



# СОВЕЩАНИЕ-СЕМИНАР ПО ТЕМЕ «ТРАНСГРАНИЧНЫЕ СДЕЛКИ И МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОБМЕН ИНФОРМАЦИЕЙ»

Управление трансфертного ценообразования  
ФНС России

11 апреля 2022 года





# I. Раскрытие сведений иностранными организациями

НОВАЯ РЕДАКЦИЯ п. 3.2 статьи 23 НК РФ

Екатерина Борисова



# Определение обязанности пункт 3.2 статьи 23 НК РФ

До 21.05.2021

- ✓ Иностранные организации и иностранные структуры, **имеющие недвижимое имущество на праве собственности**
- ✓ должны сообщать в налоговый орган **по местонахождению объекта недвижимого имущества:**
  - ✓ сведения об участниках (для иностранных структур - сведения о ее учредителях, бенефициарах и управляющих),
  - ✓ о порядке косвенного участия физического лица или публичной компании, в случае, если доля их прямого и (или) косвенного участия в заявителе превышает 5% ( с учетом абз. второго п. 3 ст. 386 НК РФ)
- ✓ на 31 декабря соответствующего налогового периода
- ✓ в налоговый орган по месту нахождения одного из объектов имущества **по выбору заявителя**

С 21.05.2021

- ✓ **ВСЕ** иностранные организации и иностранные структуры (кроме плательщиков налога на услуги в электронной форме)
- ✓ должны ежегодно **не позднее 28 марта** сообщать в налоговый орган:
  - ✓ сведения об участниках такой ИНО (для ИС - сведения о ее учредителях, бенефициарах и управляющих)
  - ✓ о порядке косвенного участия (при его наличии) физического лица или публичной компании, в случае, если доля их прямого и (или) косвенного участия в заявителе превышает 5%.
- ✓ на 31 декабря года, предшествующего году представления указанных сведений
- ✓ при наличии нескольких оснований для постановки на учет в налоговом органе сообщение представляется в налоговый орган по месту постановки на учет **по выбору заявителя**



# Распространение обязанности на все ИНО

**До 21.05.2021**

**Только ИНО, владеющие  
недвижимостью на территории РФ**



недвижимость

**С 21.05.2021**

**Все ИНО, состоящие на учете  
(исключение – плательщики «налога на  
Google» и публичные компании)**



счет в банке



транспортное средство



отделение



недвижимость

Старая форма Сообщения об участниках ИНО была утверждена приказом ФНС России от 28.01.2016 № ММВ-7-14/41@

Действующая форма Сообщения об участниках ИНО утверждена приказом ФНС России от 01.12.2021 № ЕД-7-13/1046@



# Количество ИНО по состоянию на 01.03.2022 (только одно основание)



**12 135**

счет в банке



**8 758**

недвижимость



**7 295**

отделение



**215**

транспортное  
средство



# Исключение – плательщики «налога на Google» и публичные компании

**ИНО, которая состоит на учете только по основанию, предусмотренному п. 4.6 ст. 83 НК РФ, не обязана раскрывать сведения о своих участниках**

**ВВ: Если ИНО состоит на учете по нескольким основаниям, одно из которых предусмотрено п. 4.6 ст. 83 НК РФ, такая ИНО исполняет обязанность, предусмотренную п. 3.2 ст. 23 НК РФ, в общеустановленном порядке.**

**(письмо Минфина России от 27.07.2021 № 03-02-11/59801)**

**Если на учете состоит ИНО – публичная компания, такая ИНО не обязана раскрывать сведения о своих акционерах**



# Представление Сообщения об участниках ИНО

## Руководитель организации:

Лично – проверить полномочия;

По почте – *по возможности* проверить полномочия:

данные в заявлениях при постановке на учет;

учредительные документы при постановке на учет;

данные о руководителях обособленных подразделений;

банковское досье

## Представитель по доверенности:

Лично – проверить полномочия, забрать копию доверенности;

По почте – должна быть приложена удостоверенная должным образом доверенность!

Отсутствие доверенности = непредставление Сообщения об участниках ИНО

## За 2021 отчетный год:

ИНО, не имеющие присутствия на территории РФ, вправе приложить **скан-образ доверенности**

Удостоверенная должным образом доверенность должна быть представлена **до 31.12.2022**

(письмо ФНС России от 22.03.2022 № ШЮ-4-13/3449@кс)

Если доверенность до 31.12.2022 не представлена – привлекаем к ответственности



# Доверенность. На что обратить внимание?

Действительной может признаваться доверенность, форма которой соответствует:

- праву, подлежащему применению к отношениям сторон представительства по существу;
- праву по месту совершения доверенности;
- российскому праву, если личным законом хотя бы одной стороны является российское право.

(пункт 6.7 Приложения к Письму ФНП от 22.07.2016 № 2668/03-16-3, пункт 22 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 09.07.2019 № 24)

В общем случае, если иного не следует из содержания доверенности и из существа отношений, подлежат применению нормы российского права

Доверенность может быть:

- общего характера (широкий круг полномочий);
- на представление интересов в государственных органах/ налоговых органах РФ

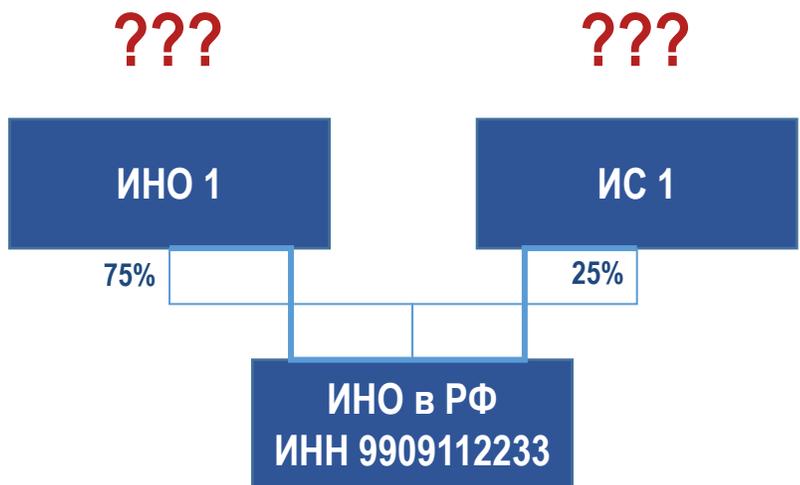
**NB:** если указано, что лицо уполномочено представлять интересы в банках – такая доверенность не может быть принята налоговым органом



# Глубина раскрытия информации

Информация подлежит раскрытию до уровня  
**ПУБЛИЧНОЙ КОМПАНИИ** или **ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА**

**НЕПРАВИЛЬНО**



**ПРАВИЛЬНО**





# Состав правонарушения и ответственность за его совершение – п. 2.1 ст. 129.1 НК РФ

Неправомерное непредставление (несвоевременное представление) Сообщения об участниках ИНО – влечет взыскание штрафа в размере **50 000 рублей**

Сообщение об участниках ИНО должно быть представлено с отражением всех обязательных сведений, предусмотренных п. 3.2 ст. 23 НК РФ! Поэтому в общем случае:

- раскрыт только «первый уровень участия», где участники – организации, не являющиеся публичными компаниями – **штраф**;
- цепочка раскрытия не завершилась ФЛ или публичной компанией – **штраф**;
- «первый уровень участия» раскрыт частично – **штраф**



# Алгоритм выбора ТНО для привлечения к ответственности

## Неправомерное непредставление:

ТНО исходя из возможности проведения контрольных мероприятий  
(автоматическое назначение ТНО)

## Несвоевременное представление:

ТНО, в который представлено Сообщение об участниках ИНО  
(автоматическое назначение ТНО)

**ТНО может самостоятельно запустить процесс привлечения к ответственности (например, при выявлении неполноты представленных сведений)**



# Усиление контроля в отношении отчетных периодов 2019 и 2020

Штраф составляет **100%** от суммы налога на имущество организаций, исчисленного в отношении объекта недвижимого имущества, принадлежащего этой иностранной организации

Разъяснения по порядку привлечения к ответственности содержатся в письмах ФНС России от 28.04.2020 № ШЮ-4-13/7148@ и от 02.06.2020 № 13-3-04/0013@

Истечение срока давности:

решения о привлечении к ответственности в отношении отчетного периода 2019 – должны быть вынесены **до 01.07.2023**;

решения о привлечении к ответственности в отношении отчетного периода 2020 – должны быть вынесены **до 31.03.2024**



# Адрес ИНО, куда направляются документы

На территории РФ:

- по месту деятельности аккредитованного филиала;
- по месту деятельности обособленного подразделения;
- по месту нахождения недвижимого имущества/ транспортных средств (запросить адрес у контрагентов ИНО?)

За пределами РФ:

- в связи с осуществлением деятельности через обособленное подразделение – адрес ИНО указан в заявлении (форма 11НП-Учет);
- в связи с осуществлением деятельности через аккредитованный филиал – адрес ИНО указан в заявлении (форма 15ФАП);
- в связи с открытием счета в банке – адрес ИНО указан в заявлении (форма 11БС-Учет)



## **II. Отдельные вопросы контроля трансграничных операций в рамках камеральной налоговой проверки (документы, подтверждающие возможность применения положений международных налоговых соглашений)**

**Екатерина Горбатова**

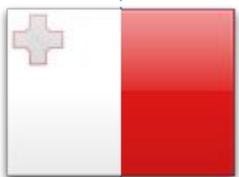


# Новые условия международных налоговых соглашений

Изменение соглашений:



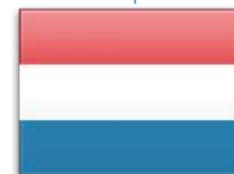
*Кипр*



*Мальта*

Дивиденды	Проценты	Роялти
5% → 15%	0% → 15%	0% → 0%

*Люксембург*



01.01.2021

Дивиденды	Проценты	Роялти
5% → 15%	0% → 20%	0% → 20%

**!** Денонсация:

*Нидерланды*

01.01.2022





# Письмо ФНС России от 20.02.2021 N ШЮ-4-13/2243@ (1 из 2)

1

Отсутствие  
налогового расчета  
при наличии факта  
выплаты

2

Отсутствие или  
неполнота  
документов,  
предусмотренных  
п.1 ст. 312 НК РФ

3

Применена неверная  
ставка согласно  
СИДН

→ Декларационные риски



# Письмо ФНС России от 20.02.2021 N ШЮ-4-13/2243@ (2 из 2)

1

Это точно  
сертификат  
налогового  
резидентства?

2

Компетентный  
орган,  
выдавший  
сертификат  
налогового  
резидентства

3

Срок действия  
сертификата  
налогового  
резидентства

4

Дата выдачи  
сертификата  
налогового  
резидентства

→ Сертификаты налогового резидентства

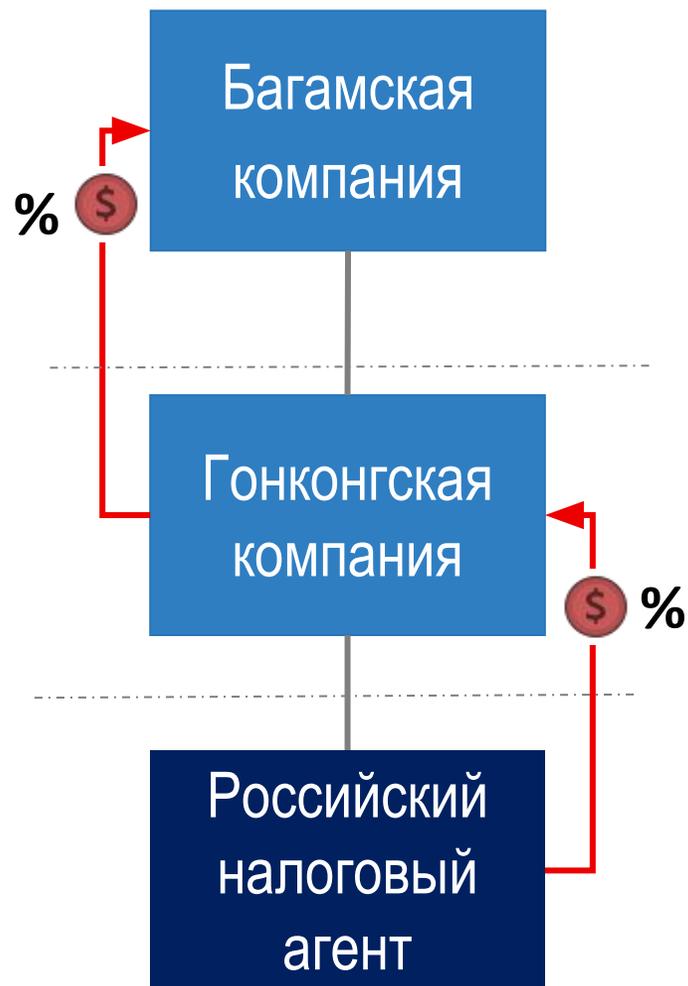


# III. Концепция фактического права на доход: актуальные российские правоприменительные аспекты

Михаил Волков



# Какую «проблему» решает концепция фактического права на доход (ФПД)?



- ✓ При выплате % в пользу Гонконгской компании налог у источника в РФ – 20% (ст. ст. 284, 309 НК РФ)

**НО!**

- ✓ ст. 11 СИДН между РФ и Гонконгом – % не облагаются у источника в РФ
- ✓ законодательство Гонконга – % не облагаются у источника в Гонконге
- ✓ законодательство Багамских островов – налог на прибыль не взимается
- ✓ при выплате % напрямую в пользу Багамской компании налог у источника в РФ составил бы 20%
- ✓ при искусственном встраивании Гонконгской компании налога не возникает



# Что нужно знать о российской концепции ФПД ? (1)

- ✓ ФПД это «антиклонительная» концепция: применяется для отказа в применении положений СИДН
- ✓ Можно пользоваться комментариями к МК ОЭСР/ООН, полезен Доклад ОЭСР от 27.11.1986 «Конвенции об избежании двойного налогообложения и использование кондуитов»
- ✓ Концепция основана на выявлении расхождений между «юридическим» и фактическим правом лица на доход
- ✓ Применяется к доходам в виде дивидендов, процентов и роялти\*
- ✓ Наличие ФПД устанавливается для каждой отдельной выплаты дивидендов или группе выплат в рамках одного договора
- ✓ **Не требуется искать конечного ФПД**
- ✓ Бенефициар компании (бенефициар счета, контролирующее лицо и т.д. и т.п.) **≠ ФПД**
- ✓ Письма ФНС России от 17.05.2017 №СА-4-7/9270@, от 28.04.2018 №СА-4-9/8285, от 06.05.2019 №СА-4-7/8448@, от 08.08.2019 № ЕД-4-13/15696@



# Что нужно знать о российской концепции ФПД ? (2)

**ФПД (ст. 7 НК РФ) – это:**

- ✓ лицо которое имеет право самостоятельно пользоваться/распоряжаться доходом, полученным организацией/ИСБОЮЛ, в силу: участия, контроля, иных обстоятельств.
- ✓ в интересах которого иное лицо/ИСБОЮЛ вправе распоряжаться доходом.

При определении ФПД учитываются функции и риски.

**Иностранное лицо – не ФПД:**

- ✓ ограниченные полномочия в отношении распоряжения доходом;
- ✓ посреднические функции в интересах иного лица без рисков и иных функций;
- ✓ прямо или косвенно выплачивает доход в пользу иного лица (полностью или частично), которое не имело бы льготы при прямом получении дохода.



# Критерии ФПД, сформированные российской практикой:

1

Минимизация налога

2

Отсутствие  
самостоятельности

3

Отсутствие  
реальной  
коммерческой  
деятельности

4

Транзит



# Общий и упрощенный порядок подтверждения ФПД, «сквозной подход»

## Общий порядок – п.1 ст. 312 НК РФ:

- ✓ Подтверждение ФПД (форма не установлена – письмо, «защитный файл», пояснения)

## Упрощенный порядок с 01.01.2018 – п.1.5 ст. 312 НК РФ могут заявить:

- ✓ государственный суверенный фонд;
- ✓ организация с государственным участием не менее 50% РФ или иностранного государства, не включенного в «Черный список» ФНС России;
- ✓ организация, более 25% акций (депозитарных расписок) которых обращаются на бирже в РФ или государствах ОЭСР;
- ✓ физическое лицо.

Достаточно письма-подтверждения и документов, подтверждающих их статус спецсубъекта

## Сквозной подход – п. 1.1. ст. 312 НК РФ:

Заявительный порядок + получение писем-отказов по «цепочке»



# Список литературы, актуальной судебной практики

## Литература:

1. Диссертация И.А. Хавановой «Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права», 2016
2. Диссертация З.В. Балакиной «Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника («beneficial owner») дохода в Российской Федерации: проблемы и решения», 2018

## Судебные дела:

- АО «ТД „Перекресток“» - Постановление 9-го ААС от 13.12.2021 по делу № А40-118073/19.
- АО «Чукотская горно-геологическая компания» и ООО «Северное Золото», Определения судьи ВС РФ от 12.03.2021 по делу № А40-282232/2019 и от 04.10.2021 по делу № А40-244218/2019
- ООО «Церсанит Трейд», Решение АС г. Москвы от 26.11.2021 по делу № А40-113102/21-116-700.
- АО «ОХК “Уралхим”», Постановление 9-го ААС от 13.10.2021 по делу № А40-99373/2020



## IV. Особенности применения правил «недостаточной капитализации»

Анастасия Смотрицкая



# Правила о «недостаточной капитализации»



**Цель:** ограничить возможности вывода прибыли из-под налогообложения в иностранные юрисдикции в результате манипулирования способами привлечения капитала

1

проверить  
критерии  
контролируемой  
задолженности

2

рассчитать  
коэффициент  
капитализации

3

рассчитать  
предельный  
размер %

4

определить  
применимую  
ставку налога у  
источника

→ **АЛГОРИТМ ДЕЙСТВИЙ**

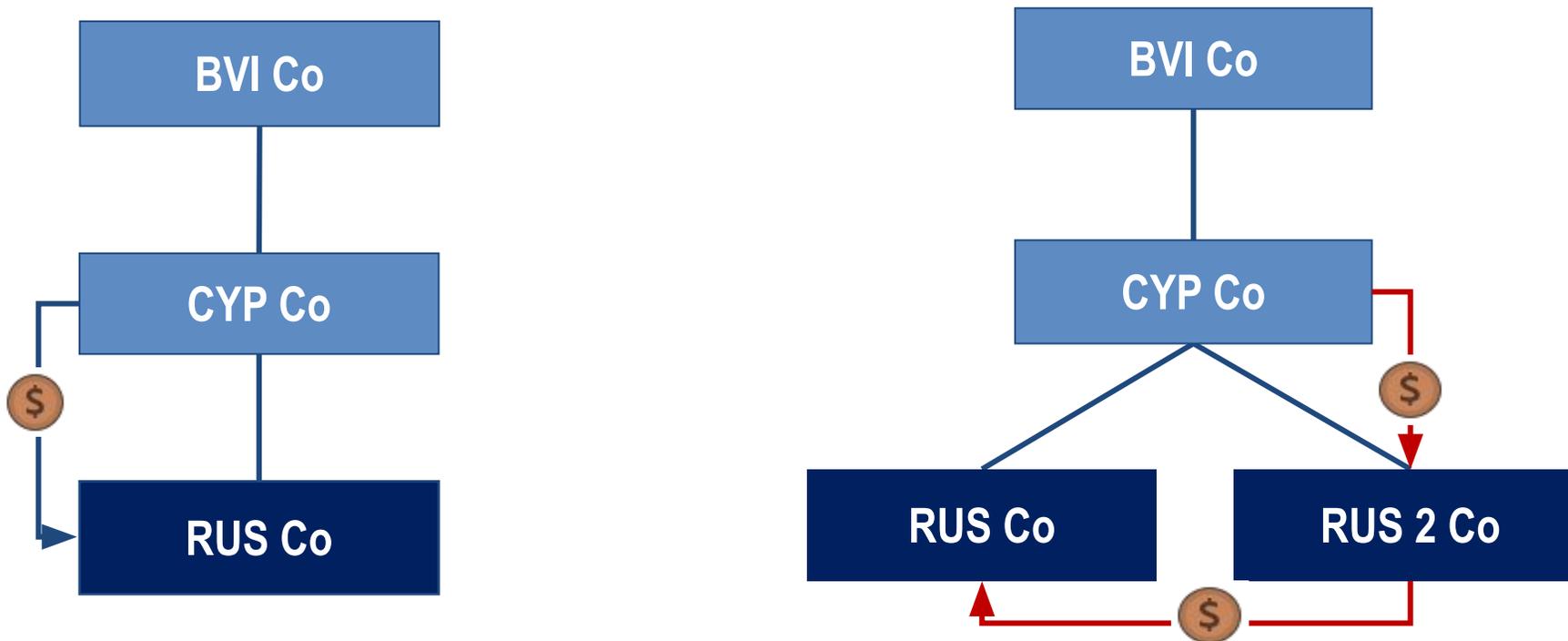


# Критерии контролируемой задолженности

1

Доля прямого (косвенного) участия более 25%

Указанные лица могут являться **поручителем** или **гарантом** по долгу



2

Размер задолженности более чем **в 3 раза** превышает размер собственного капитала RUS Co



# Расчет предельных процентов



- ✓ **Чистые Активы** = Валюта Баланса – (Разд. IV Долгосрочные обязательства + Разд. V Краткосрочные обязательства)
- ✓ **Собственный капитал** = Чистые Активы + Налоговая Задолженность
- ✓ **Доля участия** = Прямое участие (Голосующие акции или Доля в капитале) + Косвенное участие ( $\sum$  (Прямое участие 1 \* Прямое участие 2 \* ... \* Прямое участие N))
- ✓ **Коэффициент капитализации** = Задолженность (перед одним контрагентом) / (Собственный капитал x Доля участия ИК) / 3
- ✓ **Норматив процентов** = Начисленные %% / Коэффициент капитализации



# ИЗМЕНЕНИЯ 2022-2023

## Федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ

С 1 января 2022 года по 31 декабря 2023 года при применении положений пункта 2 статьи 269 НК РФ НК РФ для долговых обязательств, возникших **до 1 марта 2022 года**:

- ✓ Курс иностранной валюты для определения величины контролируемой задолженности составляет наименьшую из двух величин: курс ЦБ РФ по состоянию на последнюю дату соответствующего отчетного (налогового) периода, либо курс ЦБ РФ **по состоянию на 1 февраля 2022 года**;
- ✓ Величина собственного капитала по состоянию на последнее число каждого отчетного (налогового) периода определяется **без учета курсовых разниц**, возникших с 1 февраля 2022 года по последнее число отчетного (налогового) периода, на которое определяется коэффициент капитализации.



# НА ЧТО ОБРАТИТЬ ВНИМАНИЕ



- ✓ Контролируемые сделки  $\neq$  контролируемая задолженность
  - ✓ Сумма займа = вклад в капитал
- ✓ Применимая ставка по доходам в виде %  $\square$  по получателю дохода или по лицу, заявившему себя ФПД
  - ✓ Капитализация = выплата



# **V. Особенности администрирования правил контролируемых иностранных компаний (КИК)**

**Алена Тюкачева**



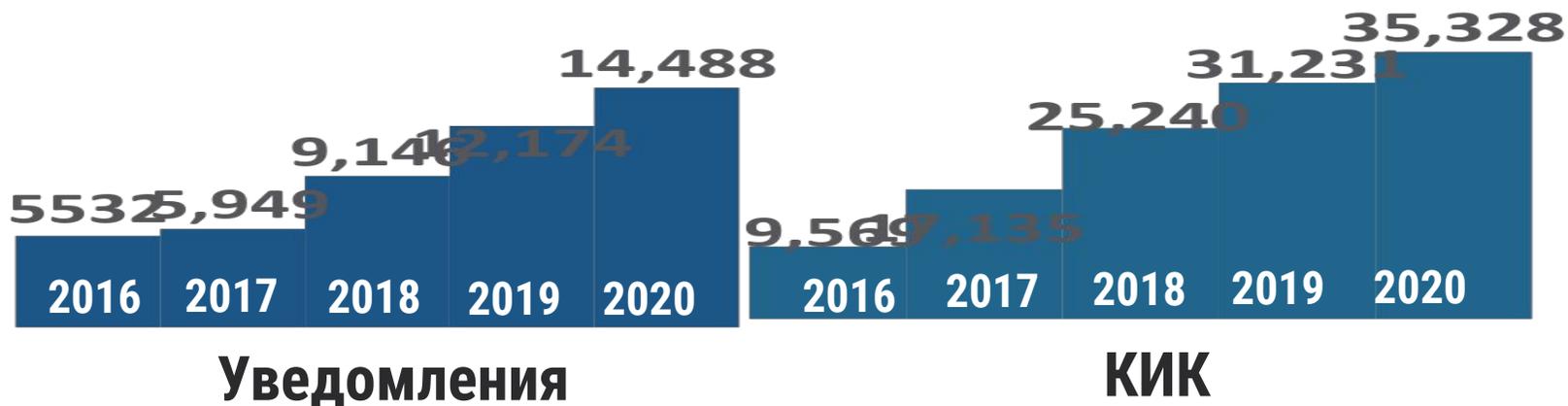
# Этапы налогового регулирования КИК в РФ



Минимальный стандарт правил КИК ОЭСР

## РАЗВИТИЕ КОМПЕТЕНЦИИ

### Статистика



### КИК наставники

- Республика Татарстан
- Чувашская Республика
- Волгоградская область
- Мурманская область
- Свердловская область
- Тульская область
- г. Санкт-Петербург
- Челябинская область



# Особенности администрирования КИК в условиях ограничительных мер

## Сохраняется

- Обязанность по представлению уведомлений о КИК и подтверждающих документов
- Обязанность определения размера дохода в виде прибыли КИК и уплаты налога
- Необходимость отработки предыдущих отчетных периодов
- Оценка эффективности деятельности

## Изменяется

- Временное отсутствие штрафов за непредставление подтверждающих документов (отчетные периоды 2021 - 2022)
- Необходимость обоснования отсутствия возможности определения размера прибыли КИК
- Создание централизованного электронного хранения документов КИК
- Оценка информационной работы с налогоплательщиками

**ТЕНДЕНЦИЯ**

**Перерегистрация / регистрация иностранных организаций в  
иных юрисдикциях**



# Переориентация работа

**«НАЙТИ И  
ПРИВЛЕЧЬ»**



**«ПОМОЧЬ И  
ПРЕДУПРЕДИТЬ»**

## УЛУЧШЕНИЕ ИМИДЖА НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ

- ✓ Переход от фискальной работы к сервису
- ✓ Повышение налоговой дисциплины и определенности
- ✓ Реагирование на информационные потребности общества
- ✓ Положительная оценка работы службы
- ✓ Доверительные отношения

## ПОВЫШЕНИЕ ВНУТРЕННЕЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ

- ✓ Своевременность контрольно-аналитической работы
- ✓ Высвобождение ресурсов для адресной контрольной работы
- ✓ Фокус на недобросовестных налогоплательщиков
- ✓ Открытый диалог с налогоплательщиком
- ✓ Дифференцированный подход к применению штрафных санкций

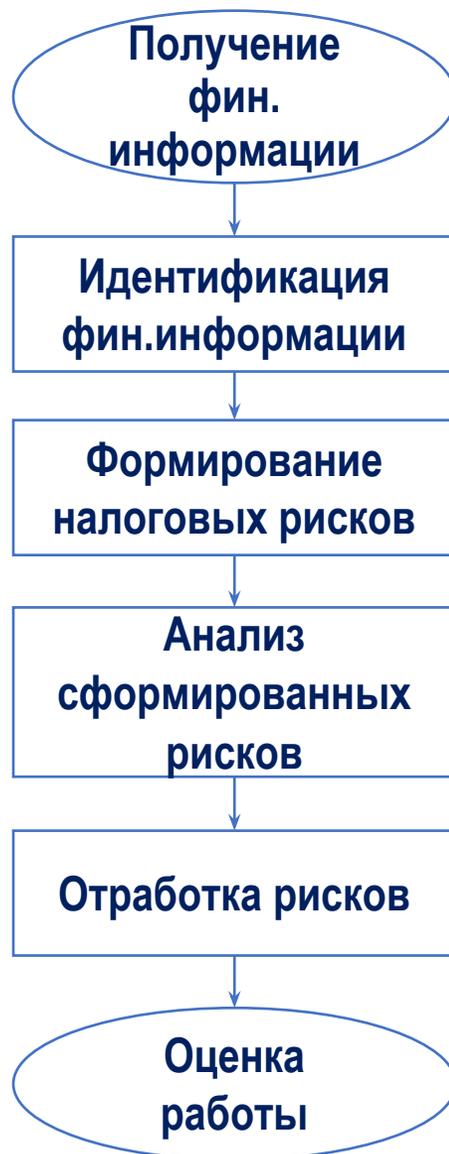


# Использование данных CRS в работе

## Особенности

- Новизна
- Недостаточное внимание в отношении физических лиц
- Сложность взаимодействия с физическими лицами
- Необходимость проведения углубленного анализа
- Высокий потенциал для повышения чистоты среды
- Повышение профессионального уровня

Руководство пользователя



## Цели

- Выстраивание работы тно
- Контроль за обработкой рисков тно
- Мотивация работы тно
- Повышение уровня эффективности контроля
- Реализация потенциала направления

Письмо № ШЮ-5-13/185ДСП@  
от 28.02.2022



# Амнистия капитала (отдельные вопросы)



## Особенности четвертого этапа

- Предоставление гарантий за правонарушения, совершенные до 01.01.2022 (то есть для КИК: до отчетного периода 2020 года включительно)
- Отсутствие необходимости редомициляции КИК
- Необходимость представления подтверждающих документов КИК вместе со спец. декларацией
- Возможность декларирования наличных средств
- Необходимость перевода денежных средств на счета в РФ

**Письмо № ШЮ-4-13/12901@ от 10.09.2021**



# VI. Обмен информацией по запросу

Екатерина Устюгова



# Обмен информацией в текущих реалиях



- Соглашения об избежании двойного налогообложения и Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам действуют до их денонсации  
с 01.01.2022 – денонсировано Соглашение об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество с Королевством Нидерландов  
**НО**  
Обмен информацией по запросу будет осуществляться в рамках Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам
- Сохраняются рабочие отношения со странами, в адрес которых в 2021 году направлено более 50% запросов (в том числе Кипр).
- В марте 2022 года получено сообщение от Гернси и о.Мэн о приостановке обмена информацией по запросу с Россией



# Программное обеспечение «Международный обмен информацией» (1 из 4)



- ✓ Реализован полный цикл международного обмена информацией по запросу внутри Российской Федерации в АИС Налог-3
- ✓ Сокращены сроки передачи информации
- ✓ Контроль сроков исполнения поручений в части подготовки и рассмотрения запросов/ответов в иностранные государства на каждом уровне
- ✓ Возможность сбора статистических данных по разным критериям

**Ввод в промышленную эксплуатацию**

**АПРЕЛЬ 2022**



# Программное обеспечение «Международный обмен информацией» (2 из 4)

## Д

Согласование и направление запросов в ИНО на бумаге (более 20 000 документов в год)

Технические ошибки – отказ в направлении в ИНО

Сложно отслеживать этапы рассмотрения письма/сроки выполнения поручений

Ведение реестров запросов-ответов вручную

Формирование годовых отчетов вручную



## ПОСЛ

Согласование, утверждение и направление запросов/ответов в электронном виде

Исключены основные технические ошибки при направлении запросов

ЦА ФНС России прослеживаются все этапы обработки запроса/ответа

Реестры в электронном виде

Отчеты об использовании информации формируются автоматически



# Программное обеспечение «Международный обмен информацией» (3 из 4)

**Важно!**

1. В рамках разных мероприятий налогового контроля исходящий запрос в ИНО формируется в разных ветках (следующий слайд)
2. Утверждение запросов осуществляется на уровне руководителя территориального налогового органа
3. Информация о полноте и об использовании информации, полученной из ИНО, должна вноситься оперативно и ВСЕГДА поддерживаться в актуальном состоянии



# Программное обеспечение «Международный обмен информацией» (4 из 4)

**Важно!**

ППА

• в ветке «Налоговое администрирование\ Предпроверочный анализ\ Проведение ППА\ 1. Заключение ППА»

ВНП

• в ветке «Налоговое администрирование\ Контрольная работа (налоговые проверки)\ 131. Выездная налоговая проверка\ 02. Выездные налоговые проверки»

КНП

• в ветке «Налоговое администрирование\ Контрольная работа (налоговые проверки)\ 121. Камеральная налоговая проверка\ 02. Реестр налоговых деклараций (расчетов) в процессе углубленной КНП (с проведением МНК) НБО»

Налоговый контроль цен при совершении контролируемых сделок между взаимозависимыми лицами/  
**процедуры банкротства**

• в ветке «Международный информационный обмен» АИС «Налог-3»\ «Журналы»



# На что обратить внимание при составлении запроса в КОИГ



- ✓ Должны быть исчерпаны **все внутренние возможности** = проведены все возможные мероприятия налогового контроля на территории Российской Федерации
- ✓ Сплошной сбор информации – **ЗАПРЕЩЕН**
- ✓ Детальное описание схемы уклонения от налогообложения/предполагаемых подозрений
- ✓ Банковская информация и документы запрашиваются **ТОЛЬКО** в отношении **конкретных** банковских счетов
- ✓ Запрос направляется отдельно в отношении каждого иностранного налогоплательщика



**Спасибо за внимание!**