

ОБЗОР ЗНАЧИМЫХ НАЛОГОВЫХ СОБЫТИЙ 2024 ГОДА

Материал актуален по состоянию на 26 декабря 2024 года

Дорогие друзья!

Нередко можно встретить мнение, что мы живем в эпоху турбулентности. Кажется, что с каждым годом мир становится все менее предсказуемым и понятным.

Однако нестандартные времена требуют поиска нестандартных решений. И побеждает, как правило, тот, кто держит руку на пульсе и грациозно лавирует сквозь волны всех изменений.

Следующий год будет ознаменован вступлением в силу масштабных поправок в налоговое законодательство, которые коснутся большинства из нас.

Поэтому в качестве подарка мы решили подготовить новогодний обзор, в котором не только обратили внимание на основные моменты грядущих нововведений и значимых разъяснений от фискальных органов, но и заглянули в окопы налоговых битв, чтобы вспомнить, какими интересными судебными спорами отличился 2024 год.

Надеемся, что материал окажется для вас полезным.

С наступающим Новым годом и Рождеством!

Налоговая практика VERBA LEGAL

Содержание:

Глава 1. Изменения законодательства и новости

1. Революционные изменения налогового законодательства ————— 9
2. Налоговый закон в рамках реализации отдельных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики РФ ————— 13
3. Изменение в части налогообложения отдельных видов доходов и при замещении государственных еврооблигаций ————— 15
4. Ретроспективное продление действия нормы о безналоговой передаче активов от КИК ————— 16
5. Новые правила уплаты НДС при реализации товаров в ЕАЭС через маркетплейсы ————— 17
6. Введение налогообложение при майнинге и продаже цифровых валют правил ————— 18
7. Запрет учета некоторых рекламных расходов в целях налога на прибыль — 19
8. Новый «черный список» ФНС ————— 20
9. Утверждение Приказа ФНС о перечне стран, допускающих систематическое неисполнение обязательств по обмену страновыми сведениями по МГК ————— 21
10. Утверждение специального перечня офшорных зон Минфина России ————— 22
11. Отмена двухлетнего ограничения на назначение ТЦО-проверок ————— 23
12. Заключение СИДН с Малайзией ————— 24
13. США приостановили ДИДН с Россией ————— 24
14. Переговоры по СИДН с ОАЭ ————— 25
15. Позиция Центробанка против использования ЗПИФ для налоговых целей — 25

Содержание:

Глава 2. Судебная практика

1. Конституционный суд указал на невозможность ретроспективного применения постановления № 46-П, посвященного вопросу формирования кадастрового перечня недвижимости ————— 27
2. КС РФ о возможности физлиц без статуса ИП получать профессиональные налоговые вычеты ————— 29
3. ВС РФ о налоге у источника при увеличении уставного капитала за счет нераспределенной прибыли (дело Мир Бизнес Банка) ————— 30
4. ВС РФ о подтверждении реальности контрагента для целей ст. 54.1 НК РФ посредством наличия судебного спора (дело ОВК-Строй) ————— 31
5. ВС РФ об определении размера дохода для целей налогообложения с использованием свидетельских показаний (дело ИП Новоселовой) ————— 32
6. ВС РФ о предельных сроках взыскания налоговой недоимки (дело Нова Принт) ————— 34
7. ВС РФ об учете расходов по налогу на прибыль при незавершенном строительстве (дело Лукойла) ————— 35
8. ВС РФ об учете расходов в виде сверхнормативных потерь электроэнергии (дело Россетей Северный Кавказ) ————— 36
9. ВС РФ о применении налога на профессиональный доход к процентным доходам по займам (дело Автобазы-М) ————— 37
10. ВС РФ о правомерности вменения «двойной реализации» при передаче имущества в счет оплаты действительной стоимости доли (дело Успеха и Н) ————— 38
11. О применении освобождения по пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ при прощении долга по займу (дело Уралэнергомонтажа) ————— 40
12. О применении освобождения по пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ при прощении долга по займу (дело Бетагран Семена) ————— 41
13. О переквалификации вклада в уставный капитал зачетом в прощение долга (дело ТФМ-Спецтехники) ————— 42
14. О применении освобождения по пп. 11 и пп. 17 п. 1 ст. 251 НК РФ при уменьшении уставного капитала и оставлении имущества у дочерней компании (дело Москоммерцбанка) ————— 43

Содержание:

15. О принятии к вычету НДС при выплате премий зачетом (дело Экофарм Плюс) — 44
16. О применении общего 3-летнего срока к вычету по авансовому НДС (дело Центрального телеграфа) — 45
17. Об НДС при передаче недвижимости в качестве вклада в имущество (дело компании ВиАз) — 46
18. О налоге на прибыль при приобретении имущества у взаимозависимого лица по заниженной цене (дело МВ Фуд) — 47
19. О применении ТЦО-методов при определении рыночной цены в неконтролируемой сделке (дело Мира Фруктов) — 48
20. О проверке по ТЦО в отношении внутрироссийских сделок (дело Кристалла) — 49
21. Об образовании постоянного представительства иностранной организации в России через зависимого агента (дело Региональной службы взыскания) — 50
22. О налоге у источника при использовании российской недвижимости через ЗПИФ (дело УК Джи Пи Ай) — 51
23. О налоге у источника при выплате дохода за оказание услуг международной перевозки (дело Новокузнецкого мелькомбината) — 52
24. О переквалификации роялти в иной доход и доначислении налога у источника выплаты (дело УралТоргСервиса) — 54
25. О доначислении НДФЛ при выдаче займа бенефициару (дело Балаклавского рудоуправления) — 55
26. Об НДФЛ и страховых взносах при предоставлении питания сотрудникам (дело Петон Констракшн) — 56
27. Об определении размера капитальных вложений для целей применения налоговых льгот участниками РИП (дело ПП Гофрокомбината) — 57
28. Об исчислении НДС в отношении формовочного песка (дело Техники горного дела) — 58
29. О квалификации затрат в качестве рекламных расходов в целях налогообложения прибыли (дело Чебоксарской пивоваренной фирмы Букет Чувашии) — 60
30. Об учете недоамортизированной стоимости снесенного здания в расходах при определении налоговой базы по налогу на прибыль (дело Яндексa) — 61

Содержание:

Глава 3. Разъяснения налоговых и финансовых органов

1. Разъяснения ФНС России по вопросам дробления бизнеса – Письмо ФНС России от 16 июля 2024 № БВ-4-7/8051@ ————— 63
2. Рекомендации ФНС России по применению амнистии при дроблении бизнеса ————— 65
3. Рекомендации ФНС России по уплате НДС плательщиками на УСН – Письмо от 17 октября 2024 года № СД-4-3/11815@ ————— 67
4. Минфин о течении срока владения акциями при их дроблении – Письмо Минфина России от 21 декабря 2023 года № 03-04-06/123968 ————— 70
5. Минфин о течении срока владения акциями, которыми владела присоединенная компания – Письмо Минфина России от 5 февраля 2024 года № 03-03-06/1/9162 ————— 71
6. Минфин об определении срока владения долей в уставном капитале международной организации при редомициляции для целей применения освобождения по НДС — Письмо Минфина России от 15 марта 2024 года № 03-04-05/23593 ————— 72
7. Минфин о применении освобождения по НДС по п. 17.2 ст. 217 НК РФ при выплате действительной стоимости доли – Письмо Минфина России от 24 января 2024 года № 03-04-05/5170 ————— 73
8. Минфин о страховых взносах при безвозмездной передаче акций в рамках мотивационной программы – Письмо Минфина России от 8 октября 2024 года № 03-15-06/97226 ————— 74
9. Минфин об НДС при передаче в личный фонд имущества, используемого физическим лицом в предпринимательской деятельности – Письмо Минфина России от 27 марта 2024 года № 03-07-14/27530 ————— 74
10. Минфин о соотношении ст. 7 СИДН и положений национального законодательства о налоге у источника при выплате вознаграждения за услуги – Письмо Минфина России от 11 марта 2024 года № 03-08-05/21369 ————— 75

Содержание:

11. ФНС о применении СИДН с учетом MLI и положений об ограничении льгот – Письмо ФНС России от 6 августа 2024 года № ШЮ-4-13/8897@ — 76
12. Минфин о подаче уведомления по КИК при владении через ПИФ – Письмо Минфина России от 12 июля 2024 года № 03-12-12/2/65342 — 76
13. Минфин о налоге у источника при вкладе в имущество – Письмо Минфина России от 18 сентября 2024 года № 03-08-05/89546 — 77
14. ФНС о полномочиях территориальных налоговых органов в рамках ТЦО-контроля – Письмо ФНС России от 29 января 2024 года № ШЮ-4-13/796@ — 78
15. Минфин о налоговой ставке по налогу у источника выплаты при вторичной корректировке по ТЦО – Письмо Минфина России от 27 августа 2024 года № 03-08-13/80869 — 79
16. Минфин об НДС при возмещении расходов исполнителя – Письмо Минфина России от 25 января 2024 года № 03-04-05/5687 — 79
17. Минфин о налоговых последствиях по НДС при возврате валютного займа (курсовые разницы) – Письмо ФНС России от 3 июня 2024 года № БС-4-11/6148@ — 80
18. Минфин о страховых взносах в отношении премий по ДМС при увольнении или принятии на работу сотрудников – Письмо Минфина России от 3 июля 2024 года № 03-15-05/61936 — 80
19. Минфин о налоговых IT-льготах для разработчиков банковского софта – Письмо Минфина России от 23 января 2024 года № 03-03-06/1/4769 — 81
20. ФНС об учете убытков от товарных потерь для целей налога на прибыль – Письмо ФНС России от 5 февраля 2024 года № СД-2-3/1529 — 82
21. Минфин о налоговых последствиях при получении имущества в качестве отступного – Письмо Минфина России от 27 февраля 2024 года № 03-03-06/1/16972 — 83
22. Минфин об НДС по опциону – Письмо Минфина России от 5 февраля 2024 года № 03-07-11/8982 — 83
23. Минфин о порядке определения налоговой базы по НДС при дроблении строительного камня – Письмо Минфина России от 14 августа 2024 года № 03-06-06-01/76056 — 84

Изменения законодательства и новости

Материал актуален по состоянию на 26 декабря 2024 года

Революционные изменения налогового законодательства

В июле 2024 года был принят [Федеральный закон от 12 июля 2024 года № 176-ФЗ](#), предусматривающий существенные изменения параметров российской налоговой системы.

К наиболее значимым изменениям относятся:

Повышение ставок по НДФЛ

Устанавливается 5-ступенчатая система налоговых ставок по НДФЛ (каждая последующая налоговая ставка применяется только к той части дохода, которая превышает доход, облагаемый по более низкой ставке):

- 13% – при годовом доходе не более 2,4 млн рублей;
- 15% – при годовом доходе от 2,4 до не более 5 млн рублей;
- 18% – при годовом доходе от 5 до не более 20 млн рублей;
- 20% – при годовом доходе от 20 до не более 50 млн рублей;
- 22% – при годовом доходе более 50 млн рублей.

Вместе с тем к большинству доходов с капитала (дивиденды, доходы от продажи долей / акций, доходы от продажи имущества, проценты по вкладам, выплаты по паям паевых инвестиционных фондов) новая прогрессия применяться не будет.

Такие доходы будут подлежать обложению по ставке 13% / 15% (к доходам до 2,4 млн рублей применяется 13%, к размеру превышения применяется ставка 15%).

Увеличение общей ставки по налогу на прибыль

Общая ставка по налогу на прибыль увеличивается с 20% до 25%. Обращаем внимание, что в том же размере увеличивается ставка налога у источника по доходам организаций – налоговых нерезидентов (за исключением доходов, по которым установлены специальные ставки налога у источника (например, по дивидендам)).

Изменение правила освобождения по НДФЛ при продаже долей / акций

Освобождение по НДФЛ при продаже долей / акций при 5-летнем владении (п. 17.2 ст. 217 НК РФ) теперь смогут применять только (1) налоговые резиденты РФ и (2) только в отношении прибыли от продажи долей / акций, не превышающей 50 млн рублей. Сумма сверх превышения 50 млн рублей облагается НДФЛ по ставке 15%.

Изменены размеры фиксированной прибыли КИК

Значительно изменяется порядок уплаты НДС с фиксированной прибыли КИК.

За налоговые периоды до 2024 года включительно размер фиксированной прибыли КИК составляет 34 000 000 рублей, а размер НДС – 5 млн рублей (независимо от количества КИК). Начиная с налогового периода 2025 года, фиксированный размер прибыли КИК будет зависеть от количества КИК и составит следующие значения:

- 27 990 000 рублей – если ФЛ контролирует одну КИК;
- 52 718 000 рублей – если ФЛ контролирует две КИК;
- 75 445 300 рублей – если ФЛ контролирует три КИК;
- 98 172 600 рублей – если ФЛ контролирует четыре КИК;
- 120 899 900 рублей – если ФЛ контролирует пять и более КИК.

Таким образом, с 2025 года за каждую последующую КИК физическому лицу придется доплатить примерно 5 млн рублей НДС. Если физическому лицу принадлежит пять и более КИК, максимальный размер НДС с фиксированной прибыли составит 25 млн рублей.

Изменение режима налоговых льгот для IT-компаний

Ставка по налогу на прибыль для IT-компаний увеличивается с 0% до 5%. Указанная ставка будет действовать до 2030 года.

Предусмотрены специальные правила для возможности сохранения права на применение налоговых IT-льгот в случае реорганизации.

НДС для плательщиков на УСН

Налогоплательщики на УСН признаются плательщиками НДС, однако они имеют право на освобождение по уплате НДС, если за предшествующий налоговый период по УСН сумма доходов не превысила 60 млн рублей.

Налогоплательщики на УСН вправе производить налогообложение операций по реализации товаров (работ, услуг) по следующим ставкам:

- 5% – если за предшествующий налоговый период по УСН сумма доходов не превысила 250 млн рублей;
- 7% – если налогоплательщик утратил право на применение вышеуказанной 5% ставки по НДС, а сумма доходов за предшествующий налоговый период по УСН не превысила 450 млн рублей.

Указанные пониженные ставки используются по выбору налогоплательщика как альтернатива общим ставкам по НДС. Подавать в налоговый орган уведомление о выборе ставки не требуется. Налогоплательщик обязан применять выбранную ставку, если он не утратит право на ее применение ввиду превышения лимитов, непрерывно в течение 12 налоговых периодов по НДС.

При применении ставки 5% или 7% по НДС у налогоплательщиков будет отсутствовать право на применение вычетов по входящему НДС (в таком случае налог де-факто становится оборотным).

При этом контрагент такого налогоплательщика может принимать к вычету НДС, выставленный по ставке 5% или 7%.

Изменение параметров по УСН

Повышаются пороговые значения для перехода на УСН, а также пороговые значения, влияющие на возможность применения УСН:

- чтобы перейти на УСН с 2025 года, доход по итогам 9 месяцев 2024 года не должен превышать 337,5 млн рублей;
- предельный размер доходов, при превышении которого налогоплательщик утрачивает право на применение УСН, составит 450 млн рублей;
- применять УСН смогут организации и ИП, которые имеют основные средства (ОС) с остаточной стоимостью не более 200 млн рублей.

В связи с увеличением предельного размера дохода отменена возможность применения повышенных ставок 8% / 20%. Налогоплательщики на УСН будут применять только стандартные ставки 6% / 15% в зависимости от объекта налогообложения («доходы» или «доходы минус расходы»).

Амнистия при дроблении бизнеса

Законодательно закрепляется термин «дробление бизнеса».

Налогоплательщики, к которым по результатам мероприятий налоговых проверок за 2022 – 2024 года были предъявлены претензии в связи с дроблением бизнеса, могут амнистироваться, т.е. избежать уплаты недоимки, пеней и штрафов за соответствующие налоговые периоды, если с 2025 года начнут уплачивать налоги должным образом (без дробления бизнеса).

Важно отметить, что амнистия применима только к тем ситуациям дробления бизнеса, при которых целью дробления являлось применение специальных налоговых режимов. В связи с этим амнистироваться не будут случаи, когда целью дробления было применение, например, освобождения по НДС для общепита или налоговых льгот для IT-компаний.

Налоговый закон в рамках реализации отдельных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики РФ

Следом за большим налоговым законом был принят другой не менее важный налоговый [закон](#) (Федеральный закон от 8 августа 2024 года № 259-ФЗ), направленный на реализацию отдельных положений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики РФ, а также в целях исполнения отдельных поручений Правительства РФ.

К наиболее значимым изменениям относятся следующие:

Возникновение НДФЛ с материальной выгоды при приобретении долей в ООО

С 2025 года доход в виде материальной выгоды при приобретении доли в ООО может возникнуть в том случае, когда рыночная стоимость доли в ООО, определяемая по стоимости чистых активов, превышает фактические расходы физического лица на приобретение этой доли.

Такие ситуации могут иметь место, если, например, доля участия приобретается с дисконтом или когда в оплату доли передается имущество, исторические затраты на приобретение которого меньше текущей рыночной стоимости доли.

До 2025 года материальная выгода могла возникнуть у физического лица только при приобретении ценных бумаг.

Возможность применения профессиональных налоговых вычетов для физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без статуса ИП

Во исполнение постановления КС РФ от 14 февраля 2024 года № 6-П (см. об этом ниже в разделе «Судебная практика») была введена возможность для физических лиц без статуса ИП применять профессиональные налоговые вычеты.

Это решает давнюю проблему, заключающуюся в том, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без статуса ИП, не могли применять как имущественные налоговые вычеты, так и профессиональные налоговые вычеты, что могло привести к уплате налогов с валового дохода.

Уточнение правил применения ставки 0% по налогу на прибыль при продаже акций

Если акции организации на дату их реализации относятся к ценным бумагам, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, и в налоговом периоде количество реализованных налогоплательщиком акций не превышает 1% общего количества акций этой организации, налоговая ставка 0% применяется независимо от доли российской недвижимости в активах этой организации.

Остальные условия для применения ставки 0% по налогу на прибыль при продаже акций должны быть соблюдены.

Продление льготы по прощению долга при приобретении долей участия (акций)

При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде сумм прекращенных в 2024 и 2025 годах обязательств по договору купли-продажи акций (долей участия) российских организаций, продавцом по которому является иностранная организация (иностраннный гражданин), в случае принятия решения о прощении долга такой иностранной организацией (иностраннным гражданином) либо иностранной организацией (иностраннным гражданином) или российской организацией (физическим лицом), получившими право требования по этому договору купли-продажи до 31 декабря 2025 года.

Изменение в части налогообложения отдельных видов доходов и при замещении государственных еврооблигаций

На этом поправки в налоговое законодательство в 2024 не закончились. 29 октября 2024 года Президент РФ подписал [Федеральный закон № 362-ФЗ](#), которым были внесены изменения в рамках формирования федерального бюджета на 2025 год.

Основные изменения предусматривают:

Расширение состава доходов, к которым применяется ставка 13% / 15% по НДФЛ

Вместо прогрессивной шкалы налоговых ставок по НДФЛ от 13% до 22% с 2025 года к доходам в виде выплат по паям ПИФ и доходам в виде материальной выгоды будет применяться ставка 13% / 15% по НДФЛ.

Установление специальных правил налогообложения при замещении еврооблигаций Минфина России

В случае замещения государственных еврооблигаций на замещающие государственные еврооблигации налоговая база по такой операции не определяется. Соответственно, при замещении у инвестора не возникнет облагаемого НДФЛ дохода от курсовых разниц.

При последующей реализации (погашении) замещающих еврооблигаций в качестве документально подтвержденных расходов налогоплательщика признаются документально подтвержденные расходы на приобретение замещаемых еврооблигаций (т.е. исторические расходы), которыми владел налогоплательщик до их обмена (замещения).

Для целей применения льготы на долгосрочное владение срок владения замещающими еврооблигациями исчисляется с даты приобретения инвестором замещаемых еврооблигаций.

Эти правила будут применяться только в отношении тех еврооблигаций, которые принадлежали инвесторам или их КИК по состоянию на 1 марта 2022 года.

Ретроспективное продление действия нормы о безналоговой передаче активов от КИК

В мае 2024 года ретроспективно (т.е. с 1 января 2024 года) было продлено действие льготы по безналоговому переводу активов (за исключением денег) от КИК, контролируемых физическими лицами по состоянию на 31 декабря 2021 года (п. 60.2 ст. 217 НК РФ).

Для целей применения льготы активы должны принадлежать КИК по состоянию на 1 марта 2022 года.

Помимо безналоговой передачи активов, льгота предусматривает, что передаваемый актив сохраняет свою историческую налоговую стоимость для целей его последующей реализации физическим лицом.

Новые правила уплаты НДС при реализации товаров в ЕАЭС через маркетплейсы

29 мая 2024 года был принят [Федеральный закон № 100-ФЗ](#), устанавливающий правила уплаты НДС при реализации товаров в ЕАЭС через маркетплейсы физическим лицам. Поправки начали действовать с 1 июля 2024 года.

С 1 июля 2024 года реализация через маркетплейс продавцом из ЕАЭС товара физическому лицу, находящемуся на территории РФ, облагается НДС в РФ. При этом уплачивать НДС обязан

- российский маркетплейс как налоговый агент, если реализация товаров иностранными продавцами производится через такой маркетплейс;
- иностранный маркетплейс как налоговый агент, если реализация товаров иностранными продавцами производится через такой маркетплейс;
- иностранный продавец из стран ЕАЭС, если реализация товара производится через свой сайт.

Иностранные маркетплейсы и продавцы при продаже товаров российским физическим лицам подлежат постановке на учет в российских налоговых органах.

Продажа товаров с территории РФ покупателям из ЕАЭС облагаться российским НДС не будет.

Одновременно с поправками было введено право на налоговый вычет в отношении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав, приобретаемых для осуществления операций по реализации товаров посредством маркетплейсов покупателю - физическому лицу, получающему товары в другом государстве - члене ЕАЭС.

Изменения в отношении НДС при продаже товаров через маркетплейсы позволили устранить дисбаланс в налогообложении российских и иностранных налогоплательщиков и способствовали созданию более выгодных условий для реализации товаров российскими налогоплательщиками физическим лицам на территории государств - членов ЕАЭС.

Ранее при продаже товаров, поставленных из ЕАЭС напрямую российскому физическому лицу, НДС в РФ не уплачивался.

Введение правил налогообложения при майнинге и продаже цифровых валют

29 ноября 2024 года Президент подписал [Федеральный закон № 418-ФЗ](#), которым было введено долгожданное регулирование налогообложения при майнинге и продаже криптоактивов. Законом предусмотрены следующие изменения:

Общие положения:

- цифровая валюта признается имуществом для целей НК РФ;
- к доходам от продажи цифровой валюты не применяются специальные налоговые режимы.

НДФЛ:

- получение цифровой валюты в результате майнинга на территории РФ признается доходом от источников в РФ;
- к доходам в виде цифровой валюты, полученной в результате майнинга, применяется прогрессивная ставка НДФЛ от 13% до 22%;
- к доходам от продажи цифровой валюты применяется ставка НДФЛ 13% / 15%;
- доход в виде цифровой валюты, полученной в результате майнинга, может быть уменьшен на имущественный налоговый вычет в виде расходов, связанных с осуществлением майнинга цифровой валюты;
- доход от продажи цифровой валюты может быть уменьшен на имущественный налоговый вычет в виде расходов на приобретение цифровой валюты (если цифровая валюта получена в результате майнинга, то доход от ее продажи уменьшается на сумму, с которой был уплачен НДФЛ при приобретении цифровой валюты в результате майнинга);
- к доходу от продажи цифровой валюты не применяется освобождение по НДФЛ в связи с 3-летним владением имуществом, предусмотренное п. 17.1 ст. 217 НК РФ.

Налог на прибыль:

- доход в виде цифровой валюты, полученной в результате майнинга, признается внереализационным доходом;
- вводится ст. 282.3 НК РФ, предусматривающая особенности определения налоговой базы по операциям с цифровой валютой;
- доход в виде цифровой валюты, полученной в результате майнинга, определяется исходя из рыночной котировки;
- доход от продажи цифровой валюты определяется исходя из фактической цены продажи, но не ниже рыночной котировки, уменьшенной на 20%.

Запрет учета некоторых рекламных расходов в целях налога на прибыль

29 ноября 2024 года был принят [закон](#) об ограничении учета рекламных расходов. Законом предусматривается, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не будут учитываться следующие рекламные расходы:

- на рекламу в сети «Интернет», информация о которой не передана в Единый реестр интернет-рекламы, который ведет Роскомнадзор (т.н. маркировка рекламы);
- на рекламу, распространенную на сайте, доступ к которому ограничен в соответствии с законодательством РФ;
- на рекламу, распространенную на информационных ресурсах иностранных лиц, нарушающих положения Федерального закона от 1 июля 2021 № 236-ФЗ «О деятельности иностранных лиц в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» на территории Российской Федерации» (т.н. «Закон о приземлении») и иные положения законодательства РФ.

Перечень ограничиваемых расходов описан довольно широко и фактически допускает, что расходы на рекламу у иностранного лица не будут учитываться не только при нарушении последним рекламного законодательства, но и при нарушении им любых других российских законов.



Отдельные вопросы, по нашему мнению, вызывает соотношение такой инициативы с принципом «фискальной нейтральности», суть которого заключается в том, что нарушение налогоплательщиком отраслевого законодательства не должно влиять на его налоговую обязанность.

Новый «черный список» ФНС

11 января 2024 года был [опубликован](#) Приказ ФНС России от 1 декабря 2023 года № ЕД-7-17/914@, устанавливающий перечень стран, не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с РФ («черный список» ФНС).

В перечень были добавлены 6 государств: США, Великобритания и Северная Ирландия, Германия, Швейцария, Украина, Латвия. Из «черного списка» ФНС были исключены ряд офшорных зон и Оман.

Включение страны (территории) в «черный список» ФНС приводит к следующим последствиям:

- возможность признания лица контролирующим иностранную компанию даже в том случае, если акции этой компании обращаются на фондовой бирже в государстве из «черного списка»;
- отказ в применении освобождения прибыли КИК от налогообложения на основании эффективной налоговой ставки, а также для организаций, являющихся банками / страховыми организациями / эмитентами обращающихся облигаций;
- при представлении финансовой отчетности КИК необходимо аудиторское заключение;
- отказ в признании контролирующим лицом российской МХК государства из «черного списка» ФНС с долей участия в МХК не менее 50%;
- чтобы получить статус МХК, организация, полностью принадлежащая публичной компании, чьи акции торгуются на фондовой бирже в стране, включенной в «черный» список ФНС, обязана соблюдать условие о сохранении неизменности состава контролирующих лиц.

Утверждение Приказа ФНС о перечне стран, допускающих систематическое неисполнение обязательств по обмену страновыми сведениями по МГК

11 января 2024 года был [опубликован](#) Приказ ФНС России от 1 декабря 2023 № ЕД-7-17/915@, устанавливающий перечень государств (территорий), допускающих систематическое неисполнение обязательств по автоматическому обмену страновыми отчетами, которые являются частью трехуровневой документации по ТЦО. В обновленный перечень попало множество стран Евросоюза.

Перечень был разработан в связи с тем, что Россия перестала получать страновые отчеты от материнских компаний международных групп компаний (МГК) из иностранных юрисдикций в рамках автоматического обмена информацией.

Последствием попадания страны в перечень является то, что в том случае, когда материнская компания МГК является налоговым резидентом страны, которая указана в перечне, российские налоговые органы могут запрашивать страновые отчеты у российских участников таких МГК.

 Нам известно, что в середине декабря 2024 года налогоплательщики - участники МГК начали получать от налоговых органов требования о представлении страновых отчетов по МГК.

Утверждение специального перечня офшорных зон Минфина России

Летом 2023 года Минфин России существенно расширил [перечень](#) государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны) (Офшорный перечень Минфина).

Новая версия подлежала применению с 1 января 2024 года. По сравнению с предыдущей версией в него попали все так называемые «недружественные» государства, которые не являются офшорами в традиционном понимании.

Включение юрисдикции в Офшорный перечень Минфина приводит к следующим ограничениям:

- невозможность применения ставки 0% по налогу на прибыль при получении дивидендов от иностранной компании из такого государства,
- невозможность применения ставки 0% по налогу на прибыль при продаже долей и акций иностранной компании из такого государства;
- приравнивание сделки с резидентом из Офшорного перечня Минфина к сделке со взаимозависимым лицом для целей ТЦО;
- невозможность применения некоторых освобождений и корректировок для КИК;
- невозможность применения освобождения при передаче активов от иностранной дочерней компании в адрес российской компании по пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ.

В апреле 2024 года Минфин [опубликовал](#) Специальный офшорный перечень, целью которого было снижение негативного эффекта от расширения Офшорного перечня Минфина. Специальный офшорный перечень Минфина содержит только традиционные офшорные юрисдикции (т.е. повторяет предыдущую версию Офшорного перечня) и не включает в себя «недружественные» государства. Специальный перечень подлежит применению с 2024 года по 2026 год включительно.

Наличие государства в Специальном офшорном перечне влияет на возможность применения следующих преференций:

- ставки 0% по дивидендам от зарубежных компаний,
- некоторых освобождений и корректировок в отношении КИК,
- освобождения по налогу на прибыль, предусмотренного пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Отмена двухлетнего ограничения на назначение ТЦО-проверок

26 февраля 2024 года был принят [Федеральный закон № 39-ФЗ](#), которым внесены изменения в ст. 105.17 НК РФ о порядке проведения ТЦО-проверок.

Законом предусматривается исключение 2-летнего срока на вынесение решения о проведении проверки в отношении контролируемой сделки между взаимозависимыми лицами.

Проверки по ТЦО проводятся на основании решения ФНС России. Проверка может быть проведена в отношении сделок, совершенных в течение 3 календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Это правило осталось неизменным.

До принятия поправок срок, в который ФНС России могла принять решение о проведении проверки, ограничивался 2 годами со дня получения уведомления о контролируемой сделке или извещения территориального налогового органа.

Норма о двухлетнем ограничении срока принятия решения о ТЦО-проверке не давала однозначный ответ на вопрос, с какого момента отсчитывается данный срок при подаче налогоплательщиком уточненного уведомления о контролируемой сделке – должен ли срок начинать течь заново или он не прерывается с подачей уточненного уведомления.

 С принятием изменений срок принятия решения о начале проверки контролируемой сделки больше не привязан к 2-летнему сроку. Соответственно, подача уточненного уведомления не имеет значения для проведения ТЦО-проверки. Единственным ограничением по сроку остается общий 3-летний срок для проведения проверки по ТЦО, который начинает отсчитываться с момента совершения контролируемой сделки.

Заклучение СИДН с Малайзией

17 мая 2024 года между Россией и Малайзией было подписано соглашение об устранении двойного налогообложения (СИДН). СИДН [ратифицировано](#) Россией 2 ноября 2024 года и начнет применяться с 1 января 2025 года.

СИДН предусматривает установление пониженных ставок по доходам в виде дивидендов, роялти и процентов. Для госкомпаний и правительств установлены исключения в части налогообложения дивидендов и процентов.

СИДН также регулирует порядок налогообложения вознаграждения за технические услуги, доходов от оказания профессиональных услуг и трудовой деятельности, гонораров директоров и руководящих лиц.

По своей структуре СИДН соответствует содержанию стандартных международных налоговых соглашений.

США приостановили ДИДН с Россией

В июле 2024 года США официально [приостановили](#) действие отдельных положений договора об избежании двойного налогообложения (ДИДН) между Россией и США.

Ранее в августе 2023 года Россия в одностороннем порядке приостановила действие п. 4 ст. 1, ст. ст. 5 – 21, ст. 23 ДИДН с США. Одностороннее приостановление означало, что положения ДИДН не применялись при выплате дохода из России, но могли применяться при выплате доходов из США (так как со стороны США ДИДН приостановлен не был).

В ответ на такие меры со стороны России Минфин США симметрично приостановил действие ст. 5 – 21, 23 ДИДН. Это означает, что при получении доходов из США пониженные ставки по дивидендам и освобождение от налогообложения по процентам применяться не будут. При этом для российских налоговых резидентов сохраняется возможность применения зачета, предусмотренного ст. 22 ДИДН.

Переговоры по СИДН с ОАЭ

Замминистра финансов России Алексей Сазанов [подтвердил](#), что Россия и ОАЭ продолжают активные переговоры о перезаключении СИДН. На сегодняшний день СИДН между Россией и ОАЭ не распространяется на физических лиц и обычные компании, а также имеет уникальную структуру, не похожую на структуру стандартных международных налоговых соглашений.

Ожидается, что финализация договоренностей должна завершиться в 2025 году. Предполагается, что новой редакцией СИДН между Россией и ОАЭ будет установлена пониженная ставка налога у источника 10% по дивидендам, процентам и роялти.

Переговоры о заключении СИДН между Россией и ОАЭ, которое охватывало бы как государственный, так и частный сектор, стартовали еще в 2023 году. Процесс обсуждения условий соглашения затянулся из-за требований ОАЭ, согласно которым условия СИДН между Россией и ОАЭ должны быть не менее выгодными, чем те, что установлены в договорах России с другими ближневосточными странами — Катаром и Саудовской Аравией, где налоговые ставки на дивиденды снижены до 5%.

Позиция Центробанка против использования ЗПИФ для налоговых целей

Центробанк выступил против использования «кэптивных» закрытых паевых инвестиционных фондов (ЗПИФ) в целях налоговой оптимизации. По мнению представителей Центробанка, использование ЗПИФ для целей налоговой оптимизации может поставить под удар сам инструмент, который власти создавали для стимулирования инвесторов заходить в коллективные инвестиционные проекты. Перевод операционной деятельности в ЗПИФ с целью снижения налоговой нагрузки противоречит целям введения ЗПИФ в российское законодательство.

На сегодняшний день ЗПИФ не является юридическим лицом, а потому не признается плательщиком налога на прибыль. Следовательно, при совершении операций с активами, переданными в ЗПИФ, налог на прибыль не уплачивается. Налоговые последствия возникают только при дальнейшем распределении доходов в адрес пайщиков – физических или юридических лиц. Таким образом, пайщик получает возможность реинвестировать доход на уровне ЗПИФ и уплатить налог в более позднем налоговом периоде.

Судебная практика

Материал актуален по состоянию на 26 декабря 2024 года

Конституционный суд указал на невозможность ретроспективного применения постановления № 46-П, посвященного вопросу формирования кадастрового перечня недвижимости

В ноябре 2020 года Конституционный Суд РФ (КС РФ) принял постановление № 46-П, в котором разъяснил, что здание (строение, сооружение) не может включаться в перечень объектов, облагаемых налогом на имущество организаций по кадастровой стоимости, только на том основании, что одним из видов разрешенного использования (ВРИ) земельного участка является размещение на нем торговых объектов, объектов общественного питания или бытового обслуживания. При включении объектов недвижимости в кадастровый перечень уполномоченный орган исполнительной власти субъекта РФ должен учитывать фактическое использование здания (строения, сооружения).

Спустя три года ФНС России обратилась в КС РФ с просьбой разъяснить содержание постановления № 46-П. Перед КС РФ были поставлены следующие вопросы:

- может ли правовая позиция, сформулированная КС РФ в постановлении № 46-П, применяться к налоговым периодам, предшествующим его вынесению?
- могут ли налогоплательщики в судебном порядке оспорить включение недвижимости в кадастровый перечень, если такое включение произошло до принятия постановления № 46-П и решение о включении не оспаривалось?

По результатам рассмотрения ходатайства ФНС России КС РФ вынес [определение](#) от 30 января 2024 № 8-О-Р, в котором указал, в частности, следующее:

- специальный порядок исполнения в постановлении № 46-П не определен, поэтому постановление № 46-П действует на будущее время. После принятия постановления №-46 включение объектов недвижимости в кадастровый перечень без учета их фактического использования недопустимо;
- принятие постановления № 46-П не влечет автоматического пересмотра налоговых обязательств неограниченного круга лиц за предыдущие налоговые периоды по налогу на имущество организаций;
- налогоплательщики, полагающие, что включение объекта недвижимости в кадастровый перечень нарушает их права, вправе оспорить решение уполномоченного органа;

- вместе с тем судебные решения по такого рода спорам не могут затрагивать налоговые обязательства, уже возникшие на момент принятия постановления № 46-П, в том числе не могут приводить к возврату денежных средств из бюджета за эти периоды;
- дата, с которой решение уполномоченного органа о включении недвижимости в кадастровый перечень признается недействительным, определяется по правилам КАС РФ и не привязана к дате вступления в силу постановления № 46-П;
- в этой связи КС РФ сделал вывод, что с даты вступления в силу постановления № 46-П пересмотр налоговых обязательств налогоплательщика возможен только при своевременном принятии таким налогоплательщиком действий, направленных на защиту своих прав.

 Принимая во внимание «профискальный» характер разъяснений КС РФ, полагаем, что возврат переплат по налогу на имущество организаций в связи с исключением объекта недвижимости из кадастрового перечня может стать еще сложнее.

КС РФ о возможности физлиц без статуса ИП получать профессиональные налоговые вычеты

В [постановлении](#) от 14 февраля 2024 года № 6-П КС РФ рассмотрел вопрос о возможности применения профессиональных налоговых вычетов физическими лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без статуса индивидуального предпринимателя (ИП).

На практике налоговые органы и некоторые суды приходили к выводу, что право на профессиональный налоговый вычет имеют только физические лица со статусом ИП. В связи с этими возникали ситуации, когда при признании того, что физическое лицо без статуса ИП осуществляет предпринимательскую деятельность, такому лицу доначислялись налоги на валовый доход, поскольку у такого лица отсутствует как возможность применить имущественный налоговый вычет, так и профессиональный налоговый вычет.

КС РФ указал, что п. 1 ст. 221 и пп. 1 п. 1 ст. 227 НК РФ не позволяют должным образом определить условия и порядок реализации права на учет фактически произведенных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов физическими лицами - предпринимателями без статуса ИП.

В связи с этим КС РФ предписал законодателю в срок до 1 января 2025 года внести изменения в закон (в итоге такие изменения были внесены и физические лица без статуса ИП получили возможность применять профессиональные налоговые вычеты), а до этого момента предложил не предоставлять ФЛ без статуса ИП право на профессиональный налоговый вычет как при наличии подтверждающих документов, так и при их отсутствии.

Соответствующие изменения были внесены в НК РФ Федеральным законом от 8 августа 2024 года № 259-ФЗ (см. выше в разделе «Изменения законодательства и новости»).

ВС РФ о налоге у источника при увеличении уставного капитала за счет нераспределенной прибыли (дело Мир Бизнес Банка)

15 марта 2024 года было опубликовано определение ВС РФ по [делу](#) № А40-243943/2022 (Мир Бизнес Банк) о взимании налога у источника на дивиденды при увеличении уставного капитала за счет нераспределенной прибыли российской компании.

Согласно факту дела единственный акционер (налоговый резидент Ирана) российского банка принял решение о направлении нераспределенной прибыли прошлых лет на увеличение уставного капитала банка. Каких-либо денежных выплат в связи с осуществлением этой операции не производилось.

Налоговый орган посчитал, что при увеличении уставного капитала банка за счет его нераспределенной прибыли прошлых лет иранский акционер получил доход в виде дивидендов, так как с юридической точки зрения в данном случае произошел зачет встречных обязательств – обязательство акционера по увеличению уставного капитала против обязательства дочернего общества по выплате дивидендов.

ВС РФ указал, что в аналогичной ситуации с российским акционером последний освобождался бы от уплаты налога на прибыль на основании специального освобождения, предусмотренного пп. 15 п. 1 ст. 251 НК РФ. При этом ВС РФ не ставил под сомнение возможность применения положений ст. 251 НК РФ при налогообложении доходов налоговых нерезидентов ввиду наличия в отношении них отдельной налоговой базы (ст. 309 НК РФ).

ВС РФ посчитал, что неприменение указанного освобождения в ситуации с иностранным акционером нарушает положение о недискриминации, предусмотренное п. 1 ст. 24 СИДН с Ираном, в силу которого национальные лица Ирана не должны подвергаться в России иному или более обременительному налогообложению, чем налогообложение, которому подвергаются национальные лица России при тех же обстоятельствах.



По нашему мнению, позиция ВС РФ содержит ошибку в аргументации. Дело в том, что СИДН (и иранское – не исключение) запрещают дискриминацию именно по национальному признаку, а не по признаку налогового резидентства при обязательном условии нахождения лиц «в тех же обстоятельствах». Однако если организации имеют разное налоговое резидентство, то они не находятся «в тех же обстоятельствах», что прямо подтверждается в п. 7 комментариев к ст. 24 МК ОЭСР.

ВС РФ о подтверждении реальности контрагента для целей ст. 54.1 НК РФ посредством наличия судебного спора (дело ОВК-Строй)

Согласно фабуле дела (дело № А12-19911/2022) по результатам налоговой проверки Обществу были предъявлены стандартные претензии к расходам по налогу на прибыль и вычетам по НДС по причине взаимодействия с т.н. «техническими» компаниями.

В первой и апелляционной инстанциях Общество проиграло. В первой кассации акты нижестоящих инстанций были частично отменены, а доначисления в части взаимодействия с одним из контрагентов (ООО «Стройторг-Плюс») – признаны незаконными.

Окружной суд указал, что реальность операций с ООО «Стройторг-Плюс» установлена в арбитражном споре, в рамках которого указанный контрагент взыскал с Общества задолженность за выполненные работы.

Инспекция обратилась с жалобой в ВС РФ. Судебная коллегия отменила постановление окружного суда, указав следующее:

- вывод окружного суда, что результат рассмотрения гражданско-правового спора сам по себе, без исследования и оценки

доказательств в рамках налогового спора, имеет преюдициальное значение при разрешении вопроса о фактах, связанных с оценкой действий налогоплательщика при уплате налогов, является ошибочным;

- решение по гражданско-правовому спору имеет иной предмет, основание иска, и не учитывает налоговые последствия совершения финансово-хозяйственных операций;
- окружной суд существенно нарушил нормы процессуального права, переоценив доказательства по делу.

На практике мы неоднократно встречались с хитрым ходом некоторых налогоплательщиков, которые специально инсценировали споры со своими неблагонадежными контрагентами, чтобы создать видимость реальности операции.

В рассматриваемом определении ВС РФ пресек эту «лазейку». Поэтому наличие судебного разбирательства со спорным контрагентом само по себе не будет являться безусловным подтверждением реальности сделки.

ВС РФ об определении размера дохода для целей налогообложения с использованием свидетельских показаний (дело ИП Новоселовой)

В рамках [дела](#) ИП Новоселовой (№ А76-5542/2022) ВС РФ был рассмотрен вопрос о правомерности определения действительной налоговой обязанности налогоплательщика на основании свидетельских показаний.

Согласно фабуле дела в проверяемом периоде ИП Новоселова вела деятельность по сдаче в аренду помещений. В ходе проверки налоговый орган пришел к выводу о занижении ИП Новоселовой суммы дохода, подлежащей налогообложению по УСН. В силу отсутствия у ИП Новоселовой документов, подтверждающих размер полученной арендной платы, налоговый орган определили доход ИП Новоселовой расчетным путем на основании свидетельских показаний арендаторов о суммах арендной платы, сроках аренды и условиях сдачи помещений в аренду.

Суды трех инстанций признали решение налогового органа незаконным в части доначисления налога на УСН и страховых взносов. По мнению судов, свидетельские показания не могут служить единственным и достаточным доказательством, безусловно подтверждающим факт получения предпринимателем денежных средств от физических лиц в том размере, который вменяется налогоплательщику.

С учетом того, что налоговым органом не представлены иные документы для подтверждения размера вмененного дохода, суды указали, что решение налогового органа не основано на надлежащих доказательствах.

Отправляя дело на новое рассмотрение, ВС РФ указал следующее:

- применение расчетного способа говорит об отсутствии возможности по объективным причинам достоверно определить налоговые обязанности – достоверное исчисление налога возможно только при надлежащем ведении учета налогоплательщиком;
- бремя доказывания того, что размер доходов / расходов, определенный налоговым органом расчетным способом, не соответствует фактическим результатам экономической деятельности возлагается на налогоплательщика, поскольку именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения налоговым органом расчетного метода определения сумм налогов;
- стандарт доказывания размера полученных доходов в условиях недобросовестных действий налогоплательщика не может быть аналогичным с ситуацией, когда факт получения дохода оформляется налогоплательщиком надлежащим образом.



По мнению ВС РФ, в данном случае показания свидетелей – арендаторов являлись достаточным основанием для определения налоговой обязанности расчетным способом. Требование судов о представлении налоговым органом доказательств, достоверно подтверждающих сумму доходов ИП Новоселовой, противоречит смыслу расчетного способа исчисления налоговой обязанности.

Таким образом, ВС РФ сформировал позицию, согласно которой свидетельские показания могут являться основным и практически единственным доказательством при определении действительной налоговой обязанности налогоплательщика.

ВС РФ о предельных сроках взыскания налоговой недоимки (дело Нова Принт)

ВС РФ рассмотрел дело Нова Принт (№ [A38-5256/2022](#)), касающееся вопроса соотношения сроков проведения отдельных мероприятий налогового контроля и срока принудительного взыскания налоговой недоимки.

Согласно факту дела налоговый орган вынес решение о назначении в отношении Нова Принт выездной налоговой проверки за 2015-2017 годы. Проверка началась 26 ноября 2018 года, а решение по ее итогам вступило в силу 9 сентября 2022 года, то есть срок проведения проверки был нарушен налоговым органом на два года.

Срок добровольного исполнения обязанности по уплате доначисленных налогов истек 7 сентября 2020 года, а предельный двухлетний срок на осуществление мер по взысканию доначисленных сумм подлежит исчислению с 8 сентября 2020 года по 7 сентября 2022. Несмотря на это, налоговый орган принял решение о принудительном взыскании налоговой задолженности и направил инкассовые поручения в банк.

Общество обжаловало решение о принудительном взыскании в судебном порядке. Суды первой и апелляционной инстанций поддержали общество, отметив, что при расчете предельного срока на выставление требования и вынесение решения о взыскании недоимки необходимо учитывать сроки не в их фактической продолжительности, а в той продолжительности, которая установлена НК РФ.

Поскольку налоговый орган нарушил срок проведения мероприятий налогового контроля на два года, он утратил право на принудительное взыскание недоимки. Такой подход соответствует позиции ВС РФ, выраженной в деле Неринги (№ A21-10479/2019).

Окружной суд отменил судебные акты, принятые судами первой и апелляционной инстанций, указав, что само по себе нарушение длительности проведения налоговой проверки не может иметь юридического значения для оценки правомерности действий налогового органа на стадии взыскания задолженности по налогам.

Отменяя постановление кассационной инстанции, ВС РФ отметил, что несоблюдение налоговым органом сроков проведения выездной налоговой проверки не влечет за собой соразмерное увеличение сроков на принятие мер по взысканию налоговой задолженности. Поскольку уже ко дню направления требования налогоплательщику срок на принудительное взыскание был пропущен, суды первой и апелляционной инстанций сделали верный вывод, что взыскание незаконно.

ВС РФ об учете расходов по налогу на прибыль при незавершенном строительстве (дело Лукойла)

В [деле](#) Лукойла (№ А40-288396/2021) перед ВС РФ стоял набивший многим оскомину вопрос о списании в расходы затрат на незавершенное строительство.

Проблема заключалась в том, что при строительстве капитальных объектов налогоплательщик не мог учитывать затраты на проектирование и строительство в расходах текущего периода, так как предполагалось, что эти затраты в будущем будут формировать первоначальную стоимость амортизируемого основного средства.

Однако в тех случаях, когда проект по объективным причинам не завершается, амортизируемое основное средство (результат строительства) не возникает. В связи с чем налогоплательщику не остается ничего иного, как учесть понесенные затраты в качестве прочих внереализационных расходов на основании пп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Налоговые органы считали, что налогоплательщик не может учитывать расходы на незавершенное строительство ни через амортизацию, ни в расходах текущего периода. Судебная практика развивалась противоречиво и в последнее время приобрела для налогоплательщиков, скорее, негативный оттенок.

ВС РФ обратил внимание на эту проблему и направил дело на новое рассмотрение, мотивировав свое решение следующим:

- критерий экономической обоснованности расходов не предусматривает оценку понесенных налогоплательщиком затрат с точки зрения целесообразности, рациональности и эффективности;
- глава 25 НК РФ не содержит закрытого перечня расходов, которые могут быть учтены в налоговых целях;
- если налогоплательщик, действуя разумно, по объективным причинам отказывается от дальнейшего создания основного средства и несения расходов, то ранее осуществленные расходы не утрачивают свойств производственного назначения и признаются направленными на получение дохода;
- однако в учете таких расходов может быть отказано в соответствующей части, если налогоплательщик продолжал нести их, несмотря на то что экономическая целесообразность создания основного средства уже очевидно отсутствовала.

Таким образом, ВС РФ сформулирован положительную для налогоплательщиков правовую позицию, подтверждающую, что затраты на незавершенное строительство могут быть учтены в целях налогообложения прибыли в периоде принятия решения об отказе от завершения строительства.

ВС РФ об учете расходов в виде сверхнормативных потерь электроэнергии (дело Россетей Северный Кавказ)

В деле Россетей Северный Кавказ (№ А63-9805/2021) перед ВС РФ стоял вопрос, может ли энергосетевая компания учитывать в расходах по налогу на прибыль сверхнормативные потери электроэнергии, вызванные ее несанкционированным потреблением.

Окружной суд указал, что сверхнормативные потери являются технологическими потерями (т.е. потерями, связанными с транспортировкой и иными технологическими особенностями) до того момента, пока не будут установлены лица, которые незаконно потребили электроэнергию. В силу объективных причин налогоплательщик не может вести круглосуточное наблюдение за всей протяженностью своих сетей, выявить и надлежаще зафиксировать все хищения электроэнергии в каждом расчетном периоде.

ВС РФ с таким подходом не согласился, указав, что нетехнические (коммерческие) потери, вызванные несанкционированным потреблением электроэнергии, возникали ежемесячно в течение 3-х лет. При этом налогоплательщик не предпринимал действий, направленных на установление и устранение причин соответствующих потерь.

ВС РФ посчитал, что нетехнические потери не могут быть учтены в расходах по налогу на прибыль, если налогоплательщик заведомо отказался от принятия мер по взысканию оплаты за несанкционированное потребление электроэнергии. По мнению ВС РФ, такие расходы не являются экономически обоснованными.



По нашему мнению, коллегия вынесла сбалансированное решение, которое, с одной стороны, не допускает учет в расходах сверхнормативных потерь, если налогоплательщик не предпринимает разумных мер в части выявления и пресечения несанкционированного потребления электроэнергии, а с другой стороны, позволяет учесть в расходах нетехнические потери при наличии доказательств проявления должной заботы о своем имуществе и обеспечения надлежащей охраны сетей.

ВС РФ о применении налога на профессиональный доход к процентным доходам по займам (дело Автобазы-М)

ВС РФ рассмотрел спор о возможности применения налога на профессиональный доход (НПД) к доходам самозанятого в виде процентов по займу (дело № [А40-147367/2023](#)).

Согласно факту дела компания Автобаза-М, действуя в качестве заемщика, заключила со своим генеральным директором, действующим в качестве займодавца, договор процентного займа.

Компания удерживала НДФЛ с доходов генерального директора в виде процентов по займу до тех пор, пока в 2021 году генеральный директор не перешел на уплату НПД.

Налоговый орган посчитал, что проценты по займу не являются объектом налогообложения по НПД, следовательно, Автобаза-М неправомерно не исполнила обязанности налогового агента по НДФЛ.

Суды трех инстанций признали решение налогового органа недействительным исходя из того, что положения Федерального закона от 27 ноября 2018 года № 422-ФЗ, которым регулируется НПД, к объектам налогообложения относят доходы от передачи любого имущества. Проценты по займу не указаны в перечне доходов, к которым не может применяться НПД.

Отменяя решения судов, ВС РФ указал, что объектом НПД является не любой доход, который не входит в перечень доходов, к которым не применяется НПД, а только доход от реализации товаров (работ, услуг). Соответственно, разрешая спор о применении НПД к конкретному доходу, необходимо выяснить правовую природу такого дохода.

По мнению ВС РФ, проценты по займу являются «пассивным» доходом. Передача денежных средств по договору займа не является реализацией услуг или имущественных прав, что делает невозможным применение НПД к процентным доходам по займу.

ВС РФ о правомерности вменения «двойной реализации» при передаче имущества в счет оплаты действительной стоимости доли (дело Успех и Н)

ВС РФ продолжает рассматривать спор о правомерности вменения налогоплательщику налогооблагаемого дохода при передаче имущества вышедшему участнику в связи с оплатой действительной стоимости доли (дело [А40-244851/2022](#)).

Согласно факту дела ООО «Успех и Н» находилось на УСН с объектом «доход». Участник налогоплательщика вышел из состава участников и в счет оплаты действительной доли (ДСД) налогоплательщик передал ему объект недвижимости.

По результатам проверки налоговый орган пришел к выводу, что при передаче имущества в качестве выплаты ДСД у самого налогоплательщика возник налогооблагаемый доход от реализации имущества.

Суды нижестоящих инстанций пришли к выводу, что в случае, если стоимость имущества, передаваемого участнику хозяйственного общества (54 991 000 рублей), превышает первоначальный взнос участника (9900 рублей), то сумма превышения признается налогооблагаемым доходом хозяйственного общества.

Общество обжаловало акты нижестоящих судов в ВС РФ. Жалоба была передана на рассмотрение судебной коллегии по экономическим спорам. На текущем этапе рассмотрение дела приостановлено, так как ВС РФ обратился в КС РФ для запроса его позиции по делу. Заседание в КС РФ состоялось 23 октября 2024 года, однако на сегодняшний день КС РФ еще не подготовил акт по итогам рассмотрения запроса от ВС РФ.

По общему правилу, при выходе участника из общества и оплате действительной стоимости доли имуществом могут возникнуть следующие налоговые последствия: (1) у вышедшего участника возникает облагаемый НДФЛ / налогом на прибыль доход в виде разницы между остаточной стоимостью передаваемого имущества и расходами участника по оплате доли в обществе (2) НДС с безвозмездной реализации имущества у общества, если первоначальный вклад вышедшего участника не покрывает стоимость передаваемого имущества (пп. 5 п. 3 ст. 39 НК РФ).

В рассматриваемом деле налоговый орган посчитал, что при выплате ДСД имуществом доход может возникнуть не только у участника, но и у самого хозяйственного общества.

По нашему мнению, такой подход к определению налоговых последствий предполагает следующую логику: если бы общество выплачивало ДСД деньгами, вырученными с продажи имущества, а не непосредственно имуществом, то у общества возник бы налогооблагаемый доход в связи с продажей имущества. Поэтому и при передаче участнику имущества сразу доход тоже возникает.

Вместе с тем налоговое законодательство не содержит оснований для подобных презумпций.

По нашему мнению, позиция налогового органа является экономически необоснованной и контринтуитивной, так как при таком подходе получается, что одна операция будет приводить к возникновению дохода у двух сторон.

Хотя налоговое законодательство допускает такие случаи, например, исполнение договора мены или продажа ценных бумаг и одновременное получение покупателем-физическим лицом дохода в виде материальной выгоды, стоит отметить, что выплата ДСД имеет иную природу.

Такое толкование также противоречит понятию дохода (в соответствии с п. 1 ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода), так как при передаче имущества участнику у хозяйственного общества отсутствует экономическая выгода.

О применении освобождения по пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ при прощении долга по займу (дело Уралэнергомонтажа)

АС Уральского округа оставил без изменения постановление 17 ААС по [делу](#) АО ПО «Уралэнергомонтаж» (дело № А60-38805/2023), принятое в пользу налогоплательщика, по вопросу допустимости применения пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ к прощенному долгу по займу, выданному российской материнской компанией с долей участия более 50%.

Согласно факту дела налогоплательщик и его материнская компания заключили соглашение о прощении долга по займу. Налогоплательщик не включил тело долга в состав внереализационных доходов, поскольку полагал, что выполняются условия для применения пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ. Прощенные проценты налогоплательщик самостоятельно отразил в составе внереализационных доходов на основании п. 18 ст. 250 НК РФ.

Таким образом, спор о допустимости применения пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ касался только тела долга по займу.

По мнению налогового органа, в условиях прощения долга по договору займа материнской компанией дочернему обществу у последнего возникает внереализационный доход в силу прямого указания п. 18 ст. 250 НК РФ. Этот доход учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Норма пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ не применяется к основному долгу, поскольку прощение долга не предполагает передачи имущества (то есть не выполняется условие для применения этой нормы).

Окружной суд указал, что выводы налогового органа о неприменении пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ к прощенному телу долга основаны на ошибочном толковании нормы. По мнению суда, при прощении долга имеет место совершение безвозмездной сделки, направленной на увеличение стоимости имущества дочерней компании по воле материнской компании. Соответственно, дочерняя компания получает в собственность денежные средства, которые «передаются» ей путем отказа материнской компании от их истребования.

Таким образом, условия для применения пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ при прощении долга соблюдаются.

О применении освобождения по пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ при прощении долга по займу (дело Бетагран Семена)

Согласно фабуле [дела](#) Бетагран Семена (№ А48-4961/2024) налогоплательщик (заемщик) и его единственный участник (займодавец) заключили договоры займа, которые в дальнейшем были прощены.

Налогоплательщик не отразил доходы от прощения долга в налоговой базе по налогу на прибыль на основании пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, посчитав, что денежные средства переданы ему безвозмездно от участника с долей более 50%.

Налоговый орган пришел к выводу о невозможности применения освобождения, предусмотренного пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, и о возникновении у налогоплательщика внереализационного дохода в виде списанной кредиторской задолженности на основании п. 18 ст. 250 НК РФ. Суд поддержал позицию налогового органа, указав следующее:

- при прощении долга не происходит передачи имущества или имущественных прав, а происходит списание кредиторской задолженности, в связи с чем отсутствуют основания для применения пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ;
- ссылки налогоплательщика на дело компании ПО Уралэнергомонтаж (см. описание выше) нерелевантны, поскольку в настоящем споре полученные денежные средства не увеличивали стоимость имущества налогоплательщика, а использовались им для погашения кредиторской задолженности перед другими контрагентами.

⚡ Дело Бетагран Семена подтверждает, что подход судебной практики по вопросу допустимости применения пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ к прощенным долгам до сих пор не является однозначным, что следует учитывать при планировании внутригруппового финансирования в 2024-2025 годах.

О переквалификации вклада в уставный капитал зачетом в прощение долга (дело ТФМ-Спецтехники)

В [деле](#) ТФМ-Спецтехники (№ А27-12558/2024) рассматривался вопрос о переквалификации вклада в уставный капитал зачетом встречных требований в прощение долга в налоговых целях.

Согласно факту дела у налогоплательщика имелась непогашенная задолженность перед своим участником (99%) по договорам займа, аренды и поставки.

В дальнейшем было принято решение об увеличении уставного капитала налогоплательщика. Мажоритарный участник и налогоплательщик заключили соглашение о зачете встречных требований (требование об оплате уставного капитала налогоплательщика зачитывалось против требования о возврате задолженности в пользу участника).

Налоговый орган посчитал, что в результате такого зачета произошло списание задолженности, в связи с чем у налогоплательщика возник налогооблагаемый доход в соответствии с п. 18 ст. 250 НК РФ.

Суд поддержал налогоплательщика, указав следующее:

- при зачете встречных требований считается, что налогоплательщик действительно рассчитался со своим мажоритарным участником по займу, аренде и поставке, а последний – произвел оплату уставного капитала налогоплательщика;
- в отличие от внесения вклада в уставный капитал зачетом встречных требований списание кредиторской задолженности не предполагает прекращения встречного однородного требования;
- поскольку встречные обязательства сторон были прекращены зачетом, отсутствуют основания для применения п. 18 ст. 250 НК РФ, касающегося списания кредиторской задолженности;
- зачет является самостоятельным способом прекращения обязательства. Его не следует путать с иными способами прекращения обязательства, предусмотренными гражданским законодательством (в частности, с прекращением обязательства в связи с совпадением должника и кредитора в одном лице (ст. 413 ГК РФ), а равно с прощением долга (ст. 415 ГК РФ)).

О применении освобождения по пп. 11 и пп. 17 п. 1 ст. 251 НК РФ при уменьшении уставного капитала и оставлении имущества у дочерней компании (дело Москоммерцбанка)

Единственный акционер Москоммерцбанка ([дело](#) № А40-131082/2024) принял решение об уменьшении его уставного капитала на сумму более 4 млрд рублей. При этом банк не выплатил денежные средства в адрес своего акционера, а направил их на погашение убытков прошлых лет.

Налоговый орган пришел к выводу, что у банка возник внереализационный доход в размере суммы, на которую произошло уменьшение уставного капитала и которая осталась в распоряжении банка (п. 16 ст. 250 НК РФ).

Банк полагал, что при уменьшении уставного капитала у него не возникает внереализационного дохода, поскольку согласно пп. 17 п. 1 ст. 251 НК РФ при уменьшении уставного капитала в соответствии с требованиями российского законодательства соответствующий доход не включается в налоговую базу по налогу на прибыль организаций. В качестве дополнительного аргумента банк ссылался на то, что в его случае может применяться освобождение, предусмотренное пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Суд согласился с позицией налогового органа, отметив, что уменьшение уставного капитала произошло не во исполнение требований российского законодательства, а в добровольном порядке, в связи с чем пп. 17 п. 1 ст. 251 НК РФ не подлежит применению.

Кроме того, суд отметил, что для применения пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ необходим факт передачи имущества. В то же время при уменьшении уставного капитала банк не получал какого-либо имущества от своего акционера (т.е. условия пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ не соблюдаются).

О принятии к вычету НДС при выплате премий зачетом (дело Экофарм Плюс)

В деле Экофарм Плюс (№ А63-16421/2021) рассматривался вопрос о необходимости уменьшения вычета по НДС в связи с выплатой поставщиком премий за достижение определенного объема закупок путем зачета встречных требований.

Согласно фабуле дела налогоплательщик приобретал лекарственные препараты у фармацевтических компаний. Договоры поставки предусматривали, что поставщики предоставляют налогоплательщику премии за достижение определенного объема закупок, выборку видов товаров, раннюю отгрузку, досрочную оплату поставок. Договоры также предусматривали, что премии предоставляются без изменения цены товара посредством уменьшения дебиторской задолженности поставщика перед налогоплательщиком (т.е. зачетом).

При проведении налоговой проверки налоговый орган посчитал, что налогоплательщик получил премии на безвозмездной основе, в связи с чем вычеты по НДС, заявленные при приобретении товаров, должны быть уменьшены на размер таких премий.

Дело рассматривалось в несколько кругов, а позиции судов были прямо противоположными.

Дело было разрешено в пользу налогоплательщика. Суды приняли во внимание, что в соответствии с п. 2.1 ст. 154 НК РФ премия не уменьшает налоговую базу по НДС у продавца товара, а покупатель не должен корректировать налоговые вычеты, за исключением случаев, когда договором прямо предусмотрено иное.

О применении общего 3-летнего срока к вычету по авансовому НДС (дело Центрального телеграфа)

В [деле](#) Центрального телеграфа (№ А40-130974/2023) налогоплательщику удалось обосновать, что общий 3-летний срок для принятия НДС к вычету распространяется не только на обычный вычет по НДС, но и на авансовый.

Согласно факту дела налоговый орган не согласился с датой получения авансовых счетов-фактур и отказал налогоплательщику в авансовом вычете, указав, что авансовый вычет может быть принят только в налоговом периоде фактического получения авансового счета-фактуры.

Отменяя отрицательные судебные акты нижестоящих инстанций, АС Московского округа указал, что 3-летний срок распространяется на вычеты авансового НДС. В качестве аргументов окружной суд отметил следующее:

- общее правило о 3-х летнем сроке для возмещения НДС предусмотрено в п. 2 ст. 173 НК РФ, а п.п. 27 и 28 ППВАС РФ № 33 от 30 мая 2014 года распространили действие п. 2 ст. 173 НК РФ не только на возмещение НДС, но и на любые вычеты по НДС в целом. Там нет каких-либо ограничений для авансовых вычетов;
- принятие к вычету авансового НДС позднее периода получения счета-фактуры не приводит к ущербу для бюджета, поскольку авансовому вычету корреспондирует уплата контрагентом НДС с полученного аванса;
- введение в 2009 году правила о возможности авансового вычета (п. 12 ст. 171 НК РФ) позволяет налогоплательщикам принимать авансовые вычеты сразу после перечисления аванса, поэтому заявление авансового вычета в более позднем периоде не влияет негативным образом на интересы бюджета;
- отказ в авансовом вычете и последующее подтверждение правомерности восстановления налогоплательщиком этого же авансового вычета (при окончательной реализации) нарушают принцип добросовестного налогового администрирования.

Таким образом, АС Московского округа сформулировал прецедентную позицию, которая, надеемся, будет воспринята практикой.

Интересы налогоплательщика в данном споре представлял Андрей Шептий, старший юрист налоговой практики VERBA LEGAL.

Об НДС при передаче недвижимости в качестве вклада в имущество (дело компании ВиАз)

Согласно фабуле [дела](#) (№ А65-19667/2024) налогоплательщик внес недвижимость в качестве вклада в имущество своего дочернего общества.

Налоговый орган посчитал, что при передаче недвижимости в качестве вклада имущество у налогоплательщика возникает обязанность по уплате НДС с реализации недвижимости. По мнению налогового органа, положение пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ, предусматривающее, что реализацией в целях НДС не признается передача недвижимости, если такая передача имеет инвестиционный характер, применяется только к вкладам в уставный капитал, но не применяется ко вкладам в имущество.

Суд поддержал налогоплательщика, указав, что внесение вклада в имущество предусмотрено действующим законодательством в качестве дополнительного способа инвестирования в капитал дочернего.

Налоговый орган не представил доказательств, что налогоплательщик имел намерение передать своему дочернему обществу безвозмездно.

Обращаем внимание, что вопрос об обложении НДС неденежных вкладов в имущество ранее возникал в практике налоговых споров. Тем не менее ФНС и Минфин продолжают придерживаться позиции, что перечень инвестиционных операций, содержащийся в пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ, является закрытым.

Поскольку вклад в имущество там прямо не поименован, при его осуществлении передающая сторона должна исчислить НДС на общих основаниях.

 По нашему мнению, вклад в имущество направлен на увеличение чистых активов получающей стороны. Кроме того, поскольку вклад в имущество может делать только участник, использование переданного актива в приносящей доход деятельности получающей стороны может влиять на размер чистой прибыли, а значит, на размер дивидендов участника. Соответственно, вклад в имущество должен признаваться операцией, имеющей инвестиционный характер в целях пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ.

Кроме того, неурегулированными по сей день остаются вопросы

1) о необходимости восстановления НДС тем налогоплательщиком, который вносит вклад в имущество;

2) о праве дочерней компании принять к вычету восстановленный НДС при использовании полученной недвижимости в облагаемых НДС операциях.

Таким образом, неденежные вклады в имущество продолжают сопровождаться налоговыми рисками для участников хозяйственного оборота.

О налоге на прибыль при приобретении имущества у взаимозависимого лица по заниженной цене (дело МВ Фуд)

Согласно фабуле [дела](#) (№ А32-39315/2023) в ходе контрольных мероприятий налоговый орган установил, что налогоплательщик приобрел недвижимость по заниженной цене у взаимозависимой организации, находящейся в процедуре банкротства. В связи с этим налоговый орган сделал вывод, что налогоплательщик получил экономическую выгоду в виде разницы между рыночной стоимостью недвижимости и фактической ценой приобретения.

Суд поддержал выводы налогового органа, отметив, что о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды свидетельствует его взаимозависимость с продавцом и многократное отклонение цены в сделке от рыночного уровня. Суд признал правомерным использование налоговым органом для установления рыночной стоимости отчета об оценке недвижимости, проведенной в рамках банкротного процесса.

При этом суд не рассматривал вопрос о необходимости применения ТЦО-методов определения рыночной стоимости спорной недвижимости, поскольку, по мнению суда, сформировавшаяся судебная практика указывает на допустимость использования отчетов об оценке в целях определения рыночной стоимости имущества. Оценка, проведенная в рамках банкротного дела, признана судом надлежащим доказательством.

Дело МВ Фуд обращает на себя особое внимание, поскольку в нем был подтвержден вывод о том, что вменение дохода на основании п. 8 ст. 250 НК РФ (безвозмездное получение имущества) возможно не только в ситуациях, когда имущество получено безвозмездно, но и тогда, когда фактическая цена сделки значительно отклоняется от рыночной стоимости.

⚡ По нашему мнению, указанная позиция может быть экстраполирована практикой на широко распространенные случаи приобретения долей участия в хозяйственных обществах / акции по номиналу (если при этом стоимость чистых активов объекта сделки существенно выше). Такой подход будет порождать для покупателей риски вменения внереализационного дохода по п. 8 ст. 250 НК РФ в виде разницы между рыночной стоимостью доли участия / акций и номинальной.

О применении ТЦО-методов при определении рыночной цены в неконтролируемой сделке (дело Мира Фруктов)

Дело Мира Фруктов (№ А45-25913/2023) интересно тем, что налоговый орган со ссылкой на положения ст. 54.1 НК РФ оспаривал не выбор налогоплательщиком поставщиков, а предъявил претензии к благонадежности покупателей налогоплательщика с целью вменения ему недополученного дохода.

Согласно фабуле дела налогоплательщик являлся импортером фруктов. В России налогоплательщик реализовывал фрукты в адрес многочисленных контрагентов (более 160). Рентабельность налогоплательщика по продаже фруктов составляла 9%.

При ввозе фруктов в Россию таможенный орган скорректировал их таможенную стоимость. Налогоплательщик уплатил на таможне импортный НДС по скорректированной таможенной стоимости, в связи с чем у него возникло право на возмещение НДС.

При проведении проверки налоговый орган посчитал, что более 50 контрагентов налогоплательщика являются т.н. «техническими» компаниями. В связи с этим налоговый орган оспорил сделки по продаже фруктов в адрес этих контрагентов, посчитав, что в действительности фрукты продавались неустановленным лицам по более высоким ценам. Для определения цены инспекция привлекла эксперта.

Налогоплательщику удалось оспорить претензии, доказав, что стандарт «должной осмотрительности» при выборе поставщиков не может применяться для оценки благонадежности покупателей.

Суды также подтвердили следующие важные доводы налогоплательщика:

- доказывание обстоятельств, предусмотренных п. 1 ст. 54.1 НК РФ, должно производиться в соответствии с разделом V.1 НК РФ;
- налоговый орган и эксперт не вправе определять цену произвольно и без учета методов ТЦО;
- налоговый орган должен был определить стоимость фруктов, исходя из цены фруктов, реализованных в адрес многочисленных контрагентов, не являющихся спорными.

Указанные выводы являются важными для развития практики налоговых споров по статье 54.1 НК РФ, поскольку очень часто для определения цены налоговые органы привлекают экспертов, которые устанавливают его произвольно и без учета методов ТЦО.

Попытка ограничить такой подход была предпринята ВС РФ в п. 7 Обзора по ТЦО и ст. 269 НК РФ. Однако разъяснение было сформулировано не совсем однозначно, и последующая судебная практика по вопросу связанности экспертов правилами раздела ТЦО складывалась не в пользу налогоплательщиков.

Таким образом, была сформулирована прецедентная позиция, которая, надеемся, будет воспринята практикой. Интересы налогоплательщика в данном споре представлял Андрей Шептий, старший юрист налоговой практики VERBA LEGAL.

О проверке по ТЦО в отношении внутрироссийских сделок (дело Кристалла)

АС Тамбовской области вынес решение по [делу](#) общества Кристалл, которое касалось выбора метода определения рыночной цены при приобретении сельскохозяйственной продукции (свеклы) по контролируемым по правилам ТЦО сделкам (дело № А64-3596/2021).

Обращаем внимание, что с момента введения в российское налоговое законодательство правил ТЦО (в 2012 году) количество публичных налоговых споров по ТЦО можно пересчитать по пальцам. Поэтому этот спор является важным в контексте формирования судебной практики по ТЦО-спорам.

Согласно фабуле дела на основании уведомлений о контролируемых внутрироссийских сделках, совершенных в 2015-2016 годах, налоговый орган провел ТЦО-проверку. По итогам проверки налоговый орган доначислил Кристаллу налог на прибыль в связи с завышением стоимости приобретаемой свеклы у взаимозависимых лиц – плательщиков ЕСХН.

Для определения рыночной стоимости свеклы налоговый орган применил метод сопоставимых рыночных цен. В качестве сопоставимых были отобраны сделки по реализации сахарной свеклы за 2014 год.

Суд поддержал подход налогового органа и указал, что применение метода цены последующей реализации, предложенного налогоплательщиком, не представляется возможным, поскольку Кристалл, являющийся покупателем в рамках спорных сделок, не перепродает товар, а использует его в производстве конечной продукции.

В отношении довода налогоплательщика о том, что часть поставок свеклы в рамках проверяемых сделок не сопоставимы по периоду поставки с сопоставляемыми сделками, суд указал, что в таком случае метод сопоставимых рыночных цен может применяться при осуществлении соответствующих корректировок на период поставки.

На дату подготовки настоящего материала спор готовится к рассмотрению в суде апелляционной инстанции.

Об образовании постоянного представительства иностранной организации в России через зависимого агента (дело Региональной службы взыскания)

В [деле](#) Региональной службы взыскания (№ А40-211239/2023) рассматривался редкий для практики налоговых споров вопрос об образовании постоянного представительства иностранной организации в России.

Согласно фабуле дела шведская компания осуществляла регулярную деятельность по приобретению у российских банков и микрофинансовых организаций крупных портфелей просроченной задолженности. В дальнейшем взыскание задолженности осуществлялось с привлечением российского общества в качестве представителя (агента).

Налоговый орган пришел к выводу, что у шведской компании образовалось постоянное представительство в России через зависимого агента – российское общество, так как последнее своими действиями обеспечивало осуществление всех мероприятий, необходимых для ведения шведской компанией коллекторской деятельности на территории России.

Суд поддержал позицию налогового органа, мотивировав свое решение тем, что деятельность шведской компании в России через зависимого российского агента представляла собой целостную систему взаимосвязанных и скоординированных операций, свойственных коллекторской деятельности, и включающих в себя управление отношениями с клиентами, покупку цессионных портфелей, учет сумм финансовых вложений, выполнение обязанностей оператора персональных данных, хранение кредитных досье, взыскание задолженности во внесудебном и судебном порядке, а завершающим этапом указанной деятельности являлось получение доходов в результате взыскания задолженности.

Поскольку сама шведская компания не состоит на налоговом учете в России, обязанность доплатить налог на прибыль (в отношении доходов, относящихся к деятельности постоянного представительства шведской компании), пени и штраф правомерно возложена на зависимого агента – российское общество.

О налоге у источника при использовании российской недвижимости через ЗПИФ (дело УК Джи Пи Ай)

Согласно фабуле [дела](#) (№ А56-22968/2024) УК Джи Пи Ай, действующая в качестве доверительного управляющего ЗПИФ, заключила с кипрской компанией договор купли-продажи паев в ряде российских ЗПИФ, активы которых были представлены российской недвижимостью.

По условиям договора купли-продажи паев кипрский продавец предоставил УК Джи Пи Ай отсрочку по оплате паев на условиях коммерческого кредита с уплатой процентов и залога ценных бумаг.

Ежемесячный доход УК Джи Пи Ай по приобретенным паям практически совпадал с ежемесячной суммой процентов по коммерческому кредиту, выплачиваемым УК Джи Пи Ай в адрес кипрского продавца паев.

По результатам контрольных мероприятий налоговый орган пришел к выводу, что УК Джи Пи Ай использовала схему незаконной оптимизации налогообложения. Суть схемы заключалась в том, что под видом процентов, в отношении которых СИДН предусмотрен льготный режим налогообложения, в пользу кипрской организации фактически выплачивался доход от использования на территории России недвижимости.

Суд согласился с обоснованностью претензий налогового органа. Он указал, что основания для применения к процентам по коммерческому кредиту положений СИДН отсутствуют, поскольку кипрская компания являлась лишь промежуточным звеном в расчетах (то есть не была бенефициарным собственником процентного дохода, а лишь обеспечивала транзитное перечисление денежных средств за пределы России).

Таким образом, суд первой инстанции подтвердил, что налоговый орган правомерно переqualificировал процентные доходы в выплату доходов от использования недвижимости на территории России и применил к такому доходу ставку налога у источника 20%.

О налоге у источника при выплате дохода за оказание услуг международной перевозки (дело Новокузнецкого мелькомбината)

Необычный подход к обложению налогом у источника выплаты доходов иностранной организации от оказания услуг по международной перевозке продемонстрировал АС Новосибирской области в [деле](#) Новокузнецкого мелькомбината (№ А45-36916/2023).

Согласно факту дела комбинат приобретал услуги морской перевозки у турецких контрагентов. Перевозка осуществлялась из порта Краснодарского края в один из черноморских портов Турции.

При выплате доходов в пользу турецких контрагентов комбинат не удержал налог у источника, несмотря на то что в силу пп. 8 п. 1 ст. 309 НК РФ доход иностранных организаций от международных перевозок подлежит обложению налогом у источника в России, если иное не предусмотрено СИДН. В свою очередь, СИДН с Турцией также позволяет стране-источнику облагать соответствующий доход (п. 1 ст. 8 СИДН с Турцией).

В обоснование своей позиции комбинат отмечал, что согласно п. 2 ст. 309 НК РФ доходы иностранных организаций от оказания услуг на территории России (за исключением доходов от внутригрупповых услуг, указанных в пп. 9.4 п. 1 ст. 309 НК РФ) подлежат налогообложению только в том случае, если такая деятельность приводит к образованию постоянного представительства в России. Поскольку услуги международной перевозки прямо не исключены из п. 2 ст. 309 НК РФ, этот пункт должен превалировать над пп. 8 п. 1 ст. 309 НК РФ по принципу *lex specialis derogat generali*.

Суды апелляционной и кассационной инстанций с таким выводом согласились, в связи с чем результат спора оказался хоть и положительным для комбината, однако довольно неожиданным с точки зрения правовой аргументации.

- Во-первых, на сегодняшний день сформирована устойчивая правоприменительная практика, свидетельствующая о том, что доходы иностранных организаций от оказания услуг по международным перевозкам облагаются налогом у источника выплаты в России (то есть для возникновения притязания России на этот вид дохода не требуется, чтобы у иностранной организации было постоянное представительство в России).
- Во-вторых, если считать, что норма п. 2 ст. 309 НК РФ является специальной по отношению к пп. 8 п. 1 ст. 309 НК РФ, возникает вопрос, для каких целей пп. 8 п. 1 ст. 309 НК РФ в принципе был выведен законодателем в отдельную норму, позволяющую взимать налог у источника с доходов от оказания услуг по международным перевозкам.
- В-третьих, если следовать логике судов первой и апелляционной инстанций, можно прийти к выводу, что доходы от сдачи в аренду имущества, используемого в России, тоже не должны облагаться налогом у источника.

По состоянию на дату подготовки настоящего материала известно, что налоговый орган направил кассационную жалобу в ВС РФ.

О переквалификации роялти в иной доход и доначислении налога у источника выплаты (дело УралТоргСервиса)

В [деле](#) УралТоргСервиса (№ А60-42596/2023) рассматривался, в частности, вопрос о переквалификации роялти, выплаченных в адрес налогового резидента ЮАР, в иной доход и доначислении налога у источника выплаты по ставке 20%.

Согласно факту дела налогоплательщик (поставщик цветов) и африканский лицензиар заключили лицензионный договор, в соответствии с которым африканский лицензиар предоставил налогоплательщику право на программное обеспечение (ПО). Благодаря этому ПО налогоплательщик получил возможность размещать заказы на закупку цветов у иностранных поставщиков.

Для целей подтверждения реальности и обоснованности роялти налогоплательщик отмечал, что использование интернет-магазина снижало его многочисленные затраты. В частности, отпала необходимость напрямую связываться с поставщиками, использовать аукционы или иные платформы для закупки цветочной продукции. Кроме того, по мнению налогоплательщика, использование ПО привело к увеличению его рентабельности. Посредством привлечения эксперта налогоплательщик продемонстрировал технический процесс использования ПО.

Суды первой и апелляционной инстанции согласились с позицией налогоплательщика.

Рассматриваемое дело примечательно тем, что является одним из немногих примеров налоговых споров, где налогоплательщику удалось отстоять свою квалификацию трансграничных платежей в целях применения СИДН.

О доначислении НДФЛ при выдаче займа бенефициару (дело Балаклавского рудоуправления)

Согласно фабуле [дела](#) Балаклавского рудоуправления (дело № А84-6904/2023) российская компания выдала процентный заем своему бенефициару с долей участия более 85%.

Позже компания уступила права требования к бенефициару по договору займа в пользу другой российской организации. Последняя не произвела оплату по договору цессии, а затем ликвидировалась. В связи с отсутствием денежных средств бенефициар не погасил задолженность по займу перед новым кредитором.

По результатам контрольных мероприятий налоговый орган пришел к выводу, что выдача займа бенефициару заключена с целью прикрыть передачу денежных средств в безвозмездное бессрочное распоряжение бенефициару без намерения их дальнейшего возврата.

Суды трех инстанций поддержали налоговый орган, согласившись с тем, что тело займа является доходом бенефициара, с которого компания как налоговый агент должна была удержать НДФЛ.

Об НДФЛ и страховых взносах при предоставлении питания сотрудникам (дело Петон Констракшн)

Согласно фабуле [дела](#) Петон Констракшн (№ А56-116960/2023) налогоплательщик предоставлял своим работникам питание на основании договоров по организации питания с ООО Лайтком и ИП Завалий В.И. Питание предоставлялось на основании талонов. Талон выдавался на комплексный завтрак, обед и ужин. Выдача талонов основывалась на пофамильных заявках работников.

ИП Завалий В.И вел пофамильный учет выдаваемых комплектов питания по дням каждому работнику с проставлением их подписи, а ООО Лайтком такой персонифицированный учет не вело.

Налоговый орган посчитал, что вне зависимости от персонификации выданного питания доход работников в натуральной форме (возникающий в связи с предоставлением питания) подлежит обложению НДФЛ и страховыми взносами.

Суды с таким подходом не согласились. Они отметили, что по смыслу ст. 41 НК РФ доход подлежит учету в целях налогообложения, если размер экономической выгоды может быть определен применительно к каждому лицу, получившему экономическое благо. На этом основании суд признал обоснованными доначисления НДФЛ и страховых взносов только по питанию, в отношении выдачи которого велся персонифицированный учет.

Напомним, ранее ВС РФ уже формулировал позицию, согласно которой при предоставлении питания, в том числе по модели шведского стола, необходимо, чтобы экономическая выгода, получаемая физическим лицом, была строго персонифицирована (см. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением главы 23 НК РФ, утв. Президиумом ВС РФ 21 октября 2025 года). При отсутствии объективной и практически достижимой возможности разделения дохода между гражданами налоговый агент не может быть привлечен к налоговой ответственности за неуплату НДФЛ и неуплату страховых взносов.

В то же время Минфин России, по-видимому, оценивает способности налоговых агентов выше, чем ВС РФ, и в своих разъяснениях занимает позицию, что организация должна принимать все возможные меры по оценке и учету экономической выгоды, получаемой физическими лицами.

При предоставлении питания по модели шведского стола доход каждого налогоплательщика, по мнению ведомства, можно определить на основе стоимости предоставляемого питания в расчете на одного человека (см. Письмо Минфина России от 17 мая 2018 № 03-04-06/33350). Выводы Минфина России в этой части представляются нам чрезмерно формальными.

Об определении размера капитальных вложений для целей применения налоговых льгот участниками РИП (дело ПП Гофрокомбината)

В [деле](#) ПП Гофрокомбината (№ А41-6859/2024) рассматривался вопрос об определении размера капитальных вложений для целей применения налоговых льгот, предусмотренных для участников региональных инвестиционных проектов (РИП).

ПП Гофрокомбинат было включено в реестр участников РИП с 1 апреля 2024 года. Компания реализовывала инвестиционный проект в период с 2017 года по 2022 год. К моменту включения компании в реестр участников РИП компания осуществила бóльшую часть инвестиций.

Налоговый орган посчитал, что компания применяет льготы для участников РИП неправомерно. По мнению налогового органа, для целей применения налоговых льгот учитываются только те инвестиции, которые осуществлены после внесения налогоплательщика в реестр участников РИП.

Суд поддержал налоговый орган, обосновав свое решение тем, что осуществление инвестиционной деятельности в благоприятных налоговых условиях возможно именно при направлении налоговой экономии на инвестиционные цели, то есть с даты включения компании в реестр участников РИП. Иное толкование приводило бы к возмещению капитальных вложений, понесенных до даты включения организации в реестр РИП. При этом нормы НК РФ, устанавливающие льготы для налогоплательщиков-участников РИП, не предполагают возмещения капитальных вложений, понесенных до даты включения организации в реестр участников РИП.

Таким образом, для целей применения налоговых льгот, предусмотренных для налогоплательщиков – участников РИП, имеет значение только объем капитальных вложений, осуществленных после даты включения организации в реестр РИП и отраженных в инвестиционной декларации.

Об исчислении НДС в отношении формовочного песка (дело Техники горного дела)

В [деле](#) Техника горного дела (№ А60-71940/2023) рассматривался вопрос об исчислении налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) в отношении формовочных песков, соответствующих ГОСТ 2138-91.

Согласно факту дела компания разрабатывала участок Басьяновского месторождения в верхнесалдинском районе Свердловской области.

Согласно приложению к лицензии на право пользования недрами полезным ископаемым является песок формовочный (кварцевый).

По результатам проведения камеральной проверки по НДС налоговый орган предъявил компании претензии, связанные с неправильным определением объекта обложения НДС и расчетом налоговой базы.

Налоговый орган пришел к выводу, что добытым полезным ископаемым (ДПИ) в целях НДС является не добытая из карьера песчаная пульпа, а песок формовочный, соответствующий ГОСТ 2138-91. Для целей расчета НДС должна учитываться цена реализации песка формовочного взаимозависимым лицом компании в адрес третьих лиц.

Реализация песка в адрес взаимозависимого лица, которое перепродавало этот песок по завышенной цене, свидетельствует о получении компанией необоснованной налоговой выгоды.

Компания указывала, что ДПИ является не формовочный песок, а песчаная пульпа.

Формовочный песок, соответствующий ГОСТ 2138-91, является не продукцией добывающей, а продукцией перерабатывающей промышленности, которая не признается объектом обложения НДС в силу п. 1 ст. 337 НК РФ.

Поскольку ДПИ является песчаная пульпа, а не формовочный песок, цена реализации последнего, сформированная у взаимозависимого лица, учету не подлежит.

Суд первой инстанции удовлетворил требования компании в полном объеме.

Суд апелляционной инстанции с таким подходом частично не согласился. Он отметил, что с учетом положений проектной документации компании ДПИ признается песок формовочный кварцевый, соответствующий ГОСТ 2138-91.

Пульпа является гидросмесью минерала (кварца) и воды, что позволяет считать ее минеральным сырьем для добычи песков кварцевых формовочных, качественные характеристики которых определены стандартом ГОСТ 2138-91.

Вместе с тем суд апелляционной инстанции указал, что налоговым органом не доказано нарушение компанией положений ст. 54.1 НК РФ при продаже песка взаимозависимому лицу, так как одна лишь взаимозависимость не может говорить о наличии налоговых злоупотреблений. Поэтому для целей НДСПИ налоговым органом должна была быть учтена цена реализации песка в адрес взаимозависимого лица, а не цена перепродажи взаимозависимым лицом песка в адрес третьих лиц.

Таким образом, суд апелляционной инстанции признал решение налогового органа недействительным, но не на основании неверного определения объекта обложения НДСПИ, на основании неверного расчета действительной налоговой обязанности компании.

О квалификации затрат в качестве рекламных расходов в целях налогообложения прибыли (дело Чебоксарской пивоваренной фирмы Букет Чувашии)

В [деле](#) Чебоксарской пивоваренной фирмы Букет Чувашии (№ А79-4073/2023) рассматривался вопрос о квалификации затрат в качестве рекламных расходов с учетом отраслевого требования о направленности рекламы на неопределенный круг лиц.

В рамках рекламно-дегустационных мероприятий налогоплательщик передавал в адрес постоянных покупателей свою продукцию (алкогольные напитки). Налоговый орган посчитал, что налогоплательщик неправомерно учел расходы на передачу алкогольных напитков в качестве рекламных, так как продукция передавалась в адрес заранее определенного круга лиц, что не соответствует отраслевому определению рекламы.

Поддерживая позицию налогоплательщика, суд указал, что такой признак рекламной информации, как предназначенность для неопределенного круга лиц, означает отсутствие в рекламе указания о лице или лицах, для которых реклама создана и на восприятие которых она направлена.

Со ссылкой на разъяснения ФАС России суд пояснил, что даже упоминание фамилии, имени или отчества при распространении рекламы не свидетельствует о ее индивидуализированном характере, если содержащиеся в ней сведения, несмотря на личное обращение, не носят персонализированного характера и представляют интерес для неопределенного круга лиц.

 Обращаем внимание, что на практике налоговые органы часто оценивают выполнение критерия «неопределенного круга лиц» для квалификации затрат в качестве рекламных расходов. В рассматриваемом деле налогоплательщику удалось убедить суд, что даже при передаче продукции в адрес своих контрагентов в рекламных целях критерий «неопределенного круга лица» считается соблюденным.

Об учете недоамортизированной стоимости снесенного здания в расходах при определении налоговой базы по налогу на прибыль (дело Яндекса)

Налогоплательщик приобрел здание гостиничного комплекса, которое в последующем было ликвидировано для целей освобождения земельного участка под строительство на нем нового офисного здания ([дело](#) Яндекса № А40-53845/2024).

При ликвидации здания налогоплательщик учел недоамортизированную стоимость здания в качестве внереализационных расходов на основании пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Налоговый орган посчитал такой учет неправомерным, поскольку спорные затраты были понесены в целях строительства нового офиса. Соответственно, они должны были формировать первоначальную стоимость нового офиса и подлежать амортизации.

Суд поддержал позицию налогового органа и со ссылкой на градостроительное законодательство указал, что ликвидация гостиничного комплекса является не самостоятельной операцией, а этапом инвестиционного строительства нового офисного комплекса. Поэтому указанные расходы должны формировать первоначальную стоимость амортизируемого основного средства.

Разъяснения налоговых и финансовых органов

Материал актуален по состоянию на 26 декабря 2024 года

Разъяснения ФНС России по вопросам дробления бизнеса – Письмо ФНС России от 16 июля 2024 № БВ-4-7/8051@

Письмо содержит позиции арбитражных судов по спорам, связанным с установлением в действиях налогоплательщиков признаков искусственного дробления бизнеса.

В письме ФНС напоминает о следующих позициях, сформировавшихся в судебной практике:

- ведение единой хозяйственной деятельности через организации, применяющие специальные налоговые режимы, создание новых юридических лиц при расширении бизнеса с единственной целью получения налоговых преимуществ от применения специального налогового режима является недопустимым;
- искусственное выделение из единого бизнеса части (сегмента) с последующей ее передачей подконтрольному лицу, применяющему специальный налоговый режим, не может быть признано обоснованным;
- дроблением бизнеса признается предпринимательская деятельность с участием лиц, взаимозависимость которых оказала влияние на результаты их деятельности. При этом с учетом п. 1 и п. 7 ст. 105.1 НК РФ лица могут быть признаны взаимозависимыми по основаниям, прямо не предусмотренным НК РФ;
- если налогоплательщик и взаимозависимое лицо осуществляют виды деятельности, которые являются частью единого производственного процесса, направленного на достижение общего экономического результата, искусственно разделенного в целях получения налоговой выгоды, существуют основания для признания такой выгоды необоснованной;

- ведение предпринимательской деятельности с участием членов одной семьи само по себе не свидетельствует об искусственном дроблении бизнеса. Между тем формальное вовлечение членов семьи в хозяйственную деятельность с целью получения налоговой экономии без осуществления ими реальных предпринимательских функций является неправомерным;
- при рассмотрении вопроса о консолидации доходов членов семьи, полученных от предпринимательской деятельности, значение имеет реальное участие каждого из лиц в такой предпринимательской деятельности, принятие самостоятельных управленческих решений, распоряжение своими трудовыми, административными и финансовыми ресурсами;
- ведение обществом хозяйственной деятельности совместно со своим учредителем и (или) руководителем, имеющим статус индивидуального предпринимателя, может свидетельствовать о дроблении бизнеса, если такие отношения направлены исключительно на минимизацию налоговых обязательств общества;
- налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Если установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком при организации структуры бизнеса, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

Рекомендации ФНС России по применению амнистии при дроблении бизнеса

ФНС России подготовила рекомендации по применению налоговой амнистии при дроблении бизнеса. В качестве наиболее важных разъяснений можно выделить следующие из них:

- предусмотренное новым законом понятие дробления бизнеса основано на положениях ст. 54.1 НК РФ и сложившейся правоприменительной практике;
- добровольный отказ от дробления может происходить как без смены организационной структуры бизнеса (все участники схемы переходят на ОСНО или упраздняются), так и со сменой организационной модели бизнеса (например, путем объединения всех участников в одно лицо с открытием обособленных подразделений);
- использование либо неиспользование в тексте акта налоговой проверки и (или) решения, принимаемого по итогам налоговой проверки, формулировки «дробление бизнеса» не ограничивает право налогоплательщиков на амнистию;
- амнистия не применяется в отношении тех случаев, когда дробление бизнеса использовано не для целей применения специальных налоговых режимов (так, например, амнистия не применяется, если бизнес дробился для применения льготы по НДС в сфере общественного питания или для целей применения налоговых IT-льгот);

- налогоплательщик может отказаться от дробления после закрытия проверки за налоговые периоды 2025-2026 годов. В этом случае амнистия распространяется на налоговые обязанности за периоды 2022-2023 годов при условии отказа от дробления бизнеса за 2024, 2025 и 2026 годы до вынесения решения по результатам такой проверки (путем подачи соответствующих уточненных налоговых деклараций и уплаты соответствующих налогов). При этом ФНС России отмечает, что от обязанностей по уплате пеней в этом случае налогоплательщик не освобождается.



ФНС России напоминает налогоплательщикам, что уклонение от уплаты налогов может быть признано уголовно наказуемым деянием. Уголовное дело может быть возбуждено только на основании материалов, которые направляет налоговый орган. В ситуации, когда по результатам налоговой проверки за налоговые периоды 2022 – 2024 годов были установлены нарушения как связанные с дроблением бизнеса, так и не связанные с дроблением, материалы будут направлены в следственные органы для предварительного расследования, если размер недоимки по нарушениям, не связанным с дроблением бизнеса, позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления.

Рекомендации ФНС России по уплате НДС плательщиками на УСН – Письмо от 17 октября 2024 года № СД-4-3/11815@

17 октября 2024 года ФНС России [опубликовала](#) Методические рекомендации, в которых разъясняются некоторые вопросы исчисления и уплаты НДС при применении УСН с 1 января 2025 года.

Методические рекомендации выпущены ФНС России в связи с внесением изменений в НК РФ, согласно которым с 1 января 2025 года на налогоплательщиков, применяющих УСН, возлагаются обязанности плательщиков по НДС.

Основные вопросы, затронутые в Методических рекомендациях ФНС:

01 — Применение освобождения от обязанностей налогоплательщика по НДС, если доход не превысил 60 млн рублей за год

Доход налогоплательщика определяется ежегодно. Если по итогам года лимит в 60 млн рублей не превышен, в следующем году налогоплательщик применяет освобождение по НДС.

Если налогоплательщик применяет освобождение по НДС и в течение года его доходы превысили 60 млн рублей, то, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем превышения 60 млн рублей, налогоплательщик на УСН обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет.

Доход в целях применения освобождения по НДС считается по тем же правилам учета доходов, как и доходы для расчета налога по УСН, если налогоплательщик до этого применял УСН. Если налогоплательщик применял одновременно два налоговых режима (например, УСН и патент), то учитывается общая сумма дохода по обоим режимам. При этом на патенте учитываются фактически полученные доходы ИП.

02 — Применение специальных ставок 5% и 7% НДС

Налогоплательщик на УСН имеет право по своему выбору применять либо общие ставки (20%, 10%, 0%), либо специальные ставки НДС 5% / 7%. При этом ведомство отмечает, что уведомлять отдельно налоговый орган о выборе ставки НДС не требуется. Налоговый орган узнает о применяемой налогоплательщиком УСН ставке НДС из представленной налоговой декларации по НДС.

ФНС России обращает внимание налогоплательщиков, что при выборе специальных ставок НДС они подлежат применению в течение 12 кварталов (3-х лет), а при выборе общих ставок налога налогоплательщики вправе перейти на специальные ставки в любое время.

Если в течение года налогоплательщиком превышен лимит дохода в 250 млн рублей для применения ставки НДС 5%, то с месяца, следующего за месяцем превышения, применяется ставка НДС 7%.

Налогоплательщики УСН, которые выбрали ставку НДС 5% (или 7%), имеют право на применение ставки НДС в размере 0% только по отдельным операциям: при экспорте товаров, международной перевозке, а также в некоторых других случаях.

03 — Право на налоговый вычет по НДС

Налогоплательщики на УСН могут принять к вычету следующие суммы:

- исчисленный самим плательщиком на УСН НДС при получении авансов или при отгрузке. Такой вычет применяется как налогоплательщиком на УСН, применяющим общие ставки НДС, так и применяющим специальные ставки НДС.
- «входящий» НДС, предъявленный при покупках, при ввозе товаров в РФ и (или) при перечислении авансов продавцу. Указанный вычет применяется только налогоплательщиками, применяющими общие ставки НДС 20%, 10%, 0%. Налогоплательщики, применяющие специальные ставки, не имеют права на вычет «входящего» НДС.

04 — Переходные положения по НДС

Суммы «входящего» НДС, которые до конца 2024 года налогоплательщики УСН с объектом налогообложения «доходы минус расходы» не отнесли к расходам при применении УСН, можно принять к вычету при условии, что налогоплательщик на УСН, который обязан исчислять и уплачивать НДС в бюджет, примет решение применять общие ставки НДС (20%, 10%, 0%). При применении специальных ставок вычет невозможен.

Минфин о течении срока владения акциями при их дроблении – Письмо Минфина России от 21 декабря 2023 года № 03-04-06/123968

В начале января 2024 было опубликовано письмо Минфина России от 21 декабря 2023 года № 03-04-06/123968 по вопросу исчисления срока владения акциями при их дроблении.

В письме рассматриваются правила исчисления минимального срока владения для целей применения освобождения по НДС при 5-летнем владении акциями в порядке п. 17.2 ст. 217 НК РФ.

На практике часто возникает вопрос, как считать минимальный срок непрерывного владения, если эмитент совершает корпоративные действия в виде дробления (консолидации) акций.

Напомним, что ранее Минфин России придерживался позиции, согласно которой дробление (консолидация) акций эмитентом прерывает срок владения акциями. По мнению финансового ведомства, срок владения акциями для целей налоговых льгот должен исчисляться с момента получения акций, образовавшихся после дробления (консолидации). Эта позиция изложена, например, в письмах Минфина России от 17 августа 2022 года № 03-04-06/80160, от 28 апреля 2022 года № 03-04-06/39443, от 11 марта 2022 года № 03-04-05/18183.

В рассматриваемом письме регулятор скорректировал свою точку зрения, указав, что при дроблении акций период владения акциями должен исчисляться с учетом времени до соответствующего корпоративного действия, что, по нашему мнению, справедливо.

Минфин о течении срока владения акциями, которыми владела присоединенная компания – Письмо Минфина России от 5 февраля 2024 года № 03-03-06/1/9162

Минфин России разъяснил порядок исчисления срока владения акциями для целей применения ставки 0% по налогу на прибыль в отношении дивидендов по акциям, принадлежавшим присоединенной организации.

Согласно пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ организация-налогоплательщик, которая владеет акциями не менее 365 календарных дней, имеет право применять налоговую ставку 0% по налогу на прибыль при получении дивидендов по этим акциям.

В письме рассмотрена ситуация, когда в ходе присоединения одной организации к организации-налогоплательщику в собственность организации-налогоплательщика перешли акции, принадлежавшие присоединившейся организации.

По мнению Минфина, в случае реорганизации в форме присоединения одной организации к другой право собственности на имущество присоединенной организации возникает у присоединившей организации на дату внесения в единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

В связи с этим 365-дневный срок владения акциями, принадлежавшими организации, присоединенной к организации-налогоплательщику в результате реорганизации, начинает исчисляться заново.

Минфин об определении срока владения долей в уставном капитале международной организации при редомициляции для целей применения освобождения по НДС – Письмо Минфина России от 15 марта 2024 года № 03-04-05/23593

Минфин разъяснил порядок исчисления срока нахождения в собственности долей в уставном капитале международной компании, созданной в результате редомициляции, для целей применения освобождения по НДС в порядке п. 17.2 ст. 217 НК РФ.

Согласно п. 17.2 ст. 217 НК РФ доходы физического лица от реализации, в частности, долей участия в российских организациях освобождаются от НДС при условии, что на дату реализации таких долей участия они непрерывно принадлежали налогоплательщику более 5 лет.

Минфин указал, что для целей налогового законодательства международные организации, зарегистрированные в порядке редомициляции, признаются российскими организациями. К доходам от продажи долей участия в них может быть применено освобождение по НДС при выполнении условия о 5-летнем сроке нахождения долей участия в собственности физического лица.

При этом срок владения долями участия в международных компаниях исчисляется, по мнению Минфина, с даты приобретения физическим лицом доли в уставном капитале иностранного юридического лица, в порядке редомициляции которого такая международная компания зарегистрирована.

Этот вывод основан на положениях п. 1 ч. 2 ст. 4 Федерального закона от 3 августа 2018 года № 290-ФЗ «О международных компаниях и международных фондах», согласно которым международная компания создана с даты первоначальной регистрации (создания) иностранного юридического лица, в порядке редомициляции которого была зарегистрирована международная компания.

Минфин о применении освобождения по НДФЛ по п. 17.2 ст. 217 НК РФ при выплате действительной стоимости доли – Письмо Минфина России от 24 января 2024 года № 03-04-05/5170

Минфин рассмотрел возможность применения освобождения по НДФЛ по 5-летнему сроку владения долями в уставном капитале при выходе участника из хозяйственного общества.

Как отмечает Минфин, при выходе участника из хозяйственного общества его доля участия переходит к обществу, а участнику выплачивается действительная стоимость доли в уставном капитале.

Выплата действительной стоимости доли участия в уставном капитале является реализацией долей участия, что позволяет применить к данной операции освобождение по НДФЛ в порядке п. 17.2 ст. 217 НК РФ при условии, что на дату реализации доля принадлежала налогоплательщику на праве собственности более 5 лет.

Вместе с тем мы полагаем, что вывод Минфина не является однозначным. В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 208 НК РФ доход в виде превышения суммы денежных средств, стоимости иного имущества (имущественных прав), которые получены участником российской организации при выходе из организации, над расходами соответствующего участника на приобретение доли организации в налоговых целях приравнивается к дивидендам.

Следовательно, налоговый орган может посчитать, что доход в виде действительной стоимости доли, превышающий расходы на ее приобретение, должен квалифицироваться как дивиденды, в связи с чем освобождение по п. 17.2 ст. 217 НК РФ не применяется.

Минфин о страховых взносах при безвозмездной передаче акций в рамках мотивационной программы – Письмо Минфина России от 8 октября 2024 года № 03-15-06/97226

В письме Минфин указал, что безвозмездная передача акций работникам в рамках мотивационной программы образует доход работников в натуральной форме, который подлежит обложению страховыми взносами. Базой для исчисления страховых взносов является стоимость имущества, полученного работником, то есть стоимость акций организации-работодателя.

Поскольку доход в натуральной форме в рамках мотивационной программы для работников не поименован в ст. 422 НК РФ, устанавливающей случаи, когда выплата не облагается страховыми взносами, стоимость акций подлежит обложению страховыми взносами в общеустановленном порядке.

При этом письмо Минфина не содержит положений о том, в каком порядке определяется стоимость акций для целей обложения страховыми взносами.

Минфин об НДС при передаче в личный фонд имущества, используемого физическим лицом в предпринимательской деятельности – Письмо Минфина России от 27 марта 2024 года № 03-07-14/27530

Передача физическим лицом, учредившим личный фонд, в собственность этого личного фонда недвижимого имущества, ранее использовавшегося в предпринимательской деятельности, осуществляемой этим физическим лицом в качестве ИП, не признается реализацией данного недвижимого имущества в соответствии с пп. 3 п. 3 ст. 39 НК РФ и не облагается НДС при условии, что последующее использование указанного недвижимого имущества не связано с предпринимательской деятельностью.

Минфин о соотношении ст. 7 СИДН и положений национального законодательства о налоге у источника при выплате вознаграждения за услуги – Письмо Минфина России от 11 марта 2024 года № 03-08-05/21369

Минфин рассмотрел вопрос о соотношении положений СИДН между Республикой Беларусь и Россией и положений российского законодательства о налоге у источника при выплате дохода за оказанные услуги (выполненные работы) в адрес взаимозависимой иностранной организации.

С 2024 года доходы иностранной организации, полученные от оказания услуг или выполнения работ на территории РФ взаимозависимому лицу, облагаются налогом у источника в России в соответствии с п. 9.4 ст. 309 НК РФ.

Несмотря на это, российская компания – налоговый агент может воспользоваться ст. 7 СИДН между Республикой Беларусь и Россией, предусматривающей, что доходы от предпринимательской деятельности подлежат обложению налогом у источника только в том случае, если они получены через постоянное представительство, и не удерживать налог у источника.

Минфин также отметил, что в случае, когда выплата по договору объединяет разные виды доходов, необходимо устанавливать фактический размер каждого вида дохода в общей сумме и определять соответствующие налоговые последствия.

ФНС о применении СИДН с учетом MLI и положений об ограничении льгот – Письмо ФНС России от 6 августа 2024 года № ШЮ-4-13/8897@

ФНС России напомнила, что при применении некоторых СИДН налогоплательщики должны учитывать Упрощенные положения об ограничении льгот (Simplified Limitation on Benefits, SLoB), предусмотренные Многосторонней конвенцией по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (MLI).

Основное правило SLoB заключается в том, что основные льготы по СИДН (пониженные ставки, освобождения по налогам) могут применять только т.н. «квалифицированные лица» (например, физические лица, публичные компании).

Вместе с тем SLoB предусматривают некоторые исключения, позволяющие применять льготы по СИДН лицам, которые не являются квалифицированными (например, если компания ведет активную предпринимательскую деятельность).

Упрощенное положение об ограничении льгот применяется только к СИДН с Грецией, Данией, Индией, Исландией, Казахстаном, Мексикой, Норвегией, Словакией и Чили.

Однако, учитывая, что с августа 2023 года некоторые СИДН были приостановлены, на сегодня SLoB актуально только для СИДН с Индией, Казахстаном, Чили и Мексикой.

Минфин о подаче уведомления по КИК при владении через ПИФ – Письмо Минфина России от 12 июля 2024 года № 03-12-12/2/65342

Обязанность по подаче уведомления о КИК, если акции и доли участия КИК находятся в доверительном управлении ПИФа, может быть возложена как на владельца инвестиционного пая ПИФ, так и на управляющую компанию, осуществляющую доверительное управление ПИФом, в зависимости от конкретных обстоятельств.

Минфин о налоге у источника при вкладе в имущество – Письмо Минфина России от 18 сентября 2024 года № 03-08- 05/89546

Минфин России выразил мнение, что при внесении российской организацией вклада в имущество (добавочный капитал) иностранной организации у российской организации как у налогового агента возникает обязанность по удержанию налога у источника по ставке 20% (с 1 января 2025 года – по ставке 25%).

С одной стороны, такой подход является контринтуитивным, поскольку, по общему правилу, корпоративные операции являются налогово-нейтральными, то есть не порождают налоговых последствий.

С другой стороны, в отличие от вклада в уставный капитал вклад в имущество является безвозмездной сделкой. При осуществлении вклада в имущество материнская компания не получает встречного предоставления, а равно не получает права на возврат вклада (хотя этот вопрос является дискуссионным).

Следовательно, могут быть основания утверждать, что при внесении вклада в имущество иностранная дочерняя компания получает «иной доход от российских источников», подлежащий обложению в России (если иное не предусмотрено СИДН).

Именно поэтому при акционерном финансировании своих дочерних зарубежных компаний российские организации на практике выбирают форму вклада в уставный капитал либо форму вклада в уставный капитал с премией.

ФНС о полномочиях территориальных налоговых органов в рамках ТЦО-контроля – Письмо ФНС России от 29 января 2024 года № ШЮ-4-13/796@

Полномочия территориальных налоговых органов в области налогового контроля цен законодательно ограничены приемом уведомлений, контролем корректности и полноты их заполнения, привлечением налогоплательщиков к ответственности в случае выявления нарушений при заполнении уведомлений, формированием извещений при выявлении неотраженных в уведомлениях сделок, а также сопутствующими полномочиями технического характера.

Это ограничение, однако, не влияет на иные полномочия территориальных налоговых органов:

- в случае получения достоверных доказательств наличия в действиях налогоплательщика в рамках контролируемой сделки обстоятельств, предусмотренных ст. 54.1 НК РФ, территориальный налоговый орган вправе пересмотреть налоговые обязательства по указанной сделке;
- признание сделки контролируемой не лишает территориальный налоговый орган возможности проверки расходов по данной сделке на предмет их соответствия общим критериям признания расходов, установленным ст. 252 НК РФ.

Территориальные налоговые органы не вправе истребовать документацию относительно конкретной сделки (группы однородных сделок), глобальную документацию и национальную документацию, предусмотренную ст. ст. 105.15, 105.16-4 и 105.16-5 НК РФ.

При осуществлении налогового контроля цен ФНС России в порядке ст. 93.1 НК РФ направляет в территориальные налоговые органы поручения об истребовании документов (информации). К требованию, направленному территориальным налоговым органом в рамках мероприятий налогового контроля цен, проводимых ФНС России, в обязательном порядке будет приложено поручение, подписанное заместителем руководителя ФНС России.

Минфин о налоговой ставке по налогу у источника выплаты при вторичной корректировке по ТЦО – Письмо Минфина России от 27 августа 2024 года № 03-08-13/80869

Налоговый орган может провести «вторичную корректировку» по ТЦО, в частности, когда цена, уплаченная российской компанией в пользу иностранного зависимого лица по контролируемой сделке, завышена (п. 6.1 ст. 105.3 НК РФ).

В то же время некоторые виды доходов иностранного лица облагаются налогом у источника в России, если иное не предусмотрено СИДН. Ставки налога у источника по таким доходам могут различаться: например, 10% – по доходам от международных перевозок, 15% – по доходам от оказания внутригрупповых услуг, 20% – по доходам от использования прав на результаты интеллектуальной деятельности.

В письме Минфина России от 27 августа 2024 года № 03-08-13/80869 разъясняется, что при изменении первичного вида дохода на дивиденды в результате вторичной корректировки у налогоплательщика одновременно возникает:

- 1) право на возврат излишне удержанного налога при первичной выплате дохода иностранной организации и
- 2) обязанность удержать налог с дохода в виде дивидендов, возникающего в результате вторичной корректировки.

Соответственно, может сформироваться положительное, отрицательное или нулевое сальдо единого налогового счета.

Минфин об НДС при возмещении расходов исполнителя – Письмо Минфина России от 25 января 2024 года № 03-04-05/5687

Минфин России выразил позицию, что возмещение расходов физических лиц, которые являются исполнителями по гражданско-правовым договорам, облагается НДС на общих основаниях. Ст. 217 НК РФ не содержит положений, позволяющих освобождать суммы такой компенсации от НДС.

Вместе с тем налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, имеют право на получение профессиональных налоговых вычетов в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг).

Минфин о налоговых последствиях по НДФЛ при возврате валютного займа (курсовые разницы) – Письмо ФНС России от 3 июня 2024 года № БС-4-11/6148@

Минфин России выразил позицию, что возврат заемщиком суммы займа не рассматривается в качестве дохода займодавца.

Если займодавец по договору займа передал заемщику иностранную валюту, а заемщик возвратил то же количество иностранной валюты, производить пересчет в рубли не требуется.

Минфин о страховых взносах в отношении премий по ДМС при увольнении или принятии на работу сотрудников – Письмо Минфина России от 3 июля 2024 года № 03-15-05/61936

Минфин России выразил позицию, что согласно пп. 5 п. 1 ст. 422 НК РФ не подлежат обложению страховыми взносами суммы платежей плательщика по договорам ДМС работников, заключаемым на срок не менее 1 года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц.

Принимая во внимание, что плательщики обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений в отношении каждого физического лица, в пользу которого осуществлялись выплаты, договор ДМС заключается в отношении каждого отдельного работника – застрахованного лица.

Если при увольнении или принятии в штат нового работника срок договора ДМС работника составляет меньше года, платежи по такому договору облагаются страховыми взносами в общеустановленном порядке.

Позиция Минфина представляется нам крайне спорной, поскольку, по общему правилу, сам договор ДМС заключается между работодателем и страховой организацией. В связи с чем увольнение (наем) сотрудников не должны влиять на возможность применения освобождения при условии, что договор между работодателем и страховой организацией заключен на срок более 1 года.

Минфин о налоговых IT-льготах для разработчиков банковского софта – Письмо Минфина России от 23 января 2024 года № 03-03-06/1/4769

Минфин России повторно разъяснил, что независимые разработчики банковского софта не вправе учитывать в составе 70% квалифицированных доходов доходы от предоставления прав на программное обеспечение (ПО) по лицензионному соглашению в пользу банков, которые используют это ПО при оказании банковских и финансовых услуг.

По нашему мнению, подход Минфина не соответствует ни буквальному, ни политико-правовому смыслу абзаца 7 п. 1.15 ст. 284 НК РФ, из которого следует, что в 70% квалифицированных доходов от IT-деятельности не могут включаться доходы от предоставления прав на ПО, если

- указанные права состоят в получении возможности инициировать и осуществлять операции по безналичному переводу денежных средств (Исключение 1);
- указанные права состоят в получении банковских, финансовых услуг, в том числе услуг финансирования под уступку денежного требования, услуг на рынке ценных бумаг (дилерская деятельность, брокерская деятельность, деятельность форекс-дилеров), предоставляемых (оказываемых) банками, кредитными организациями, небанковскими кредитными организациями и иными организациями (Исключение 2).

Полагаем, что Исключение 1 было направлено не на независимых IT-разработчиков, а на платежных операторов, банковских платежных агентов, операторов услуг информационного обмена и иных аналогичных организаций с целью исключить возможность применения IT-льгот к доходам в виде платежных комиссий (за счет подмены договора на лицензионный).

Исключение 2 было направлено не на независимых IT-разработчиков, а на банковские и небанковские кредитные организации, а также иные организации, оказывающие финансовые услуги, с целью исключить применение IT-льгот к доходам от банковской деятельности / деятельности по оказанию финансовых услуг (за счет подмены договора на лицензионный).

Таким образом, толкование, предложенное Минфином, необоснованно ограничивает независимых разработчиков банковского софта в применении налоговых IT-льгот.

ФНС об учете убытков от товарных потерь для целей налога на прибыль – Письмо ФНС России от 5 февраля 2024 года № СД-2-3/1529

Согласно пп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ к внереализационным расходам приравниваются, в частности, убытки в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. Факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти

Вместе с тем ФНС России указывает, что при применении пп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ необходимо учитывать сложившуюся судебную практику.

В решении от 4 декабря 2013 года по делу № ВАС-13048/13 ВАС РФ сделал вывод о том, что убытки от товарных потерь могут быть учтены для целей налогообложения на основании п. 2 ст. 265 НК РФ при условии их соответствия требованиям экономической обоснованности и документальной подтвержденности.

В определении от 24 сентября 2012 года № 1543-О КС РФ отметил, что пп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ не содержит указания на то, какие именно документы могут подтвердить факт отсутствия виновных лиц при недостаче материальных ценностей и не ограничивает налогоплательщика в вопросе подтверждения правомерности учета соответствующих расходов.

Таким образом, как мы понимаем, ФНС России придерживается позиции, что при принятии налогоплательщиком должных мер по минимизации товарных потерь получение справки от правоохранительных органов об отсутствии виновных лиц не является обязательным условием для учета убытков от товарных потерь в расходах по налогу на прибыль, причем не только в открытых, но и в закрытых залах (например, на собственных складах).

Минфин о налоговых последствиях при получении имущества в качестве отступного – Письмо Минфина России от 27 февраля 2024 № 03-03-06/1/16972

Минфин России отметил, что цена приобретения имущества (имущественных прав), полученного в качестве отступного, для целей налогообложения прибыли организаций равна сумме задолженности, указанной в соглашении об отступном, погашаемой при передаче отступного.

При приобретении имущества (имущественных прав), полученного в качестве отступного, у налогоплательщика (получателя отступного) не возникает доход для целей налогообложения прибыли.

Минфин об НДС по опциону – Письмо Минфина России от 5 февраля 2024 года № 03-07-11/8982

Согласно п. 5 ст. 155 НК РФ при передаче прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав налоговая база по НДС определяется в порядке, предусмотренном ст. 154 НК РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 154 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 105.3 НК РФ.

Таким образом, при предоставлении опциона на заключение договора купли-продажи акций и (или) долей в уставном капитале хозяйствующего общества налоговую базу по НДС следует определять как стоимость предоставляемого опциона, исчисленную исходя из рыночных цен, без включения в них налога.

Минфин о порядке определения налоговой базы по НДС при дроблении строительного камня – Письмо Минфина России от 14 августа 2024 года № 03-06-06-01/76056

Минфин России обращает внимание, что операции по дроблению и измельчению строительного камня являются операциями по добыче полезного ископаемого в целях НДС. Также к операциям по добыче относятся очистка, просушка и сортировка добытого полезного ископаемого.

При дроблении строительного камня у налогоплательщика одновременно могут возникать несколько продуктов горнодобывающей промышленности, соответствующих определению полезного ископаемого: например, щебень, отсеv дробления, щебеночно-песчаная смесь.

Если продукция, образующаяся при дроблении строительного камня, является товарным продуктом, соответствующим параметрам, предусмотренным ГОСТами в отношении щебня и (или) иной продукции (отсев дробления, щебеночно-песчаная смесь и (или) иная продукция), полученной при дроблении строительного камня, добытым полезным ископаемым в целях НДС признается щебень и (или) иная продукция. Налоговая база по НДС определяется исходя из выручки и количества реализации в налоговом периоде каждого вида продукции.

Учитывая, что продукция, соответствующая фракционному составу в отношении щебня, отсева дробления, щебеночно-песчаной смеси и (или) иной продукции, образуется в результате добычи строительного камня, то при определении количества добытого в налоговом периоде строительного камня объемы указанной продукции следует суммировать.

Контакты



Евгения Заинчуковская
Советник, руководитель
налоговой практики
evgeniia.zainchukovskaia@verba.legal



Андрей Шептий
Старший юрист
andrey.sheptiy@verba.legal



Алтана Лиджиева
Помощник юриста
altana.lidzhiyeva@verba.legal

- info@verba.legal
- +7 (495) 374-74-03
- Гоголевский бульвар, д.11,
Москва, 119019



VERBA LEGAL



M&A НА ГОГОЛЕВСКОМ



HEAD OF TAX