

## Содержание

### МОНИТОРИНГ ДЕЙСТВУЮЩЕГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ..... 1

ФНС РФ разъяснила порядок проведения налогового контроля в отношении трансграничных внутригрупповых услуг .....1

В Государственной Думе назначен к рассмотрению законопроект о внесении изменений в правила учета процентов по контролируемым сделкам. ....2

### КЛЮЧЕВЫЕ ВЫВОДЫ И РЕШЕНИЯ СУДЕБНЫХ ОРГАНОВ ..... 3

Применение ст. 54.1 НК РФ не освобождает налоговый орган от обязанности определить действительный размер налоговых обязательств налогоплательщика .....3

При нормировании процентов по правилам «тонкой капитализации» необходимо определять факт наличия злоупотреблений в налоговых правоотношениях .....4

### ДРУГИЕ НОВОСТИ ..... 6

ОЭСР рассматривает возможность подготовки и публикации руководства по вопросам трансфертного ценообразования, связанным с пандемией COVID-19 .....6

Россия и Кипр подписали протокол об изменении налогового соглашения между странами .....6

## МОНИТОРИНГ ДЕЙСТВУЮЩЕГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

### ФНС РФ разъяснила порядок проведения налогового контроля в отношении трансграничных внутригрупповых услуг

6 августа 2020 года ФНС РФ опубликовала Письмо № ШЮ-4-13/12599@ по вопросам проведения мероприятий налогового контроля в отношении налогообложения расходов российских налогоплательщиков на приобретение услуг у иностранных взаимозависимых поставщиков. Письмо является значимым и позитивным шагом на пути к устранению правовой неопределенности в этой сфере. Ключевые положения Письма:

1. При анализе внутригрупповых услуг налоговому органу необходимо последовательно исследовать:

- **реальность услуг** (действительно ли такие услуги существовали и предоставлялись);
- **отсутствие дублирования расходов на идентичные услуги** (само по себе совпадение названий отделов или должностей не свидетельствует о дублировании: анализ важно проводить в отношении функционала, опыта и компетенций, которые получает российский налогоплательщик);
- **наличие экономической или коммерческой ценности услуг для налогоплательщика** (отрицательный финансовый результат от применения полученной услуги, равно как и неприменение результата полученных услуг в силу объективных обстоятельств не свидетельствует о необоснованности понесенных расходов: оценка выгоды от приобретения услуги должна производиться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате деятельности исполнителя, то есть о направленности расходов на получение выгод; об экономической ценности услуг может свидетельствовать готовность иных

компаний платить за аналогичные услуги — в том числе распространность приобретения таких услуг другими организациями той же отрасли у независимых поставщиков);

- **отсутствие в заявленных расходах компенсации затрат на акционерную деятельность**, то есть деятельность, необходимую владельцам группы с целью контроля своих инвестиций; при этом сам по себе факт оказания услуг акционером (участником) не свидетельствует об акционерном характере такой деятельности.

2. Письмо уделяет значительное внимание стандартам **анализа документального подтверждения и оценки экономической обоснованности** понесенных налогоплательщиком затрат:

- необходимо избегать формального подхода и анализировать фактические взаимоотношения;
- при истребовании документов в том числе следует исходить из принципа разумного соотношения объема запрашиваемых документов с объемом оказанных услуг;
- если услуга оказывается в форме передачи определенных функций или сопровождения бизнес-процессов российской компании зарубежным поставщиком, то **необходимость в формализованных запросах в отношении каждой отдельной услуги отсутствует**;
- для подтверждения вида, объема и содержания услуг, помимо актов, могут быть запрошены **иные документы** (деловая переписка, электронная корреспонденция и пр. — **перечень открытый**);
- налогоплательщик вправе представлять **документы, оформленные в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве по месту нахождения поставщика.**

3. В силу прямого запрета, установленного абз. 3 п.1 ст. 105.17 НК РФ, контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам, не может быть предметом выездных и камеральных налоговых проверок.

При этом ФНС указывает, что фактор цены, механизма и принципа ее формирования является

неотъемлемой характеристикой самой услуги, в связи с чем рекомендует **территориальным налоговым органам проверять наличие прозрачной методологии формирования стоимости услуг и единообразия ее применения во всей группе** (без оценки размера расходов поставщика).

*Налогоплательщики вправе (но не обязаны) предоставить в подтверждение указанных обстоятельств, помимо методологии и пояснений о порядке определения стоимости услуг, также ТЦО-документацию или ее отдельные элементы.*

Также ФНС констатирует правомерность **ценообразования по принципу «cost+»** (сумма затрат поставщика, увеличенная на обычную для данной сферы деятельности наценку). Разделяя понятия «cost+» и «cost sharing», зачастую смешиваемые проверяющими, ФНС указывает, что сам факт применения модели «cost+» не должен рассматриваться как перераспределение доходов и убытков между компаниями группы или являться самостоятельным и единственным основанием для признания соответствующих расходов необоснованными. ФНС рекомендует налоговым органам учитывать, относятся ли рассматриваемые затраты покупателя услуг к доходам компании-поставщика услуг для целей налогообложения прибыли компаний в государстве его резидентства.

Обращение о несоблюдении налоговым органом рекомендаций ФНС можно направить [по ссылке](#).

*Подробный анализ Письма можно найти в [обзоре](#) на нашем ТЦО-портале.*

**В Государственной Думе назначен к рассмотрению законопроект о внесении изменений в правила учета процентов по контролируемым сделкам.**

17 сентября 2020 года Правительством России в Государственную Думу был внесен [законопроект № 1022670-7](#), содержащий предложения

по изменению установленных интервалов предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам, оформленным в рублях и иностранной валюте на период с 1 января по 31 декабря 2020 года.

Согласно п. 1.1 ст. 269 НК РФ налогоплательщик вправе признать доходом/расходом процент, исходя из фактической ставки по таким долговым обязательствам, если эта ставка находится в «безопасном коридоре» (превышает минимальное значение / менее максимального значения интервала предельных значений процентных ставок, установленных по правилам п. 1.2 ст. 269 НК РФ), в противном случае доходом (расходом) признается процент, исчисленный исходя из фактической ставки с учетом положений раздела V.1 настоящего Кодекса.

В текущей версии законопроекта предлагается установить следующие интервалы предельных значений на период с 1 января по 31 декабря 2020 года:

1. По долговым обязательствам, **оформленным в рублях** и возникшим в результате сделок, признаваемых контролируруемыми<sup>1</sup>:
  - в соответствии с п. 2 ст. 105.14 НК РФ — от 0 % до 180 % ключевой ставки ЦБ РФ;
  - в случаях, не предусмотренных п. 2 ст. 105.14 НК РФ, — от 75 % до 180 % ключевой ставки ЦБ РФ.
2. По долговым обязательствам, **оформленным в иностранной валюте**, минимальная ставка интервала становится равной нулю<sup>2</sup>.

Обращаем внимание, что с 27 июля 2020 года изменилась ключевая ставка ЦБ РФ — была снижена на 25 базисных пункта — и составляет **4,25 %**.

Предложенные изменения ретроспективно распространяются на правоотношения по начислению процентов, возникшие с 1 января 2020 года. Обращаем внимание, что предложенная версия ст. 269 НК РФ не покрывает период, начинающийся с 1 января 2021 года.

<sup>1</sup> Напомним, с 1 января 2016 года в отношении долговых обязательств, оформленных в рублях и возникших в результате контролируемых сделок, действует единый интервал — от 75 % до 125 % ключевой ставки ЦБ РФ.

*Подробнее о порядке определения «безопасной гавани» см. в материале нашего ТЦО-портала.*

## КЛЮЧЕВЫЕ ВЫВОДЫ И РЕШЕНИЯ СУДЕБНЫХ ОРГАНОВ

**Применение ст. 54.1 НК РФ не освобождает налоговый орган от обязанности определить действительный размер налоговых обязательств налогоплательщика**

2 июня 2020 года Арбитражный суд Западно-Сибирского округа поддержал позицию налогоплательщика в деле № А27-17275/2019 с участием ООО «Кузбассконсервмолоко» (далее — Общество).

Напомним, Общество в проверяемый период осуществляло закупку сырого молока у взаимозависимых контрагентов. По мнению налогового органа, зависимые контрагенты участвовали в поставке формально — фактически молоко продавали напрямую сельхозпроизводители, которые освобождены от НДС. Включение фиктивных посредников в цепочку поставок позволило молочному комбинату учесть их наценку в расходах, а также необоснованно получить вычеты по НДС — при этом применение таких вычетов не было обеспечено источником в бюджете.

*С полной хронологией рассмотрения данного спора судами первой и апелляционной инстанций можно ознакомиться на нашем ТЦО-портале.*

Суд кассационной инстанции указал, что **введение в действие ст. 54.1 НК РФ не является основанием для кардинального изменения судебной практики**: при формальном документообороте с заявленным контрагентом налоговые органы обязаны проверить, было

<sup>2</sup> В текущей версии ст. 269 НК РФ минимальная ставка установлена в размере ставки предложения EURIBOR, SHIBOR, ЛИБОР в соответствующей валюте, увеличенной на 2 % (по долговым обязательствам в швейцарских франках или японских йенах) или 4 % (по долговым обязательствам в евро, фунтах стерлингов, китайских юанях и иных валютах).

ли фактическое исполнение обязательств по сделке (в том числе третьим лицом) и определить действительный размер налоговых обязательств налогоплательщика по налогу на прибыль исходя из общей суммы затрат без учета наценки спорных контрагентов.

Такой подход требует отказа от формального прочтения нормы 54.1 НК РФ и обеспечивает преобладание принципов и выводов, отраженных в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». В условиях нестабильности текущей практики по вопросу необходимости определения действительных налоговых обязательств описанная позиция Арбитражного суда Западно-Сибирского округа формирует положительную тенденцию для налогоплательщиков.

**При нормировании процентов по правилам «тонкой капитализации» необходимо определять факт наличия злоупотреблений в налоговых правоотношениях**

14 сентября 2020 года ВС РФ выпустил Определение № 309-ЭС20-7376 по делу ООО «Мега-Инвест» № А60-29234/2019, в котором указано на необходимость исследования факта злоупотребления налогоплательщиком своими правами при рассмотрении споров о применении правил «тонкой капитализации» и нормировании процентов.

В рассматриваемой ситуации ООО «Мега-Инвест» (далее — Общество) получило займы от российской взаимозависимой компании ООО «Элемент-Трейд» (далее — Займодавец). Начисляемые ежемесячно проценты были в полном объеме учтены Обществом в составе расходов по налогу на прибыль в период 2014–2016 гг. При этом и Общество, и Займодавец принадлежали иностранной компании Bontal Trading Limited (резидент Республики Кипр): доля косвенного участия в обеих компаниях превышала 90 %.

Налоговый орган с учетом перечисленных обстоятельств пришел к выводу, что задолженность Общества фактически являлась контролируемой со стороны кипрской компании

по правилам п. 2 ст. 269 НК РФ, в связи с чем исключил начисленные по спорным займам проценты в полном объеме из состава расходов Общества, начислил недоимку, пени и штраф. Суды трех инстанций поддержали позицию Инспекции, применив «формальный подход».

---

*Этот подход был широко распространен в судебной практике и предполагал, что в случае недостаточной капитализации российского налогоплательщика по контролируемой задолженности (то есть размер задолженности превышает сумму собственного капитала более чем в 3 раза, для банковских и лизинговых организаций — более чем в 12,5 раз) часть начисленных процентов вычиталась из состава внереализационных расходов и переквалифицировалась в скрытую выплату дивидендов с последующим применением налога у источника по установленной для дивидендов ставке.*

*При этом имело значение только соблюдение «формальных» условий п. 2 ст. 269 НК РФ — действительная цель предоставления займа не исследовалась, а наличие скрытой выплаты дивидендов предполагалось.*

---

ВС РФ отменил принятые по делу судебные акты, направил дело на новое рассмотрение и отметил следующее:

1. Институт контролируемой задолженности и правила нормирования процентов преследуют цель **противодействия злоупотреблениям и выводу прибыли из-под налогообложения путем манипулирования способами привлечения капитала**, а не ограничения возможности вычета процентов в связи с самим фактом выбора налогоплательщиком определенного способа привлечения финансирования.

Такое манипулирование включает в себя случаи «технического» участия в сделке российской компании, когда **действительным источником заемных средств является иностранная организация, фактически доминирующая в деятельности налогоплательщика**. В связи



с этим редакцией ст. 269 НК РФ, действовавшей до

2017 года, контролируемой признавалась задолженность в том числе перед *российским* аффилированным лицом иностранной взаимозависимой организации — она «приравнивалась» к задолженности перед иностранным взаимозависимым лицом, поскольку решение о предоставлении такого займа могло быть принято под влиянием такого лица (с 2017 года подобные условия из перечня п. 2 ст. 269 НК РФ исключены). Аналогичный критерий получил отражение и в практике ВС РФ<sup>3</sup>.

Основываясь на этих выводах, ВС РФ отметил, что в случаях обхода закона в противоправных целях правила «тонкой капитализации» могут применяться к ситуациям, прямо не поименованным в НК РФ, — *в частности, если задолженность перед «техническим» российским займодавцем анализируется по правилам ст. 269 НК РФ, действующим с 2017 года.*

**Это также означает, что в случаях, когда доказано злоупотребление и факт недостаточной капитализации заемщика, расчет должен осуществляться по правилам ст. 269 НК РФ** — напомним, в анализируемом деле налоговый орган отказал в учете расходов в полном объеме.

Общество настаивало на том, что в отношении взаимозависимой кипрской организации критерии злоупотребления не соблюдаются:

- Bontal Trading Limited не имеет влияния на деятельность Общества и Займодавца, поскольку была номинальным владельцем обеих компаний: фактическими бенефициарами являются физические лица — резиденты России;
- Организация не осуществляла прямых инвестиций в деятельность российских компаний, не предоставляла займы и не получала проценты по ним;
- Финансирование в спорных сделках было предоставлено Займодавцем из собственных свободных средств и преследовало цель развития бизнеса.

Перечисленные обстоятельства не исследовались судами нижестоящих инстанций, что было

рекомендовано учесть при новом рассмотрении дела.

2. Злоупотребление должно предполагать наличие ущерба бюджету.

Этот критерий уже получил свое признание в судебной практике по рассмотрению споров о получении необоснованной налоговой выгоды. Он подразумевает, что не имеет смысла перекалфикация процентов в дивиденды по правилам ст. 269 НК РФ в случаях, когда отсутствуют потери бюджета.

*Концепция отказа от «формального подхода» с целью применения последствий по правилам ст. 269 НК РФ соотносится с ключевыми принципами равенства и экономической обоснованности налогообложения, которые равным образом применяются во всех категориях налоговых споров.*

*Несмотря на то что Определение ВС РФ в данном случае не вывело новое правило, а отметило необходимость переосмысления существующих позиций, фактически оно представляет собой краткое «руководство к действию» для налоговых органов и налогоплательщиков и может стать практикообразующим.*

Мы будем следить за дальнейшим развитием дела.

<sup>3</sup> П. 12 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением положений раздела V.1 НК РФ

и статьи 269 НК РФ, утвержденного Президиумом ВС РФ 16.02.2017.

## ДРУГИЕ НОВОСТИ

### ОЭСР рассматривает возможность подготовки и публикации руководства по вопросам трансфертного ценообразования, связанным с пандемией COVID-19

В связи с пандемией COVID-19 в мире и вынужденными государственными мерами по предотвращению распространения инфекции (такими как закрытие границ и производств, ограничение авиасообщения между странами и введение строгих карантинных мер) ранее прибыльные компании в 2020 году могут терпеть убытки.

При этом перед компаниями, совершающими контролируемые сделки, по-прежнему стоит задача тестирования примененных цен на соответствие рыночному уровню и их обоснования для целей ТЦО-контроля.

Особенно остро проблема, связанная с обоснованием цен, стоит перед компаниями, которые реализуют или приобретают товары (работы, услуги) и для которых в общедоступных источниках информации отсутствуют сведения о сложившемся рыночном уровне цен, и, соответственно, анализ ценообразования осуществляется путем сопоставления рентабельности по сделке с рыночным интервалом рентабельности сопоставимых компаний.

Сложность заключается в том, что п. 7 ст. 105.8 НК РФ прямо предусматривает, что для расчета рыночного интервала рентабельности используются данные бухгалтерской (финансовой) отчетности сопоставимых компаний за три календарных года, непосредственно предшествующих календарному году совершения сделки. Таким образом, для обоснования показателя рентабельности в «кризисном», 2020 году должны использоваться показатели рентабельности за «докризисный» период, с 2017 по 2019 годы, которые, вероятно, сформируют завышенный интервал.

При этом несоответствие показателя рентабельности по контролируемой сделке рыночному интервалу рентабельности может привести к доначислению налога на прибыль

и дополнительному увеличению налоговой нагрузки компании.

На текущий момент ни ФНС РФ, ни Минфин не дали пояснений по данной проблеме.

В то же время, по имеющейся информации, Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в настоящее время рассматривает возможность подготовки и публикации руководства для компаний и национальных налоговых ведомств по вопросам трансфертного ценообразования, связанным с пандемией COVID-19. В случае если будет принято положительное решение о подготовке данного документа, публичные слушания будут проведены осенью 2020 года, а финальная редакция руководства будет подготовлена до конца текущего года.

*Мы продолжим следить за публикацией официальных разъяснений — актуальная информация всегда доступна на нашем [ТЦО-портале](#).*

### Россия и Кипр подписали протокол об изменении налогового соглашения между странами

25 марта 2020 года Президент РФ в ходе своего обращения к гражданам РФ сообщил о пересмотре порядка налогообложения доходов в виде процентов и дивидендов, выплачиваемых из России за рубеж.

Кипр стал первой юрисдикцией, которой Минфин России 31 марта 2020 г. направил предложение о пересмотре соглашения об избежании двойного налогообложения (далее — СОИДН), в части отмены льготных ставок по налогу с дивидендов и процентов.

10 августа в Москве состоялся заключительный раунд переговоров, в котором Кипр принял предложение Минфина России повысить ставки налогов на проценты и дивиденды, выплачиваемые российскими резидентами в пользу резидентов Кипра, до 15 %. Страны парафировали проект протокола.

8 сентября главы МИД России и Кипра подписали протокол о внесении изменений в СОИДН.

Протоколом определен закрытый перечень исключений, в соответствии с которыми будет

предусмотрено применение льготного режима в отношении доходов (в виде дивидендов и процентов), устанавливающий ставку налога в размере не более 5 %. Исключения, перечисленные в перечне, предусмотрены в отношении институциональных инвестиций, а также для публичных компаний, не менее 15 % акций которых находятся в свободном обращении, и владеющих не менее 15 % капитала компании, выплачивающей указанные доходы, в течение года. Изменения не затронут процентные доходы, выплачиваемые по еврооблигационным займам, облигационным займам российских компаний и займам, предоставляемым иностранными банками.

Ратификация протокола состоится до конца 2020 года, а **изменения вступят в силу с 1 января 2021 года** и не будут распространяться на доходы, выплачиваемые из Российской Федерации в 2020 году.

В настоящее время налоговое соглашение с Кипром предусматривает возможность применения пониженной ставки налога:

- 5 % и 10 % на выплаты дивидендов российскими резидентами в пользу резидентов Кипра;
- 0 % на выплаты российскими резидентами процентов по займам.

Аналогичные предложения о пересмотре СОИДН были направлены Мальте, Люксембургу, Нидерландам. 11 августа 2020 года на встрече Президента РФ и Правительства РФ рассматривалась инициатива внесения поправок в соглашения со Швейцарией и Гонконгом.

## **ADE Professional Solutions**

- Создана в 2004 году
- Консультационные услуги в области финансов предприятиям различных отраслей в России и за рубежом
- 2 место по аутсорсингу подготовки финансовой отчетности по МСФО (РА Эксперт, 2018)
- 9 место по ИТ-консалтингу (РА Эксперт, 2018)
- 50 аттестованных высокопрофессиональных сотрудников в штате
- Статус одобренный ACCA (ACCA Platinum Approved Employer)
- С 2014 года - член Geneva Group International ([www.GGI.com](http://www.GGI.com)), 6-й по величине альянс в мире

### **Основные направления**

- Подготовка отчетности по МСФО/Методология
- Автоматизация отчетности по МСФО, управленческой отчетности
- Налоговый консалтинг
- Управленческий консалтинг
- Аудит отчетности по МСФО

### **Москва**

109028, г. Москва, Хохловский пер. 16 стр. 1  
Телефон: +7 (495) 984 75 90, +7 (495) 909 11 25  
Электронная почта: [mail@ade-solutions.com](mailto:mail@ade-solutions.com)

### **Реквизиты:**

ООО «А.Д.Е. Профешнл Солушнз»  
ИНН 7714577580  
КПП 770901001  
ОГРН 1047796871760  
Юридический адрес: 109028, Москва, Хохловский переулок, д.16, стр.1

### **Веб-сайт:**

[www.ade-solutions.com](http://www.ade-solutions.com)

### **ТЦО-портал:**

[ade-solutions.com/tp-portal/](http://ade-solutions.com/tp-portal/)

