

# Крупным планом

## Анализируем важные законодательные изменения

Департамент налогов и права



[Переквалификация в «пассивный» доход все новых видов выплат](#)

[Начисление налога у источника по ставке 20%, предусмотренной для «иных доходов»](#)

[Признание выплат за не оказанные в действительности услуги незаконной валютной операцией](#)

[Отказ в применении СОИДН просто по причине выявленного «злоупотребления» правом](#)

[Наши услуги](#)

[Наш опыт](#)

### Перечислять денежные средства за рубеж становится все более рискованно — как в 2022 году изменилась расстановка сил в налоговых спорах

В 2022 году мы наблюдали формирование новых тенденций в судебной практике по налогообложению выплат иностранным лицам, среди них:

- переквалификация в «пассивный» доход все новых видов выплат;
- начисление налога у источника по ставке 20%, предусмотренной для «иных доходов»;
- признание выплат за не оказанные в действительности услуги незаконной валютной операцией;
- отказ в применении СОИДН просто по причине выявленного «злоупотребления» правом.

На эти негативные тренды накладывается практически полное приостановление взаимосогласительных процедур с участием России.

Следовательно, даже если, по мнению налогоплательщика, налогообложение в РФ не соответствует целям и принципам СОИДН, то на межгосударственном уровне разрешить спор будет очень сложно.

Мы рекомендуем тщательно оценивать потенциальные риски и их влияние при планировании трансграничных операций, в том числе с дружественными странами, и предлагаем вашему вниманию обзор аргументов налоговых органов и судов, которые стоит при этом учитывать.



## Переквалификация в «пассивный» доход все новых видов выплат

*Начало истории: переквалификация выплат за предоставление внутригрупповых услуг в дивиденды*

Развитие практики переквалификации «активных» видов доходов в «пассивные» началось с дела ООО «Русджам Стеклотара Холдинг» о предоставлении консультационных услуг (дело № [A11-9880/2016](#)).

С учетом шаблонно и противоречиво составленных актов, а также принимая во внимание сопоставимость выплаченного вознаграждения с величиной нераспределенной прибыли, налоговые органы успешно оспорили факт оказания услуг. В итоге вознаграждение по договору было признано дивидендами и был доначислен налог у источника в РФ.

С тех пор налоговые органы регулярно предъявляли претензии к природе выплат иностранным взаимозависимым лицам за оказание услуг (консультационных, услуг единого центра обслуживания, управленческих, агентских и т. п.) в отсутствие достаточного подтверждения реальности их предоставления (дела №№ [A11-11199/2017](#), [A50-16961/2017](#), [A50-16960/2017](#) и др.).

С каждым годом эта практика становится все более разнообразной, а суды все чаще принимают решения не в пользу налогоплательщиков.

*Продолжение истории: претензии к внутригрупповым реструктуризациям*

Уже несколько лет налоговые органы довольно успешно оспаривают экономическую обоснованность внутригрупповых реструктуризаций.

Так, в деле № [A11-16028/2018](#) суд посчитал дивидендами выплаты по займу, который сформировался за счет новации долга российского общества по договору о покупке долей у иностранной компании. Причем налогом у источника в РФ были обложены не только проценты, но и погашение основной суммы долга.

Переквалификация в налогооблагаемый «пассивный» доход может постигнуть и выплаты непосредственно по договорам купли-продажи долей (см., например, дела №№ [A40-118135/2019](#), [A40-118073/2019](#)) и акций (дело № [40-6299/2022](#)) безотносительно доли российского недвижимого имущества в их стоимости.

Обобщая судебную практику, можно предположить наличие риска, если:

- реорганизация фактически приводит только к оптимизации организационной структуры, не

изменяя структуру акционерного капитала и взаимных обязательств и не влияя на существование отношений сторон и возможность принятия управленческих решений;

- сделке предшествует цепочка подготовительных транзакций, указывающих на направленность реструктуризации на безналоговый вывод денежных средств за рубеж;
- конечной цели — консолидации активов и обязательств — можно было достичь иным путем, не требующим приобретения акций/долей и не столь затратным для бюджета.

*Новый виток: «нерыночная» наценка*

Мы наблюдаем повышенный интерес налоговых органов к «активным» импортным операциям со взаимозависимыми лицами — специализированными иностранными торговыми компаниями.

Внимание проверяющих привлекают:

- необоснованно высокая торговая наценка посредника;
- неуплата получателем налога на прибыль в стране своего местонахождения;
- отличие условий договоров от обычаев делового оборота (отсутствие предоплаты, длительная отсрочка платежа и др.);
- «технический» характер иностранного трейдера, включая перечисление сумм полученной наценки иным лицам, участие представителей российских компаний группы в согласовании контрактов и осуществлении поставок и др.

Данные о ценах производителей, а значит, об уровне наценки налоговые органы получают из различных источников:

- иностранные информационные базы (например, [infodriveIndia.com](#));
- иностранные экспортные таможенные декларации, по которым трейдер закупает продукцию, если их представление российскому покупателю предусмотрено договором с трейдером;
- выписки с банковских счетов иностранного посредника;
- цена, по которой налогоплательщик ранее закупал товар непосредственно у производителя, если затем договор поставки был перезаключен на посредника, и др.

Ранее завышение стоимости приобретаемых товаров «техническим» посредником оспаривалось только в части учета расходов в базе по налогу на прибыль (см., например, дело № [A40-189344/2014](#)).

Теперь же налоговые органы рассматривают наценку еще и как безвозмездную передачу имущества, то есть как «пассивный» доход иностранного лица, возникающий в РФ и представляющий собой базу для налога у источника.

Используя эти аргументы, проверяющие выиграли судебные споры с двумя фармацевтическими компаниями (дела №№ [A19-14604/2022](#), [A60-26858/2022](#)) и производителем химической продукции (дело № [A82-15839/2021](#)).

Также в скрытую выплату «пассивного» дохода налоговым органом удалось переквалифицировать платежи в пользу иностранных компаний по договорам, признаваемым мнимыми — агентскому соглашению (дело № [A40-19162/2022](#)), договору аренды контейнеров для международных перевозок (дело № [A51-3822/2022](#)), договору поставки в части перечисленного аванса (дело № [A40-52890/2021](#)).

В таких делах аргументами являются в основном

формальность подтверждающих документов и номинальность деятельности иностранного контрагента.

Интересно, что в одном из дел (дело № [A19-14604/2022](#)) суд отклонил довод о реальности хозяйственных операций торговой компании с другими контрагентами за рубежом — по его мнению, данный факт сам по себе не может опровергать технического характера конкретной сделки с самим налогоплательщиком.

Заметим, что в основных направлениях налоговой политики на 2023–2025 годы [запланировано](#) обсуждение поправок к НК РФ, которые позволили бы облагать налогом у источника в РФ доходы иностранных лиц, возникшие из-за корректировки цены по сделкам с российскими взаимозависимыми лицами.

Не исключено, что внесение таких изменений (если оно состоится) приведет к качественно новому этапу судебной практики в части отклонений цен от рыночного уровня не только по импортным операциям с участием взаимозависимых посредников, но и по внутригрупповым займам и другим сделкам, контролируемым с точки зрения трансфертного ценообразования.



## **Начисление налога у источника по ставке 20%, предусмотренной для «иных доходов»**

Ранее налоговые органы стремились доказать дивидендный характер спорных выплат, применяя 15%-ную ставку налога у источника.

Однако в 2022 году подход проверяющих поменялся — во всех громких делах 2022 года оспариваемые выплаты признавались безвозмездно полученным «иным аналогичным доходом» в соответствии с п. 10 ст. 309 НК РФ, и налог рассчитывался по ставке 20% (дела №№ [A40-6299/22-108-102](#), [A82-15839/2021](#), [A40-19162/2022](#), [A51-3822/2022](#), [A71-7014/2021](#), [A19-14604/2022](#), [A60-26858/2022](#), [A82-15839/2021](#)).

Важно отметить, что в безвозмездную передачу переквалифицируются не только выплаты в адрес лиц, не участвующих прямо/косвенно в капитале российского плательщика, но и платежи в адрес акционеров (например, дело № [A40-6299/22-108-102](#)).

В то же время вопрос возможной квалификации выплат в качестве дивидендов (с целью уменьшения суммы недоимки), а также определения фактического получателя дохода в приведенных выше спорах не рассматривался.

Таким образом, суды избирают наиболее выгодный для бюджета сценарий налогообложения, добавляя при этом аргумент о неприменимости СОИДН, которые, как правило, полностью освобождают «прочие» доходы от обложения российским налогом (см. далее).



## Признание выплат за не оказанные в действительности услуги незаконной валютной операцией

Налоговые органы все чаще дополняют свои аргументы тем, что договор, по которому денежные средства перечисляются за рубеж, уже был признан фиктивным, а само перечисление — незаконным с точки зрения валютного контроля, предшествовавшего налоговой проверке (дела №№ [A40-6299/2022](#) и [A51-3822/2022](#)).

Не исключено, что по проигранным компаниями спорам о незаконности валютных операций теперь стоит ожидать и доначисления налога у источника (например, дело № [A51-10899/2022](#)).

В первую очередь суды ссылаются на следующие факторы:

- формальность подтверждающих документов и деятельности иностранного контрагента;
- несоответствие предмета договора, по которому выплачивается вознаграждение, установленным требованиям (например, не подтверждено

использование контейнеров исключительно для осуществления международных перевозок, дело № [A51-3822/2022](#); передаваемые права не соответствуют критериям ноу-хау, дело № [A51-10899/2022](#));

- недействительность договора в целом (например, лицензионное соглашение не зарегистрировано в Роспатенте, дело № [A51-10899/2022](#)) или притворность сделки (дело № [A40-6299/2022](#)).

Следовательно, общие потери налогоплательщика теперь потенциально могут включать, помимо дополнительных налоговых обязательств (оспаривание вычета расходов, начисление налога у источника), еще и штраф за совершение незаконных переводов денежных средств нерезидентам в размере до 40% от суммы операции.



## Отказ в применении СОИДН просто по причине выявленного «злоупотребления» правом

Ранее налоговые органы и суды при переквалификации сделок время от времени допускали налогообложение доходов по ним в соответствии с СОИДН.

Иногда проверяющие даже самостоятельно определяли бенефициара дохода и применяли СОИДН с юрисдикцией его местопребывания.

Например, в деле № [A11-9880/2016](#) материнская компания (Нидерланды) была признана «технической» и не имеющей фактического права на «вмененные» дивиденды из России. Однако к таким дивидендам было разрешено применить 10%-ную ставку налога у источника по СОИДН с Турцией, где располагались компании, которые, по мнению суда, реально управляли российским обществом.

Сейчас большинство дел по переквалификации заканчивается отказом в применении освобождений и пониженных ставок (дела №№ [A40-6299/22-108-102](#), [A40-19162/2022](#), [A51-3822/2022](#)).

Если ранее основным аргументом для отказа в праве на получение льготы по СОИДН был «технический» характер иностранного получателя и отсутствие у него фактического права на доход, то теперь суды все больше ссылаются на концепцию «злоупотребления» правом.

Эта концепция содержится как в самих СОИДН (запрет на применение льгот, если оно является целью сделки и направлено не на избежание двойного налогообложения, а на уклонение от налогов), так и в ст. 54.1 НК РФ, в соответствии с которой производится переквалификация.

По мнению судов, изменение квалификации природы дохода по ст. 54.1 НК РФ делает применение СОИДН полностью невозможным, особенно для сделок, в которых налог не уплачивается ни в России, ни на уровне получателя по иностранному законодательству (дело № [A40-6299/2022](#)).

Здесь мы видим противоположное направление развития более ранней позиции ВС РФ, согласно которой переквалификация сделки сама по себе не приводит к полной утрате права на получение льготы по СОИДН (например, дело № [A50-16961/2017](#)).

Тем не менее налогоплательщикам и сейчас удастся добиться права на применение СОИДН по переквалифицированным сделкам.

Так, в деле № [A40-47086/2022](#) к процентам в структуре debt-push-down, признанным скрытой выплатой дивидендов, была применена ставка налога у источника 5% с учетом СОИДН с Кипром.



В Налоговые органы все строже контролируют перемещаемые за рубеж денежные средства с точки зрения валютного регулирования и

налогообложения, поэтому структурировать внутригрупповые операции с иностранными компаниями становится все сложнее.

### Что может свидетельствовать о наличии риска?

- Сделка необоснованно увеличивает затраты российского плательщика и может быть проведена не столь обременительным способом.
- Условия сделки существенно отличаются от рыночных (значительная торговая наценка, отсутствие предоплаты, длительный период отсрочки, завышение стоимости акций/долей).
- Структура сделки отличается от обычной внутригрупповой практики: в рамках реструктуризации один из активов передается иным способом, чем остальные; товары закупаются через иностранного посредника, несмотря на то что налогоплательщик или другие компании группы ранее заключали прямые контракты с производителем и др.
- Подтверждающие документы (акты, отчеты) не раскрывают суть услуг (составлены шаблонно, содержат противоречия), не доказывают их реальное оказание и/или не полностью соответствуют требованиям валютного контроля.
- Сотрудники компании не могут объяснить, как осуществлялось взаимодействие с иностранным контрагентом и для каких целей заключался договор об оказании услуг, а также сами участвуют в согласовании условий и организации сделки в обход иностранного контрагента.
- Налогоплательщик самостоятельно не признает расход на приобретение услуг для целей налогообложения прибыли, тем самым подтверждая отсутствие связи услуг со своей хозяйственной деятельностью.
- Налогоплательщик не выплачивает дивиденды, однако регулярно осуществляет выплаты по «активному» договору с иностранным взаимозависимым лицом, или размер платежа сопоставим с величиной нераспределенной прибыли.
- В случае реорганизации — не меняются структура акционерного капитала и взаимных обязательств, существо отношений сторон и процесс принятия управленческих решений и т. д.
- Иностраный контрагент имеет признаки номинального лица (у него нет сотрудников, нет основных средств, отсутствует офис, минимальные административные расходы, полученный из РФ доход в течение непродолжительного времени перечисляется иным лицам, директора фактически не самостоятельны в принятии решений и т. п.).
- Иностраный контрагент не уплачивает налог с полученного по сделке дохода по иностранному законодательству.

### Чем мы можем помочь?

- Консультирование по вопросам формулирования предмета договора и документального оформления услуг
- Анализ существующей структуры группы/операций, выявление рисковых областей, реструктуризация взаимоотношений с иностранными компаниями, в том числе структурирование торгово-закупочной деятельности за рубежом
- Сопровождение на всех этапах налоговой проверки — от подготовки ответов на требования до участия в допросах и представления интересов в суде
- Подготовка документации или планирование в области трансфертного ценообразования (ТЦО) с полным пакетом документов, включая:
  - проведение сравнительных исследований для новых внутригрупповых операций;
  - пересмотр методологии ценообразования для новых операций с аффилированными лицами;
  - подготовку документации по ТЦО, в том числе с использованием технологий;
  - подготовку документального сопровождения, доказательной базы и материалов для защиты позиции налогоплательщика, поддержку при заключении двусторонних и многосторонних соглашений о ценообразовании и взаимодействии с налоговыми органами;
  - обработку и урегулирование запросов налоговых органов о ТЦО, экономическое и техническое содействие.





## Наш опыт

Несмотря ни на что, мы продолжаем отстаивать интересы наших клиентов в спорах с налоговыми органами.

В 2022 году нам удалось защитить позицию нескольких компаний о налогообложении выплат за рубеж еще на стадии досудебных разбирательств.

Наиболее часто мы добивались снятия претензий — частичного или полного — в отношении выплат за оказание внутригрупповых услуг.

Налоговые органы пытались переквалифицировать их в компенсацию затрат на «акционерную деятельность», не учитываемую в базе по налогу на прибыль, и обложить доход иностранного акционера налогом у источника в РФ как дивиденды.

При подготовке к спору мы анализировали содержание внутригрупповых услуг, прорабатывали обоснование экономической выгоды российской компании и документировали собранные аргументы.

В результате обжалования актов налоговых проверок в большинстве случаев нам удавалось доказать, что расходы были понесены именно на приобретение услуг.

Если же расходы действительно имели признаки компенсации за «акционерную деятельность» с учетом [разъяснений](#) ФНС России, то нам удавалось добиться применения льгот по СОИДН.

Например, в одном из случаев налоговый орган оспорил учет расходов и переквалифицировал выплату в «иные аналогичные доходы», облагаемые налогом у источника по ставке 20%, отказав в освобождении от налога по СОИДН в силу злоупотребления правом.

На досудебном этапе мы доказали, что доход не должен рассматриваться как «прочий» и может быть применена пониженная ставка налога по СОИДН.

# Контакты

## Экспертная группа



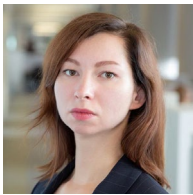
**Антон Зыков**  
Партнер  
[azykov@delret.ru](mailto:azykov@delret.ru)



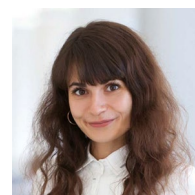
**Наталья Кузнецова**  
Партнер  
[nkuznetsova@delret.ru](mailto:nkuznetsova@delret.ru)



**Елена Соловьёва**  
Партнер  
[esolovyova@delret.ru](mailto:esolovyova@delret.ru)



**Евгения Бондарева**  
Директор  
[ebondareva@delret.ru](mailto:ebondareva@delret.ru)



**Наталья Иванцова**  
Директор  
[nivantsova@delret.ru](mailto:nivantsova@delret.ru)



**Юлия Крылова**  
Директор  
[ykrylova@delret.ru](mailto:ykrylova@delret.ru)

## Партнеры и директора Департамента налогов и права



**Павел Балашов**  
Управляющий партнер  
Налоговые  
и юридические услуги  
[pbalashov@delret.ru](mailto:pbalashov@delret.ru)



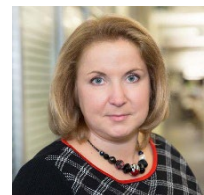
**Ирина Андрончева**  
Директор  
[iandroncheva@delret.ru](mailto:iandroncheva@delret.ru)



**Эмиль Бабуров**  
Директор  
[ebaburov@delret.ru](mailto:ebaburov@delret.ru)



**Александра Калинина**  
Директор  
[akalinina@delret.ru](mailto:akalinina@delret.ru)

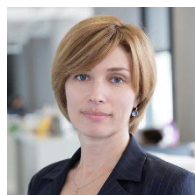


**Татьяна Киселёва**  
Партнер  
[tkiseliyova@delret.ru](mailto:tkiseliyova@delret.ru)

# Контакты (продолжение)



**Анна Климова**  
Партнер  
[aklimova@delret.ru](mailto:aklimova@delret.ru)



**Елена Ковалевич**  
Партнер  
[ekovalevich@delret.ru](mailto:ekovalevich@delret.ru)



**Никита Коробейников**  
Директор  
[nkorobeinikov@delret.ru](mailto:nkorobeinikov@delret.ru)



**Татьяна Кофанова**  
Партнер  
[tkofanova@delret.ru](mailto:tkofanova@delret.ru)



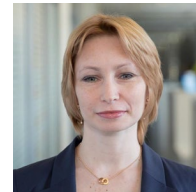
**Дмитрий Кулаков**  
Партнер  
[dkulakov@delret.ru](mailto:dkulakov@delret.ru)



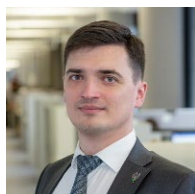
**Анастасия Матвеева**  
Директор  
[amatveeva@delret.ru](mailto:amatveeva@delret.ru)



**Юлия Орлова**  
Партнер  
[yorlova@delret.ru](mailto:yorlova@delret.ru)



**Елена Сивенкова**  
Директор  
[esivenkova@delret.ru](mailto:esivenkova@delret.ru)



**Юрий Халимовский**  
Директор  
[yukhalimovskiy@delret.ru](mailto:yukhalimovskiy@delret.ru)

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом компании Группы ДРТ (АО ДРТ и его аффилированные лица) не предоставляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одно из юридических лиц, входящих в Группу ДРТ, не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.