

в долю доходов от осуществления деятельности в области информационных технологий, определяемую за период с января по сентябрь 2020 г., не включаются доходы от предоставления прав использования разработанных организацией программ для ЭВМ, баз данных по лицензионным договорам (в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним через информационно-телекоммуникационную сеть "Интернет"), если такие права состоят в получении возможности распространять рекламную информацию в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет" и (или) получать доступ к такой информации, размещать предложения о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в информационно-телекоммуникационной сети "Интернет", осуществлять поиск информации о потенциальных покупателях (продавцах) и (или) заключать сделки.

**Письмо ФНС России от 13.12.2021 N БС-4-11/17334@**

Даны разъяснения по вопросу о страховых взносах при реорганизации организации в форме присоединения.

Согласно позиции ФНС при реорганизации в форме присоединения присоединяемая организация прекращает свою деятельность.

На основании п. 2 ст. 58 ГК РФ при присоединении юридического лица к другому юридическому лицу к последнему переходят права и обязанности присоединенного юридического лица.

База для исчисления страховых взносов не

является предметом передачи правопреемнику прав и обязанностей согласно процедуре, предусмотренной ГК РФ.

С учетом положений п. 3 ст. 55 НК РФ при реорганизации юридического лица в форме присоединения последним расчетным периодом для присоединяемой организации является период с начала календарного года и до момента реорганизации.

Следовательно, с выплат и вознаграждений, начисленных присоединяемой организацией в пользу физических лиц в данном расчетном периоде, такая организация должна исчислить

страховые взносы и в соответствии с положениями п. 15 ст. 431 НК РФ до составления промежуточного ликвидационного баланса представить в налоговый орган расчет по страховым взносам за период с начала расчетного периода по день представления указанного расчета включительно.

Таким образом, у правопреемника нет правовых оснований для учета в базе для исчисления страховых взносов выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц, ранее начисленных в присоединившейся к нему организации.

## Судебная практика

---

**Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13.12.2021 по делу N А40-118073/2019 (АО "ТД "Перекресток")**

По результатам повторной выездной налоговой проверки АО "ТД "Перекресток" было предложено уплатить недоимку по налогу на прибыль организаций и налогу с доходов, полученных иностранной организацией от источников в Российской Федерации, в общей сумме 1,5 млрд. руб.

Не согласившись с решением Управления, Общество обратилось в ФНС, решением которой апелляционная жалоба заявителя была оставлена без удовлетворения, что явилось основанием для обращения Общества в суд.

Решением Арбитражного суда г. Москвы требования налогоплательщика были удовлетворены.

Однако суд апелляционной инстанции встал на сторону налогового органа и отменил решение суда первой инстанции.

Общество входит в группу компаний Х5 (да-

лее – «Группа Х5»).

Материнской компанией Группы Х5 является публичная компания Х5 Retail Group N.V. (Нидерланды) (далее – «Х5 Retail Group»).

В 2013 году Группой Х5 было принято решение об осуществлении реструктуризации, целями которой являлись придание структуре Группы Х5 большей прозрачности для потенциальных инвесторов, повышение ее инвестиционной привлекательности путем перевода на Общество российских компаний Группы Х5, изначально находившихся во владении иностранных компаний, а также создание на базе Общества консолидированной группы налогоплательщиков в соответствии с российским законодательством (далее - "КГН").

План изменения холдинговой структуры был рассмотрен и согласован ФАС России, а также службами Люксембурга.

Общество в целях реализации согласованного плана приобрело доли в уставном капитале ООО "Агроаспект" и ООО "Агроторг", нахо-

дившиеся во владении иностранных компаний.

Согласно позиции налогового органа:

- сделки приобретения Обществом долей в ООО "Агроаспект" и ООО "Агроторг" были направлены на вывод денежных средств из РФ в интересах иностранных компаний без уплаты налогов в РФ;

- перечисление оплаты долей в ООО "Агроаспект" и ООО "Агроторг" в пользу X5 Retail Group и выплата процентов в пользу X5 Retail Holding являются "скрытым" распределением прибыли КГН в интересах компаний холдинга без намерения уплатить причитающиеся налоги на территории РФ и потому должны рассматриваться как дивиденды в адрес акционеров Группы X5.

Удовлетворяя требования налогоплательщика, суд первой инстанции пришел к выводу о том, что Управлением не приведено достаточных доказательств для подтверждения фиктивного характера спорных сделок, Общество имело деловую цель, для достижения которой совершены спорные сделки в проверяемый период, посчитал не имеющими преюдициального характера обстоятельства, установленные судами при рассмотрении дела № А40-118135/2019, возврат в итоге денежных средств в Российскую Федерацию в распоряжение Общества подтверждает доводы Общества об отсутствии умысла на вывод денежных средств в иностранную юрисдикцию.

Отменяя решение суда первой инстанции, апелляция признала заслуживающими внимания доводы налогового органа относительно применения в настоящем деле выводов судебных инстанций, сделанных при рассмотрении дела № А40-118135/19 по заявлению ООО «Агроаспект», также входящего в Группу X5, в рамках которого судом уже была дана оценка сделок, которые являются предметом рассмотрения и в настоящем деле, а также сде-

лан вывод об отсутствии у компаний X5 Retail Group N.V. (Нидерланды), X5 Retail Holding Limited (Кипр), X5 Capital S.a.r.l. (Люксембург) фактического права на доход в целях применения международных соглашений по вопросам избежания двойного налогообложения.

При этом суд указал, что о недобросовестности налогоплательщиков может свидетельствовать ситуация, когда с помощью инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, создаются схемы незаконного обогащения за счет бюджетных средств, что может привести к нарушению публичных интересов в сфере налогообложения. Заключенные сделки должны не только формально не противоречить законодательству, но и не вступать в противоречие с общими запретами недопустимости недобросовестного осуществления прав налогоплательщиком.

Суд согласился с позицией налогового органа о том, что благодаря указанным сделкам были созданы основания для перечисления выручки в пользу материнской компании группы без уплаты налога на территории Российской Федерации, что было бы невозможно при выплате дивидендов акционерам.

Цель создания КГН не может оправдывать действия налогоплательщика и связанных с ним лиц по созданию условий для перечисления части выручки КГН в пользу иностранных юридических лиц, находящихся в юрисдикции с более льготным налогообложением.

**Решение Арбитражного суда г. Москвы от 29.12.2021 по делу N А40-182255/20-107-3594 (АО «АВТОВАЗ»)**

Общество в 2014-2016 годах отразило в составе внереализационных расходов по налогу на прибыль организаций затраты в виде процентов по долговым обязательствам в размере более 19 млн. руб., в том числе по договорам займа заключенным с компанией "Renault

s.a.s." (Франция).

Инспекцией в рамках проверки установлено, что доля косвенного участия компании "Renault s.a.s." в уставном капитале Общества, через основного участника компанию "Allisnec Rostec Auto B.V.", составила 35%, в связи с чем, задолженность по договорам займа с этой иностранной компанией является контролируемой и к ней применяются положения пунктов 2 - 4 статьи 269 НК РФ, предусматривающие определение предельного размера подлежащих учету в составе внереализационных расходов процентов, выплаченных по контролируемой задолженности, исходя из коэффициента капитализации российского заемщика, рассчитываемого на последнюю отчетную дату соответствующего отчетного (налогового) периода, при условии, если размер контролируемой задолженности на конец отчетного (налогового) периода более чем в три раза превышает разницу между суммой активов и величиной обязательств (собственный капитал или чистые активы).

В виду установления контролируемой задолженности налоговым органом был произведен расчет собственного капитала (чистых активов) по данным бухгалтерской отчетности за 1 квартал 2015 года и установлено, что непогашенная на 31.03.2015 контролируемая задолженность в три раза превышает размер собственного капитала (разницы между суммой активов и обязательств), в связи с чем, рассчитана предельная величина процентов, признаваемых в составе расходов и установлено превышение данной величины более чем на 80 млн. руб.

Указанная сумма процентов в силу пункта 4 статьи 269 НК РФ были переклассифицированы в дивиденды и с нее в силу статей 309, 310 НК РФ и подпункта "b" пункта 2 статьи 10 Конвенции между Правительством Российской

Федерации и Правительством Французской Республики от 26.11.1996 "Об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доход и имущество" (далее - Конвенция) подлежал уплате налог на доходы в виде дивидендов по ставке 10% в размере 8 217 633 р. в качестве налогового агента.

Также налоговым органом установлено неправильное применение Обществом при расчете налога с дивидендов пониженной ставки 5% по подпункту "а" пункта 2 статьи 10 Конвенции в виду несоблюдения установленной данным пунктом критериев, что привело к занижению налога за 3-4 квартал 2015 года.

Общество, возражая против снятия расходов в виде процентов и переклассификации их в дивиденды за 1 квартал 2015 года, ссылаясь на то, что инспекцией при расчете собственного капитала (чистых активов) для расчета коэффициента капитализации неправильно применены положения подпункта 2 пункта 1 статьи 2 Федерального закона от 08.03.2015 N 32-ФЗ, предусматривающие исключение из расчета величины собственного капитала положительных (отрицательных) курсовых разниц, определенных при перерасчете долговых обязательств выраженных в иностранной валюте в течение всего периода формирования дебиторской задолженности с 01.07.2014 по даты окончания отчетного периода 31.03.2015.

Налоговый орган, возражая против расчетов Общества, указывал на то, что заявитель неправомерно исключает из расчета величины собственного капитала сальдо по курсовым разницам, определенное нарастающим итогом с 01.07.2014 по 31.03.2015, поскольку это противоречит Порядку определения стоимости чистых активов, утвержденного Прика-

зом Минфина России от 28.08.2014 N 84н (далее - Порядок) и положениям статей 269, 272, 328 НК РФ исключающим расчет показателей для определения предельного размера процентов нарастающим итогом с начала года (расчет производится только исходя из показателей отчетного периода).

Суд признал позицию налогоплательщика неправомерной. При этом он исходил из следующего:

- Курсовая разница (положительная или отрицательная) и сальдо по курсовым разницам определяется отдельно за каждый отчетный период на дату его окончания или на дату исполнения обязательства, если такое исполнение произошло до окончания отчетного периода, поскольку сравнивается рублевая оценка обязательства, выраженного в иностранной валюте по курсу на даты окончания периода с обязательством по курсу на даты окончания предыдущего отчетного периода.

Именно в таком виде курсовая разница, определенная за конкретный отчетный период, участвует в формировании величины чистых активов за этот конкретный отчетный период в силу Порядка и положений Приказа N 154н путем учета в составе прочих доходов или расходов.

Никаких оснований для учета при определении величины чистых активов за конкретный отчетный период курсовой разницы, определенной за предыдущие периоды Порядок и Приказ N 154н не предусматривает.

В целях применения положений Закона N 32-ФЗ необходимо исключить из расчета величины чистых активов за конкретный период курсовые разницы, определенные именно за

этот конкретный период, а не величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) всех предыдущих периодов с начала деятельности организации, в составе которой возможно имеются в какой то части учтенные ранее при составлении бухгалтерской отчетности курсовые разницы за предыдущие периоды, что и было сделано налоговым органом.

Данный порядок соответствует правилам определения предельного размера процентов и соответственно необходимых для его расчета показателей (величина задолженности, активы и обязательства организации, собственный капитал и доля в уставном капитале) исключительно за конкретный отчетный период, а не нарастающим итогом, которые установлены исходя из анализа положений статей 269, 272, 285 и 328, с учетом их толкования в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17.09.2013 N 3715/13.

- Поскольку компания "Renault s.a.s." облагала полученные от Общества суммы процентов, перекавалифицированных в дивиденды, в соответствии с режимом общего права по установленной налоговым законодательством Франции ставки 33,33%, без освобождения от уплаты налога из расчета данных сумм (дивидендов), Общество неправомерно применило к налогообложению дивидендов за 1, 3-4 квартал 2015 года и 2016 год пониженную ставку 5% ввиду отсутствия соблюдения условий предусмотренных подпунктом "а" пункта 2 статьи 10 Конвенции для ее применения, в связи с чем, налоговый орган правомерно применил при обложении налогом на доходы в виде дивидендов ставку 10% предусмотренную подпунктом "b" данной нормы.

## Эксперты

---



### Инна Бацылева

---

Партнер

[batsyleva@bsh-cons.ru](mailto:batsyleva@bsh-cons.ru)  
+7 (495) 743-51-90 (доб.2202)



### Екатерина Шатилова

---

Руководитель практики налогового консультирования и налоговых споров

[shatilova@bsh-cons.ru](mailto:shatilova@bsh-cons.ru)  
+7 (495) 743-51-90 (доб. 2201)



### Елена Лекарова

---

Руководитель отдела налогового консультирования

[lekarova@bsh-cons.ru](mailto:lekarova@bsh-cons.ru)  
+7 (495) 743-51-90 (доб.2200)



### Юлия Михайлова

---

Ведущий юрисконсульт

[mikhaylova@bsh-cons.ru](mailto:mikhaylova@bsh-cons.ru)  
+7 (495) 743-51-90 (доб. 2022)