



Налоги для иностранных компаний в России

№
5

Ежемесячный обзор

Языковая версия

- Русский
- Французский
- Китайский
- Арабский
- Английский
- Испанский

НОЯ.-ДЕК.

2024



Переквалификация роялти в дивиденды: старые риски не теряют своей актуальности

Страновая отчётность налогоплательщиков: отсутствие возможности не освобождает от ответственности

Международный лизинг в современных условиях: налоговые и санкционные риски

Валютные ограничения на выдачу займов резидентами в адрес нерезидентов



Уважаемые коллеги!

Представляем вашему вниманию пятый номер периодического обзора, посвящённого вопросам налогообложения иностранных компаний в России. В данном обзоре рассмотрены тенденции и изменения в этой сфере за последнее время.

В одной из ключевых статей мы разобрали актуальную тему переквалификации роялти в дивиденды. Роялти представляет собой пассивный доход, который не связан с ведением хозяйствующим субъектом активной экономической деятельности. При проведении проверок налоговые органы уделяют особое внимание лицензионным платежам, особенно если они выплачиваются иностранной взаимозависимой компании, зарегистрированной в государстве, с которым у РФ заключено соглашение об избежании двойного налогообложения (СО-ИДН). Такое внимание проверяющих обусловлено тем, что под видом уплаты роялти налогоплательщик может пытаться вывести средства из России в иностранную юрисдикцию с минимальными налоговыми издержками.

В условиях развития международного бизнеса для различных юрисдикций повышается важность составления и предоставления международной

группой компаний страновой отчётности, направленной на контроль трансфертного ценообразования. В статье настоящего обзора мы проанализировали существующие законы, которые регулируют процесс подготовки и предоставления страновой отчётности, а также рассмотрели предстоящие изменения в налоговом законодательстве, которые могут вступить в силу с 2025 года.

Кроме того, в нашем обзоре уделено особое внимание международному лизингу в современных реалиях. Специалисты изучили ключевые налоговые и санкционные риски, а также рассмотрели новые тенденции в судебной практике по этому вопросу.

Надеемся, что этот обзор будет полезным для вас.

С уважением, Кирилл Бабаев,
президент НКЦ

Содержание:

| | |
|---|----|
| Переквалификация роялти в дивиденды: старые риски не теряют своей актуальности _____ | 4 |
| Страновая отчётность налогоплательщиков: отсутствие возможности не освобождает от ответственности _____ | 11 |
| Международный лизинг в современных условиях: налоговые и санкционные риски _____ | 18 |
| Валютные ограничения на выдачу займов резидентами в адрес нерезидентов _____ | 24 |
| Анонс следующего номера _____ | 27 |



Переквалификация роялти в дивиденды:

Старые риски не теряют своей актуальности.



Роялти относятся к пассивным доходам, которые не связаны с ведением хозяйствующим субъектом активной экономической деятельности. При проведении проверок налоговые органы уделяют лицензионным платежам пристальное внимание, особенно если они выплачиваются иностранной взаимозависимой компании, зарегистрированной в государстве, с которым у РФ заключено соглашение об избежании двойного налогообложения (далее – «СОИДН»).

Такое внимание проверяющих обусловлено тем, что под видом уплаты роялти налогоплательщик может осуществлять вывод денежных средств из России в иностранную юрисдикцию с минимальными налоговыми издержками.

Как правило, по итогам анализа операций по выплате роялти налоговые органы осуществляют два типа доначислений:

1. Доначисления по налогу на прибыль организаций, обусловленные исключением из налоговой базы лицензиата расходов на уплату роялти;
2. Доначисления по налогу у источника, обусловленные отказом в применении льготной ставки, закрепленной в СОИДН.

Вышеуказанные доначисления производятся по следующим основаниям:

| Доначисляемый налог | Налог на прибыль | Налог у источника |
|------------------------|----------------------------------|--|
| Основание доначисления | Отсутствие деловой цели операции | Отсутствие у лицензиара статуса фактического получателя дохода |

В то же время, согласно сложившейся практике, налоговые органы при оспаривании порядка налогообложения роялти не просто вменяют налогоплательщику злоупотребление правом, направленное на получение необоснованной налоговой выгоды, но и осуществляют переквалификацию выплаченных лицензионных платежей в дивиденды. Путем такой переквалификации налоговые органы достигают целей доначисления налогов, поскольку:

- Любые формы распределения прибыли относятся к расходам, которые не учитываются для целей налогообложения¹;
- В отсутствие подтверждения статуса фактического получателя дохода (далее – «ФПД»), дивиденды подлежат обложению налогом у источника по ставке 15%.

До недавнего времени считалось, что проблема налоговых рисков выплаты иностранной взаимозависимой компании лицензионных платежей перестала быть актуальной, поскольку судебная практика по данному вопросу сформировалась в период с 2018 года по 2023 год. Однако в последнем Обзоре правовых позиций ФНС России (далее – «Обзор»), подготовленном по итогам рассмотрения жалоб налогоплательщиков за 2 квартал 2024 года, единственное дело, которое упомянуто в разделе «Налог на прибыль организаций», посвящено названной проблеме². По этой причине целесообразно напомнить о подходах, которые были выработаны судебной практикой при оценке порядка налогообложения роялти, выплаченных зарубежной компании.

¹ Пункт 1 статьи 270 НК РФ.

² Письмо ФНС России от 20.09.2024 № БВ-4-9/10821@ «Обзор правовых позиций, сформированных ФНС России по результатам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб) налогоплательщиков за второй квартал 2024 года».

Оспаривание деловой цели выплаты роялти

В соответствии с положениями российского налогового законодательства налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу или сумму подлежащего уплате налога по имевшим место сделкам при условии, что основной целью совершения сделки не является неуплата налога. Иными словами, учитываемая для целей налогообложения операция должна иметь деловую цель³.

Указанная антиуклонительная норма сформулирована в законодательстве достаточно широко. В связи с этим в рамках оспаривания отдельных типов сделок практикой вырабатываются более конкретные признаки, свидетельствующие об отсутствии деловой цели при совершении операции. Так, при проверке выплат роялти налоговые органы обращают особое внимание на представленные ниже аспекты.

Исследование правовой природы передаваемых прав на объекты интеллектуальной собственности.

Перечень объектов интеллектуальной собственности (далее – «ИС») закреплён в статье 1225 ГК РФ. Причем каждый охраняемый результат интеллектуальной деятельности и каждое средство индивидуализации имеет свои особенности правового статуса, которые закреплены в гражданском законодательстве. При оценке правомерности учета роялти для целей налогообложения налоговые органы анализируют права на передаваемый объект с точки зрения его соответствия указанным законодательно закрепленным особенностям. Если объект лицензионного договора им не удовлетворяет, то налоговый орган может прийти к выводу о том, что выплаченные средства не являются роялти.

С такой ситуацией в свое время столкнулась компания ООО «Джонсон Матти Катализаторы»⁴. Организация учитывала для целей налогообложения платежи за право использования секрета производства (ноу-хау) в адрес британской материнской компании. Налоговый орган при переквалификации роялти в дивиденды указал на то, что правовой режим секрета производства не подразумевает, что лицензиар знает информацию, относящуюся к ноу-хау, до заключения лицензионного договора. Однако российская компания использовала иностранную технологию в своей производственной деятельности до заключения лицензионного соглашения. Суд поддержал налоговый орган, посчитав, что указанное обстоятельство свидетельствует об отсутствии деловой цели совершения операции по выплате роялти.

В отличие от секрета производства, критерием которого является неизвестность иным субъектам на рынке, для средств индивидуализации важной чертой правового статуса признается узнаваемость. Если товарный знак известен преимущественно на российском рынке, но правообладателем

³ Пункт 25 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

⁴ Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа №Ф02-6634/2021 от 09.12.2021 по делу № А33-5437/2020.

является иностранная компания, не участвовавшая в его разработке, то это может поставить под вопрос деловую цель уплаты лицензионных платежей в адрес такой иностранной компании. Подобная ситуация имела место в деле ООО «ТАМИ и КО»⁵. Налогоплательщик уплачивал роялти в адрес кипрской взаимозависимой компании за товарный знак «HENDERSON», который обладал узнаваемостью преимущественно на российском рынке одежды. Суд посчитал, что такая операция могла быть совершена исключительно с целью получения налоговой экономии. Следовательно, учет роялти для целей налогообложения является неправомерным.

Исследование порядка создания и использования объекта интеллектуальной собственности.

Поскольку взаимозависимость между лицами может оказывать влияние на условия и результаты сделок, налоговые органы при проверке порядка налогообложения роялти оценивают то, каким образом был создан объект ИС, за который уплачиваются лицензионные платежи, а также то, как он использовался до заключения лицензионного договора. В связи с этим на получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды могут указывать следующие факторы:

- Первое – объект ИС был создан и зарегистрирован на территории РФ, а затем передан иностранной компании группы.

Регистрация охраняемого результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации в российском патентном ведомстве представляет собой длительный процесс, сопровождаемый представлением доказательств создания и использования результата интел-

лектуальной деятельности или средства индивидуализации. В связи с этим, как показывает, например, дело ООО «Тагильское пиво»⁶, налоговые и судебные органы склонны считать, что различие между юрисдикцией создания и использования объекта ИС и юрисдикцией резидентства его правообладателя, не может быть обусловлена реальными коммерческими причинами. Значит, расходы по такой операции не могут быть учтены в целях налогообложения прибыли.

- Второе – до заключения лицензионного договора с иностранной компанией российский налогоплательщик пользовался объектом ИС безвозмездно.

На этот фактор обратила внимание ФНС России в своем Обзоре за 2 квартал 2024 года. При этом налоговыми органами и судами обычно не принимается во внимание довод о том, что придание возмездности сделке по передачи неисключительных прав может быть обусловлено необходимостью обеспечения рыночного характера отношений между взаимозависимыми лицами. Начало уплаты лицензионных платежей воспринимается как способ безналогового перераспределения прибыли от деятельности в России в иностранную юрисдикцию.

Таким образом, при оценке деловой цели выплаты лицензионных платежей в адрес иностранного взаимозависимого лица налоговые и судебные органы обращают особое внимание на характеристики объекта ИС, который является объектом лицензионного соглашения. В случае, если охраняемый результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации напрямую связаны с российской компанией-лицензиатом и с российским рынком, то учет выплаченных лицензионных платежей в составе расходов по налогу на прибыль может быть признан необоснованной налоговой выгодой.

⁵ Решение Арбитражного суда города Москвы от 17.12.2019 по делу №А40-101740/19-75-1364.

⁶ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 16.11.2023 №Ф09-7533/23 по делу №А60-34102/2022.

Оспаривание статуса фактического получателя дохода

Механизм ФПД является основным инструментом борьбы со злоупотреблением преференциями, установленными СОИДН. Указанный механизм предполагает, что льготы, закрепленные в международном налоговом соглашении, предоставляются только тому иностранному лицу, которое реально может самостоятельно пользоваться и распоряжаться доходом, полученным от источников в России⁷.

Исходя из природы данного инструмента, статусом ФПД не обладают «конduitные» компании, которые создаются как «транзитное звено» в юрисдикции, с которой у РФ заключен СОИДН, для последующего перевода денежных средств в низконалоговую юрисдикцию. В соответствии с судебной практикой по вопросам применения концепции бенефициарного собственника, обобщенной ФНС России, о «конduitном» характере иностранной организации, получающей доход от российского лица, могут свидетельствовать следующие признаки:

1. Компания не имеет признаков отдельной части бизнеса (бизнес-цели);
2. Компания не ведет реальной хозяйственной деятельности;
3. Платежи компании обладают «транзитным» характером;
4. Деятельность компании не сопряжена с коммерческими рисками;
5. Сотрудники компании фактически не осуществляют функций контроля и управления в отношении компании;
6. Компания не имеет ресурсов, необходимых для осуществления основной хозяйственной деятельности⁸.

Приведенные критерии свидетельствуют о том, что статусом ФПД не обладают компании, которые не проявляют экономической активности в государстве регистрации. Данные признаки в полной мере применимы в отношении ситуаций выплат роялти. Однако в дополнение к ним налоговые органы и суды обращают также внимание на следующие обстоятельства.

⁷ Статья 7 НК РФ.

⁸ Письмо ФНС России от 28.04.2018 №СА-4-9/8285 «О практике рассмотрения споров по применению концепции лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного собственника)»

Возможность заключить договор напрямую с правообладателем.

Лицензионные отношения в структуре международной группы компаний могут выстраиваться таким образом, что российская организация является сублицензиатом иностранной организации, которая приобретает права пользования на объект ИС у иной зарубежной компании.

Описанная структура представлена на схеме ниже.



Согласно позиции, изложенной в деле ООО «ТД «Петелино»⁹, такая последовательность может свидетельствовать о том, что sublicensee не является бенефициарным собственником роялти. Презюмируется, что российское лицо имело возможность заключить лицензионное соглашение напрямую с правообладателем, а sublicensee введен в структуру только для целей применения преференций по международному налоговому соглашению.

Отсутствие у иностранной организации расходов на содержание объекта интеллектуальной собственности.

Любой объект ИС представляет собой нематериальный актив (далее – «НМА»), который требует соответствующего обслуживания. Например, предоставление правовой охраны результату интеллектуальной деятельности или средству индивидуализации в Российской Федерации подразумевает регулярную уплату патентных пошлин. Кроме того, взаимодействие с патентным ведомством может потребовать привлечение на возмездной основе патентных поверенных. Несение таких затрат соответствует коммерческой практике на рынке интеллектуальной собственности.

⁹ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.08.2015 №09АП-28112/2015 по делу №А40-12815/15.

Если же иностранный правообладатель фактически не несет указанные расходы или не осуществляет иную деятельность по сопровождению НМА, то это может свидетельствовать об отсутствии у него фактического права на доход в виде роялти. Такую позицию занял, в частности, суд в деле АО «ТД «Перекрёсток»¹⁰, поскольку все юридические значимые действия в отношении товарного знака осуществляли сотрудники российского лицензиата, а не иностранный лицензиар.

Таким образом, при оценке наличия у иностранного правообладателя фактического права на доход налоговые и судебные органы производят оценку получателя роялти не только с точки зрения общих признаков «конduitной» компании, но и с позиции его функционала в отношении объекта ИС и его места в общей структуре международной группы компаний.

ИТОГИ И ВЫВОДЫ

Итак, правоприменительная практика показывает, что при анализе выплат лицензионных платежей зарубежные налоговые органы не ограничиваются формальным анализом налоговой отчётности и документов по сделке. Проверяющие стремятся выявить истинные намерения сторон лицензионного соглашения, в том числе установить возможное наличие доминирующего налогового мотива в их отношениях.

Примечательно, что инспекторы не всегда переквалифицируют роялти в «скрытые дивиденды». Если отношения между правообладателем и лицензиатом имеют иную конкретную юридическую природу, то налоговые органы будут исходить из нее при оценке налоговых последствий совершенных операций. Например, в деле ООО «Леони Рус»¹¹ проверяющие пришли к выводу о том, что лицензионный договор фактически прикрывает договор оказания иностранной организацией консультационных услуг российскому лицу. По итогам такой переквалификации инспекторами был доначислен НДС, исходя из того, что местом оказания таких услуг признается территория РФ.

Кроме того, в судебной практике можно проследить следующую позицию¹²: если налоговый орган доказал, что путем осуществления выплат роялти в адрес иностранной организации налогоплательщик сознательно создал схему незаконной налоговой оптимизации, то он не может претендовать на налоговую реконструкцию путем использования сквозного подхода. Речь идет, например, о применении к оспариваемому доходу менее благоприятных положений СОИДН государства, резидентом которого является бенефициарный собственник. Тем самым налоговые доначисления в определенной степени приобретают характер санкции за получение необоснованной налоговой выгоды.

Как итог, если российская организация выплачивает роялти иностранной компании группы, то такому российскому лицу необходимо быть готовым предоставить налоговому органу пояснения относительно причин заключения лицензионного договора и подтверждения отсутствия цели незаконной оптимизации при структурировании сделки.

¹⁰ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.12.2023 №Ф05-31833/2023 по делу №А40-168206/2022.

¹¹ Решение Арбитражного суда Нижегородской области от 01.07.2022 по делу №А43-19397/2021.

¹² См., например, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.12.2023 №Ф05-31833/2023 по делу №А40-168206/2022.

Страновая отчётность налогоплательщиков:

Отсутствие возможности не освобождает
от ответственности.



В современном мире в условиях развития международного бизнеса для различных юрисдикций повышается важность составления и предоставления международной группой компаний (далее – «МГК») страновой отчётности, направленной на контроль трансфертного ценообразования.

Страновая отчётность позволяет выявлять и оценивать риски, связанные с деятельностью компаний в различных странах, а также способствует развитию международного сотрудничества и обмена опытом в этой области.

В рамках данной статьи мы проанализируем действующее законодательство, регулирующее порядок составления и представления страновой отчётности, а также рассмотрим предстоящие изменения в налоговом законодательстве по данному вопросу, которые могут вступить в силу с 2025 года.



Понятие страновых сведений и страновой отчётности.

Страновые сведения – это информация о доходах (расходах), прибыли (убытке), полученных от деятельности в РФ и (или) иностранном государстве, об основных показателях деятельности участников МГК, а также о суммах исчисленных и (или) уплаченных налогов¹³.

Страновые сведения состоят из¹⁴:

1. Глобальной документации по МГК;
2. Национальной документации участника МГК;
3. Странового отчёта МГК по государствам, налоговыми резидентами которых являются участники.

Все сведения должны быть указаны на русском языке и в российской валюте. Однако сохраняется определённое «льготное исключение»: страновой отчёт можно представить на иностранном языке, если материнская компания – нерезидент РФ. Помимо этого, значения стоимостных показателей глобальной документации и странового отчёта можно указать в валюте, в которой материнская компания составляет консолидированную отчётность¹⁵.

¹³ п.5 ст. 105.16-1 НК РФ.

¹⁴ п.6 ст. 105.16-1 НК РФ.

¹⁵ п.4 ст. 105.16-3 НК РФ.

Ниже представлена сравнительная таблица **между 3 видами страновых сведений**:

| | Глобальная документация | Национальная документация | Страновой отчёт |
|--|---|--|--|
| Упоминание в НК РФ | Ст. 105.16-4 НК РФ | Ст. 105.16-5 НК РФ | Ст. 105.16-6 НК РФ |
| Форма документации | Произвольная форма | Произвольная форма | По форме, предусмотренной законодательством |
| Содержание | <ul style="list-style-type: none"> Информация о структуре участия в капитале и об осуществлении контроля МГК; Информация о деятельности МГК; Информация о нематериальных активах МГК; Информация о финансовой деятельности в МГК; Иная информация. | Информация в отношении контролируемых сделок | <ul style="list-style-type: none"> Общая сумма доходов; Сумма прибыли (убытка) до налогообложения; Сумма налога на прибыль; Сумма уплаченного налога на прибыль; Размер капитала; Сумма накопленной прибыли; Численность работников; Величина материальных активов; Идентификационные сведения о каждом участнике; Идентификационные сведения о каждом участнике. |
| Возможность подачи уточнённой документации | Присутствует | Присутствует | Присутствует |
| Срок предоставления | Предоставляется в течение 3 месяцев, но не ранее 12 месяцев и не позднее 36 месяцев с даты окончания отчётного года | Предоставляется в течение 30 дней со дня получения соответствующего требования (по сделкам 2018 – 2019 гг. – не ранее 31 декабря года, следующего за отчётным, по сделкам 2020 г. и следующих периодов – не ранее 1 июня года, следующего за отчётным) | Предоставляется в срок не позднее 12 месяцев после окончания отчётного года |
| Санкции | Штраф – 1 000 000 руб. | Штраф – 1 000 000 руб. | Штраф – 1 000 000 руб. |

| | Глобальная документация | Национальная документация | Страновой отчёт |
|-------------|---|---|--|
| Особенности | <p>Не распространяется на налогоплательщиков, являющихся участниками МГК, общая сумма дохода (выручки) которой:</p> <ul style="list-style-type: none"> - менее 50 млрд. руб. - в случае, если материнская компания МГК – налоговый резидент РФ - менее величины общей суммы дохода (выручки), установленной законодательством иностранного государства (территории) для возникновения обязанности представления в компетентный орган такого иностранного государства (территории) странового отчёта | <p>Не распространяется на налогоплательщиков, являющихся участниками МГК, общая сумма дохода (выручки) которой:</p> <ul style="list-style-type: none"> - менее 50 млрд. руб. - в случае, если материнская компания МГК – налоговый резидент РФ - менее величины общей суммы дохода (выручки), установленной законодательством иностранного государства (территории) для возникновения обязанности представления в компетентный орган такого иностранного государства (территории) странового отчёта | <p>В случае представления уточнённого странового отчёта до момента, когда налогоплательщик узнал об установлении факта отражения в страновом отчёте недостоверных сведений, такой налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной статьей 129.10 НК РФ.</p> |

Как указано в таблице, страновой отчёт представляется материнской компанией или уполномоченным участником, если они резиденты РФ, **не позднее 12 месяцев с окончания отчётного периода.**

Другие участники МГК представляют страновой отчёт по требованию налогового органа, за исключением случаев, когда:

1. Страновой отчёт представлен материнской компанией или уполномоченным участником – резидентами РФ¹⁶;
2. В отношении материнской компании (уполномоченного участника), которая является резидентом иностранного государства, соблюдаются все следующие условия¹⁷:

- В иностранном государстве по закону представлен страновой отчёт, содержащий информацию, аналогичную информации странового отчёта по НК РФ;
- Иностранное государство – участник международного договора РФ по международному автоматическому обмену страновыми отчётами на конец периода представления такого отчёта;
- Иностранное государство не включено в перечень государств, которые систематически не исполняют обязанности по автоматическому обмену страновыми отчётами;
- Иностранное государство уведомлено, какой участник МГК обязан представить страновой отчёт (если такое уведомление обязательно).

¹⁶ пп. 1 п. 6 ст. 105.16-3 НК РФ

¹⁷ пп. 2 п. 6 ст. 105.16-3 НК РФ



Срок представления странового отчёта участником МГК определяется ФНС России. В соответствии с налоговым законодательством данный срок **не может составлять менее трёх месяцев** со дня получения требования о представлении.

Ожидаемые нововведения.

В начале сентября 2024 года на Федеральном портале проектов нормативно-правовых актов был опубликован проект Приказа ФНС России, который устанавливает новый перечень иностранных государств (территорий), с компетентными органами которых **осуществляется автоматический обмен** Страновыми отчётами (далее – «Перечень»).

Согласно положениям действующего Приказа ФНС России от 20 декабря 2022 № ЕД-7–17/1226@ ФНС России осуществляет автоматический обмен Страновыми отчётами с налоговыми органами **67 государств и 8 территорий**.

В случае принятия компетентными органами данного Приказа ФНС возникнет следующая ситуация: новый Перечень, в отличие от действующего, будет включать 45 государств и 10 территорий. **Будут исключены все 27 стран-членов Европейского Союза¹⁸**.

Дополнительно планируется внести в данный перечень страны и территории, с которыми будет осуществляться автоматический обмен информации. В Перечень планируется **дополнительно добавить 5 государств** – Албанию, Доминиканскую Республику, Камерун, Мавританию и Папуа Новая Гвинея, а также 2 территории – Монтсеррат и Фарерские острова.

В случае принятия данного Перечня у российских участников иностранных МГК, материнские компании которых находятся в странах, не включенных в Перечень, могут возникнуть дополнительные обязательства перед российскими налоговыми органами.

Как мы видим из практики, многие налогоплательщики уже получали требования о вторичной подаче страновых отчётов в России (процедура «**secondary filing**») и первая подобная «массовая» рассылка произошла в августе 2024 года.

¹⁸ С перечнем стран, входящих в Европейский союз, вы можете ознакомиться по следующей ссылке: https://or.europa.eu/webpub/com/eu-and-me/ru/WHAT_IS_THE_EUROPEAN_UNION.html

Согласно сложившейся практике требования о подаче вторичной страновой отчётности, как правило, получают налогоплательщики, отвечающие следующим критериям:

- Материнские компании зарегистрированы в юрисдикциях, с которыми у России **отсутствуют соглашения** об автоматическом обмене Страновыми отчётами (например – США);
- Материнские компании зарегистрированы в юрисдикциях, с которыми формально соглашения подписаны, но которые **систематически не исполняют** свои обязательства по автоматическому обмену Страновыми отчётами с Россией (например – страны ЕС).

Налогоплательщикам для исполнения требования налоговых органов потребуется осуществить своевременную подготовку и подачу странового отчёта в электронном формате в соответствии с требованиями **к подготовке XML-схемы странового отчёта**¹⁹.

Таким образом, налогоплательщикам, которые подпадают под данные критерии, следует учитывать высокую вероятность направления требований о предоставлении странового отчёта, в том числе сразу за несколько отчётных периодов, а, следовательно, быть готовым к составлению и последующему предоставлению данной документации.

Штрафные санкции

С 1 января 2024 года **размер штрафа** за непредоставление странового отчёта **вырос в 10 раз – со 100 000 руб. до 1 000 000 руб.**

Помимо этого, стоит отметить, что, если страновой отчёт не предоставлен по запросу или в нем содержатся неверные данные, это может привлечь пристальное внимание ФНС России к внутригрупповым сделкам между российскими и иностранными участниками международной группы компаний. В результате ФНС России может инициировать проверки по ТЦО или общие налоговые проверки.

Выводы и предложения

Если проект Приказа ФНС будет принят в текущем виде, то у российских участников европейских и иных международных групп компаний появятся дополнительные обязательства по предоставлению страновых отчётов в рамках вторичной подачи.

В связи с этим российским участникам иностранных МГК необходимо предпринять следующие действия:

1. Следует проверить, не получено ли требование о вторичной подаче странового отчёта в России;

¹⁹ Приказом ФНС России от 6 марта 2018 № ММВ-7-17/123@.

2. Проанализировать положения нового Перечня на предмет того, является ли материнская компания МГК резидентом иностранного государства, исключенного из Перечня стран, с которыми осуществляется автоматический обмен страновыми отчётами;
3. Следует запросить (в случае наличия контактов и деловых связей с головной организацией) страновые отчёты у материнской компании за последние три отчётных периода (2020-2022 годы). Данный шаг необходимо осуществить заранее, даже если на текущий момент компания не получала требование от налоговых органов, в силу неоднозначной геополитической обстановки в мире и возможных сложностей в деловой коммуникации с иностранными партнерами;
4. В случае получения странового отчёта от материнской компании МГК российской компании необходимо адаптировать полученные сведения в соответствии с российскими требованиями в части формата предоставления данных (XML-схема);
5. Если материнская компания иностранной МГК отказывается или не может предоставить страновой отчёт российскому участнику МГК, налогоплательщику следует самостоятельно подготовить страновой отчёт в формате XML в соответствии с российскими требованиями.



Международный ЛИЗИНГ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ:

Налоговые и санкционные риски.



Для чего бизнесу нужен лизинг?

Лизинг, который еще называют финансовой арендой, является распространенным инструментом приобретения основных средств, необходимых для ведения бизнеса. Лизингополучатель берет в аренду имущество, принадлежащее лизингодателю, и регулярно перечисляет ему за это арендные платежи. Как правило, по истечению срока действия договора лизингополучатель приобретает право собственности на арендуемый объект.

Лизинг имеет свои преимущества и недостатки в сравнении с арендой и кредитом.

| | Лизинг | Кредит | Аренда |
|---|--|--|---|
| Общие условия | | | |
| Право собственности | Возникает у лизингополучателя по окончании договора лизинга | Возникает у покупателя сразу после покупки, при этом возникают обязательства по уплате кредита | Не возникает у арендатора |
| Обслуживание оборудования | Осуществляет собственник (лизингодатель) | Осуществляет собственник | По общему правилу, арендатор проводит лишь текущий ремонт |
| Кредитные каникулы | По согласованию с лизингодателем | Иногда это является обязанностью банка | По согласованию с арендодателем |
| Условия получения | | | |
| Простота получения | Упрощенный анализ финансового состояния лизингополучателя | Сложная процедура одобрения, так как банки обязаны соблюдать риск-правила, установленные ЦБ РФ | По общему правилу, платежеспособность арендатора не проверяется |
| Дополнительное обеспечение | Не требуется | Может потребоваться поручительство директора, участников, третьих лиц, залог и т. п. | На усмотрение арендодателя |
| Налогообложение | | | |
| НДС в сумме платежа, который можно принять к вычету | Есть | Есть | Есть |
| Налог на прибыль | Предмет лизинга подлежит ускоренной амортизации у лизингодателя; Лизингополучатель учитывает в расходах периодические лизинговые платежи. | Амортизация основного средства + на расходы относятся % по кредиту | На расходы относятся арендные платежи |
| Налог на имущество | Уплачивает лизингодатель | Уплачивает собственник | Уплачивает арендодатель |

Таким образом, лизинг является экономически выгодным финансовым инструментом для приобретения имущества без значительных первоначальных вложений и служит достойной альтернативой аренде и кредиту.

Когда лизинг становится международным?

Если стороны договора лизинга являются резидентами разных стран, то речь уже идет о международном лизинге.

Его преимущество состоит в возможности уменьшить затраты на приобретение основных средств (оборудования) иностранного производства. В отличие от российских лизинговых компаний, в не-

которых ситуациях иностранные компании предлагают более выгодные условия по заключению лизинговых сделок. Помимо прочего, у иностранного лизингодателя есть возможность непосредственного сотрудничества с иностранным производителем, что обеспечивает качественное послегарантийное обслуживание предмета лизинга.

К недостаткам, обременяющим международный лизинг, относятся трудности юридического оформления, вызванные особенностями внутреннего законодательства разных стран. Также иностранный элемент в этих взаимоотношениях влечет возникновение новых налоговых рисков, а с 2022 года еще и санкционных рисков.

О каких рисках стоит помнить?

Налог у источника.

Риск доначисления лизингополучателю налога у источника, который он должен исчислить и уплатить в бюджет с доходов, перечисляемых лизингодателю, является распространенным налоговым риском в операциях международного финансового лизинга. Это связано с тем, что иностранная компания (лизингодатель), не ведущая деятельность через постоянное представительство, получает доход от источника в России, то есть от лизингополучателя, который в силу этих обстоятельств выступает в качестве налогового агента и обязан перечислять налог на прибыль иностранной организации в бюджет, за исключением случаев если лизингодатель является резидентом государства, с которым у России есть действующее соглашение об избежании двойного налогообложения (СОИДН).

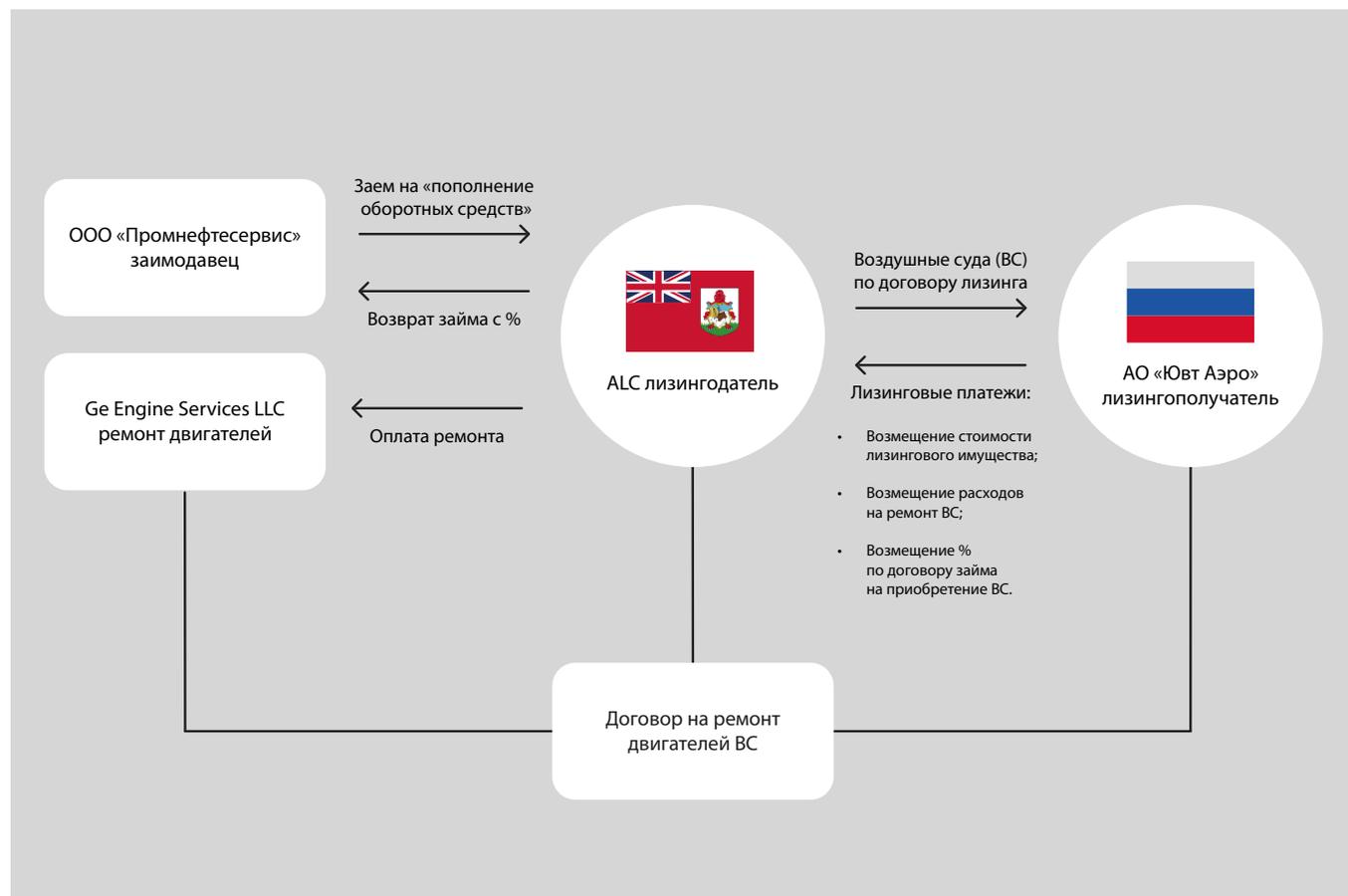
Налог на добавленную стоимость.

НДС уплачивается лизингополучателем как декларантом при ввозе предмета лизинга на территорию Российской Федерации в составе таможенных платежей. При этом лизингополучатель также будет уплачивать НДС с лизинговых платежей в адрес лизингодателя, если местом реализации этих услуг будет признана территория Российской Федерации в соответствии со статьей 148 НК РФ.



Тенденции судебной практики.

19 сентября 2024 суд апелляционной инстанции рассмотрел спор по делу АО «Ювт Аэро» (№ А65-4509/2024), в котором рассматривался вопрос о необходимости уплаты лизингополучателем налога у источника с выплат лизингодателю (резиденту Бермуд) в возмещение расходов на ремонт воздушного судна (предмета лизинга), а также процентов по займу, за счет которого лизингодателем было приобретено воздушное судно.



СОИДН между РФ и Бермудами не подписан. Бермуды входят в перечень оффшорных зон, утвержденный Приказом Минфина России от 13.11.2007.

Суд поддержал подход налогового органа о необходимости уплаты налога у источника и указал на следующее:

- Налогооблагаемый доход от лизинговых операций в соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 309 НК РФ рассчитывается исходя из:

$$\text{Сумма лизингового платежа} - \text{Возмещение стоимости лизингового имущества} = \text{Налогооблагаемый доход}$$

- Проценты по займу не учитываются для целей налогообложения прибыли в первоначальной стоимости амортизируемого имущества (ст. 257 и подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ), следовательно, не включаются в стоимость лизингового имущества. Более того, лизингодатель получил этот заем для «пополнения оборотных средств», а не для приобретения воздушных судов (предмета лизинга).
- Возмещение расходов лизингодателя на ремонт воздушного судна также не должно уменьшать налог у источника, так как эти расходы были понесены на эксплуатацию воздушного судна и не являются капитальными вложениями, которые могут изменить первоначальную стоимость основных средств (п. 2 ст. 257 НК РФ). Таким образом, **формирование первоначальной стоимости прекращается в момент передачи предмета лизинга лизингополучателю**, с этого момента лизингодатель уже не несет затраты на приобретение и передачу имущества.

Безусловно, позиция судов с опорой на нормы НК РФ, которые в соответствии с уже сложившейся судебной практикой регулируют методологию учета процентных расходов именно российскими организациями может быть спорной. Однако бизнесу, который пользуется лизингом (не обязательно только для целей осуществления авиаперевозок), необходимо понимать, что понятие «возмещения стоимости лизингового имущества лизингодателю» понимается правоприменителями достаточно консервативно, ограничивается расходами, которые понесены лизингодателем непосредственно в связи с приобретением предмета лизинга.

В этой связи представители бизнеса должны более внимательно относиться к формулировкам в договорах лизинга, которые позволят хотя бы немного склонить чашу весов на сторону налогоплательщика в рамках налогового спора.

Например, в договоре лизинга можно прямо прописать условия о разделении лизингового платежа на собственно лизинговый платеж, облагаемый налогом у источника, и сумму возмещения стоимости лизингового имущества лизингодателю.

В рассматриваемом деле заем был получен лизингодателем «на пополнение оборотных средств», что сразу же вызвало сомнения у инспекции относительно природы перечисляемых лизингодателю процентов к займу на приобретение воздушных судов. Иная формулировка в договоре могла бы дать дополнительные преимущества обществу в налоговом споре.

Новые обстоятельства в условиях санкционных ограничений.

В 2022 году в связи с действиями «недружественных» к России государств был введен временный порядок исполнения обязательств перед некоторыми иностранными кредиторами, в том числе по уплате лизинговых платежей по договорам финансовой аренды²⁰.

Обязательства перед кредиторами из «недружественных» юрисдикций подлежат исполнению в рублях путем зачисления средств на специальный счет типа «С», который открывается в российской кредитной организации на имя иностранного кредитора.

Такой порядок распространяется на обязательства в размере, превышающем 10 млн руб. в календарный месяц (или эквивалент этой суммы в иностранной валюте).

²⁰ Указ Президента РФ от 05.03.2022 № 95.

С 3 января 2024 года на средства, аккумулируемые на счете типа «С», не может быть обращено взыскание по исполнительным документам или наложен арест, а также за счет таких средств нельзя взыскивать обязательные платежи или принимать в отношении них иные обеспечительные меры.

Отдельное регулирование получила отрасль авиационных перевозок²¹. Это связано с тем, что значительное количество воздушных судов использовалось на основании договоров международного лизинга. С введением санкционных ограничений исполнение обязательств по этим договорам было затруднено, что было чревато обращением взысканий (арестами) на воздушные суда.

Общее регулирование («временный порядок исполнения обязательств перед некоторыми иностранными кредиторами») было дополнено некоторыми особенностями, характерными для данной отрасли бизнеса.

Минфин России же разъяснил, что вне зависимости от способа проведения оплаты российский лизингополучатель, выплачивающий через материнскую компанию доход иностранному лизингодателю, является налоговым агентом в отношении налога у источника²².

При этом к доходам по договорам лизинга воздушных судов продолжали применяться льготные ставки, предусмотренные СОИДН, несмотря на указ Президента РФ о приостановке действия отдельных положений СОИДН с «недружественными»²³ странами в соответствии с подп. 11 п. 2 ст. 310 НК РФ.

В сложившейся ситуации многие представители малого и среднего предпринимательства перестали перечислять лизинговые платежи за самолеты. В связи с чем выдвигаются инициативы

по списанию этих задолженностей, что может повлечь обязанность для лизингополучателей по уплате налога на прибыль, ставка по которому с 2025 года возрастет до 25%.

Возросшая налоговая нагрузка может нанести существенный вред бизнесу авиаперевозок с учетом того, что с 2022 года увеличились расходы на обслуживание и ремонт авиапарка из-за введенных санкций. На данный момент Ассоциация эксплуатантов воздушного транспорта совместно с авиакомпаниями прорабатывают предложения по внесению изменений в Налоговый кодекс РФ для предотвращения возможного вреда для авиаотрасли.

Выводы

При определенных обстоятельствах лизинг может являться экономически выгодным инструментом для приобретения основных средств, необходимых для ведения бизнеса. В случае осложнения лизинга иностранным элементом, то стороны сделки международного лизинга сталкиваются с возможными налоговыми и санкционными рисками. Налоговые риски прежде всего связаны с порядком уплаты лизингополучателем налога у источника, а санкционные риски преимущественно связаны с порядком осуществления расчетов с иностранным контрагентом.

Для нивелирования потенциальных рисков при построении лизинговых отношений необходимо учитывать отраслевую специфику сторон сделки, наличие иностранного элемента во взаимоотношениях, а также складывающуюся правоприменительную практику по вопросам уплаты налоговых платежей в отношениях финансовой аренды.

²¹ Указ Президента РФ от 01.04.2022 № 179, Постановление Правительства РФ от 11.04.2022 № 635.

²² Письмо Минфина России от 17.10.2023 № 03-08-05/98470.

²³ Указ Президента РФ от 08.08.2023 № 585.



Валютные ограничения на выдачу займов резидентами в адрес нерезидентов

Ситуация 1

Выдача займа в иностранной валюте резидентом в адрес «недружественного» нерезидента:

- ЗАПРЕЩЕНА²⁴ выдача займа в иностранной валюте резидентами (ФЛ и ЮЛ) в адрес «недружественных» нерезидентов (ФЛ и ЮЛ)²⁵;
- РАЗРЕШЕНА выдача займа в иностранной валюте резидентами (ФЛ) в адрес «недружественных» нерезидентов (только ЮЛ), которые находятся под контролем резидентов (ФЛ) и информация о контроле над которыми раскрыта резидентами (ФЛ) налоговым органам РФ в соответствии с требованиями законодательства РФ, для целей содержания (включая ремонт, охрану и иные расходы) имущества, находящегося на территории иностранных государств и принадлежащего на праве собственности нерезидентам-заемщикам²⁶;

Ситуация 2

Выдача займа в рублях резидентом в адрес «недружественного» нерезидента:

- ЗАПРЕЩЕНА²⁷ выдача займа в рублях резидентами (ФЛ и ЮЛ) в адрес «недружественных» нерезидентов (ФЛ и ЮЛ)²⁸;
- РАЗРЕШЕНА выдача займа в рублях резидентами (ФЛ и ЮЛ) в адрес «недружественных» нерезидентов (ЮЛ) при условии, что такие нерезиденты (ЮЛ) находятся под контролем дружественного государства, а также ЮЛ и ФЛ, личным законом которых является право дружественного государства, и такой контроль установлен до 01.03.2022²⁹.
- РАЗРЕШЕНА выдача займа в рублях резидентами (ФЛ и ЮЛ) в адрес резидентов (ЮЛ), если они находятся под контролем иностранных лиц, связанных с недружественными государствами³⁰;
- РАЗРЕШЕНА выдача российскими кредитными организациями займа в рублях, обязательства заемщиков по которому обеспечены ипотекой, в адрес «недружественных» нерезидентов (ФЛ)³¹.

²⁴ Допускается только с разрешения Правительственной Комиссии по контролю за осуществлением иностранных инвестиций в РФ.

²⁵ П.п. «а» п. 3 Указа Президента РФ от 28.02.2022 №79, п.п. «б» п. 1 Указа Президента РФ от 01.03.2022 №81.

²⁶ П.п. «а» п. 3 Указа Президента РФ от 28.02.2022 № 79, Выписка из протокола заседания подкомиссии Правительственной комиссии по контролю за осуществлением иностранных инвестиций в РФ от 23.05.2022 №52/2.

²⁷ Допускается только с разрешения Правительственной Комиссии по контролю за осуществлением иностранных инвестиций в РФ.

²⁸ П.п. «а» п. 1 Указа Президента РФ от 01.03.2022 №81, п.п. «б» п. 1 Указа Президента РФ от 01.03.2022 №81.

²⁹ П.п. «а» п. 1 Указа Президента РФ от 01.03.2022 №81, п.п. «а» п. 4 Указа Президента РФ от 04.05.2022 №254, п.п. «б» п. 4 Указа Президента РФ от 04.05.2022 №254.

³⁰ п.п. «а» п. 1 Указа Президента РФ от 01.03.2022 № 81, п. 7 Указа Президента РФ от 18.03.2022 №126.

Ситуация 3

Выдача займа в иностранной валюте резидентом «дружественному» нерезиденту:

- ЗАПРЕЩЕНА³² выдача займа в иностранной валюте резидентами (ФЛ и ЮЛ) в адрес «дружественных» нерезидентов (ФЛ и ЮЛ)³³;
- РАЗРЕШЕНА выдача займа в иностранной валюте резидентами (ФЛ) в адрес «дружественных» нерезидентов (ЮЛ), которые находятся под контролем резидентов (ФЛ) и информация о контроле над которыми раскрыта резидентами (ФЛ) налоговым органам РФ в соответствии с требованиями законодательства РФ, для целей содержания (включая ремонт, охрану и иные расходы) имущества, находящегося на территории иностранных государств и принадлежащего на праве собственности нерезидентам-заемщикам³⁴;
- РАЗРЕШЕНА выдача займа в иностранной валюте резидентами (ФЛ и ЮЛ) Азиатскому банку инфраструктурных инвестиций, Международному банку экономического сотрудничества, Международному инвестиционному банку, Новому банку развития, Российско-Кыргызскому Фонду развития³⁵.

Ситуация 4

Выдача займа в рублях резидентом в адрес «дружественного» нерезидента:

- РАЗРЕШЕНА Выдача займа в рублях резидентами (ФЛ и ЮЛ) в адрес «дружественных» нерезидентов (ФЛ и ЮЛ)³⁶;
- РАЗРЕШЕНА выдача займа в рублях резидентами (ФЛ и ЮЛ) Азиатскому банку инфраструктурных инвестиций, Международному банку экономического сотрудничества, Международному инвестиционному банку, Новому банку развития, Российско-Кыргызскому Фонду развития³⁷.

³² Допускается только с разрешения Правительственной Комиссии по контролю за осуществлением иностранных инвестиций в РФ.

³³ П.п. «а» п. 3 Указа Президента РФ от 28.02.2022 №79, п.п. «б» п. 1 Указа Президента РФ от 01.03.2022 №81.

³⁴ П.п. «а» п. 3 Указа Президента РФ от 28.02.2022 №79, Выписка из протокола заседания подкомиссии Правительственной комиссии по контролю за осуществлением иностранных инвестиций в Российской Федерации от 23.05.2022 №52/2.

³⁵ П.п. «а» п. 3 Указа Президента РФ от 28.02.2022 №79, п.п. «а» п. 1 Указа Президента РФ от 15.10.2022 №738.

³⁶ П.п. «а» п. 1 Указа Президента РФ от 01.03.2022 №81.

³⁷ П.п. «а» п. 1 Указа Президента РФ от 01.03.2022 №81, п.п. «б» п. 1 Указа Президента РФ от 15.10.2022 №738.



Анонс следующего номера

В следующих номерах мы поговорим о порядке реструктуризации и исполнении трансграничных займов.

Отказ от ответственности: Национальный координационный центр международного делового сотрудничества (НКЦ) принимает разумные меры для обеспечения точности и актуальности содержимого данного дайджеста.

Вместе с тем НКЦ не принимает на себя ответственности за действия лиц или организаций, прямо или иным образом осуществленные на основании информации, размещенной в данном дайджесте.

О нас

Национальный координационный центр международного делового сотрудничества предоставляет комплексные услуги по сопровождению деятельности иностранных компаний на российском рынке. В том числе обеспечивает снижение рисков для иностранных инвесторов, производителей и поставщиков, защиту интересов сторон, проверки контрагентов, гарантий и управления процессами.

В этих целях в рамках НКЦ действует Центр бизнес-адаптации (ЦБА). Налоговым партнером ЦБА является компания Tax Compliance, входящая в число ведущих юридических компаний в области налоговых споров и консультирования по версии российских и международных рейтингов: World Tax, Право-300, Best Lawyers, Коммерсантъ, Forbes.

Услуги Центра бизнес-адаптации:

- Юридическое и налоговое планирование и сопровождение;
- Сертификация, экспертиза, инспекция, оценка;
- Оформление разрешительной документации;
- Региональная поддержка;
- Отраслевые исследования;
- Инвестиционное консультирование, структурирование сделок;
- HR, найм и обучение персонала, трудовое законодательство;
- Финансовые расчеты, РКО, трансграничные платежи;
- Урегулирование конфликтов, медиация, принуждение к арбитражу, процедуры банкротства.

По вопросам поддержки иностранных компаний в России обращаться:

Тел.: +7 (495) 990 2518

Email: info@aprcenter.ru



Команда



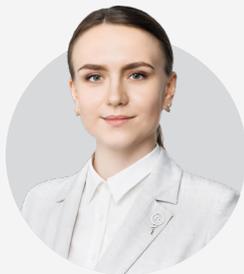
**Павел
Кузнецов**

Вице-президент НКЦ,
заместитель директора
Института Китая и
современной Азии РАН



**Михаил
Бегунов**

Управляющий партнёр
Tax Compliance



**Анастасия
Аржанова**

Налоговый консультант
Tax Compliance



**Екатерина
Копылова**

Налоговый консультант
Tax Compliance



**Сергей
Иванов**

Налоговый консультант
Tax Compliance



**Иван
Санченко**

Помощник юриста
Tax Compliance



**Никита
Петренко**

Помощник юриста
Tax Compliance



НАЦИОНАЛЬНЫЙ КООРДИНАЦИОННЫЙ ЦЕНТР
МЕЖДУНАРОДНОГО ДЕЛОВОГО СОТРУДНИЧЕСТВА



Контактная информация

Адрес: 109147, Москва, ул. Таганская, д. 3

Тел.: +7 (495) 990 2518

Email: info@aprcenter.ru

Веб-сайт: www.aprcenter.ru

Telegram: t.me/nccenter