

Налоговые агенты в 2022 году:

***основания,
обязанности,
ситуации***

**Налоговые агенты:
основания,
права, обязанности,
ответственность**





Статья 24. Налоговые агенты

1. Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Обязанности налогового агента могут возникать у российских организаций и индивидуальных предпринимателей в отношении

- НДС,
- налога на прибыль организаций,
- НДФЛ.

Обязанности налогового агента не связаны с режимом налогообложения, применяемым организацией или ИП в качестве налогоплательщика.

Организации и ИП признаются по определенным операциям налоговыми агентами по НДС и налогу на прибыль, даже если применяют специальные налоговые режимы, например УСН или патентную систему налогообложения.

Налоговыми агентами по НДФЛ являются все организации и физические лица, которые выплачивают вознаграждения физическим лицам.



Статья 24. Налоговые агенты

2. Налоговые агенты **имеют те же права, что и налогоплательщики**, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

3. Налоговые агенты **обязаны**:

1) правильно и своевременно **исчислять, удерживать** из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и **перечислять** налоги в бюджетную систему РФ;

При перечислении удержанного налога в бюджет налоговый агент должен ставить в поле 101 платежки (Статус плательщика) значение «02» (Прил. № 5 к Приказу Минфина от 12.11.2013 № 107н "Об утверждении Правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему РФ").

2) **письменно сообщать** в налоговый орган по месту своего учета **о невозможности удержать налог** и о сумме задолженности налогоплательщика **в течение одного месяца** со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

По НДС и налогу на прибыль уведомление составляется в произвольной форм. По НДФЛ - форма 6-НДФЛ.

3) **вести учет** начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов, по каждому налогоплательщику;

4) **представлять** в налоговый орган по месту своего учета **документы, необходимые для осуществления контроля** за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

5) **в течение пяти лет обеспечивать сохранность документов**, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

3.1. Налоговые агенты несут также другие обязанности, предусмотренные НК.



Статья 80. Налоговая декларация, расчеты

1. ...**Налоговый агент** представляет в налоговые органы **расчеты, предусмотренные частью второй настоящего Кодекса**. Указанные расчеты представляются в порядке, установленном частью второй настоящего Кодекса применительно к конкретному налогу.

3. Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, **налогового агента**) по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в электронной форме вместе с документами, которые в соответствии с настоящим Кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчету).



Ответственность за не представление налоговым агентом декларации по НДС

Вид налогового правонарушения	Содержание налогового правонарушения	Ответственность за совершение налогового правонарушения
Непредставление налоговой декларации (расчета по страховым взносам) (ст. 119)	Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета	Штраф в размере 5% неуплаченной в установленный законодательством срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации (расчета по страховым взносам), за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 рублей

Ответственность за непредставление декларации распространяется, в том числе, на неплательщиков налога, если они обязаны подать декларацию (налоговые агенты по НДС или лица, не являющиеся плательщиками НДС, в случае выставления счетов-фактур с выделенной суммой НДС)



Содержание налогового правонарушения	Ответственность
Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля	
1.2. Непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета НДФЛ (<i>форма 6-НДФЛ</i>), исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета	Штраф 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для представления расчета
Статья 126. 1. Представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения	
1. Представление налоговым агентом налоговому органу документов, предусмотренных настоящим Кодексом, содержащих недостоверные сведения	Штраф в размере 500 руб. за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения.
2. Налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной настоящей статьей, в случае, если им самостоятельно выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы до момента, когда налоговый агент узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности содержащихся в представленных им документах сведений.	



Ответственность за не представление налоговым агентом документов и сведений

Содержание налогового правонарушения	Ответственность
Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля	
1. Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений , предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 119,129.4 и 129.6, а также п.1.1 и 1.2 настоящей статьи	Штраф в размере 200 рублей за каждый не представленный документ
2. Отказ организации и предпринимателя предоставить по запросу налогового органа имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями.	Штраф в размере 10 000 руб.



Вид налогового правонарушения	Содержание налогового правонарушения	Ответственность за совершение налогового правонарушения
Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налога (ст. 123 НК)	Неправомерное неудержание и/или неперечисление (неполное удержание и/или перечисление) налога в установленный НК срок	Штраф в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению

2. Налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной настоящей статьей, при одновременном выполнении следующих условий:

- расчет по налогу **представлен в налоговый орган в установленный срок;**
- в налоговом расчете **отсутствуют факты неотражения или неполноты отражения сведений и (или) ошибки, приводящие к занижению суммы налога,** подлежащего перечислению в бюджетную систему Российской Федерации,
- налоговым агентом **самостоятельно перечислены в бюджетную систему РФ сумма налога,** не перечисленная в установленный срок, **и соответствующие пени** до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременного перечисления суммы налога или о назначении выездной налоговой проверки по такому налогу за соответствующий налоговый период.

Днем совершения правонарушения, предусмотренного ст. 123 НК РФ, признается день, в который налог подлежал удержанию и перечислению в бюджет



Статья 113. Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения

1. Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности).

Исчисление срока давности **со дня совершения налогового правонарушения** применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных ст. 120, 122, 129.3, 129.5 НК.

Исчисление срока давности **со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода** применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120, 122, 129.3, 129.5.

Срок исковой давности в налоговом законодательстве

- **3 года с момента совершения** налогового правонарушения, имеющего конкретную дату
- **3 года со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого совершено правонарушение** в форме не уплаты или неполной уплаты налога в результате:
 - грубого нарушения порядка учета (ст. 120 НК),
 - неправильного расчета налога (ст. 122 НК)
 - не применения правил трансфертного ценообразования по контролируемым сделкам (ст.129.3 НК)
 - невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании (ст. 129.5 НК)

Определение срока давности привлечения к налоговой ответственности

Общий порядок определения срока давности по налоговой ответственности (все статьи, кроме 120, 122, 129.3, 129.5):

➤ **Если нарушение - это действие** (например, поданы недостоверные сведения), то дата нарушения – дата совершения этого действия.

➤ **Если нарушение выражается в бездействии** (не сдана в срок декларация/расчет, налоговым агентом не перечислен удержанный налог), дата совершения правонарушения - это день, следующий за последним днем срока, когда необходимо было выполнить установленные обязанности (подать отчетность или перечислить налог) (письмо ФНС России от 29.12.2014 N СА-4-7/27163, Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.12.2016 N 11АП-15537/2016).

Порядок определения срока давности привлечения к ответственности по нарушениям в форме не уплаты или неполной уплаты налога (статьи 120, 122, 129.3, 129.5):

➤ ***со следующего дня после окончания налогового периода, в котором налог требовалось перечислить.***

Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57

15. При толковании нормы п. 1 ст. 113 НК необходимо принимать во внимание, что деяния, ответственность за которые установлена статьей 122 НК РФ, состоят в неуплате или неполной уплате сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий.

Поскольку исчисление налоговой базы и суммы налога осуществляется налогоплательщиком после окончания того налогового периода, по итогам которого уплачивается налог, срок давности, определенный статьей 113 Кодекса, исчисляется в таком случае со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога.



НК РФ Статья 75. Пеня

4. Пеня за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога определяется в процентах от неуплаченной суммы налога.

Если иное не установлено настоящим пунктом, процентная ставка пени принимается равной:

для физических лиц, включая индивидуальных предпринимателей, - **1/300** действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ;

для организаций:

за просрочку исполнения обязанности по уплате налога сроком до 30 календарных дней (включительно) - **1/300** действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ;

за просрочку исполнения обязанности по уплате налога сроком свыше 30 календарных дней - 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей в период до 30 календарных дней (включительно) такой просрочки, и 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ в период начиная с 31-го календарного дня такой просрочки.

В период с 9 марта 2022 года по 31 декабря 2023 года ставка пени для организаций принимается равной 1/300 действующей в этом периоде ставки рефинансирования ЦБ РФ.

7. Правила, предусмотренные настоящей статьей, применяются также в отношении сборов, страховых взносов и **распространяются на плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов**

Налоговые агенты по НДС

Возникновение обязанности налогового агента по НДС

Возникновение обязанностей налогового агента по НДС

В отношениях с органами гос. власти

Аренда гос. имущества у органов гос. власти (п. 3 ст. 161 НК РФ)

Приобретение имущества, составляющего гос. казну (п. 3 ст. 161)

Реализация на территории РФ конфискованного имущества, бесхозных ценностей (п. 4 ст. 161)

В отношениях с иностранными контрагентами

Приобретение на территории РФ товаров, работ, услуг у иностранных лиц, не стоящих в России на налоговом учете в качестве плательщиков НДС (п. 1, 2 ст. 161 НК РФ)

Реализация на территории РФ товаров, работ, услуг иностранных компаний, не стоящих в России на налоговом учете (п. 5 ст. 161 НК РФ)

При покупке

- металлолома
- сырых шкур животных
- макулатуры (п. 8 ст. 161 НК)

Российские организации и ИП **не являются** налоговыми агентами при приобретении **услуг в электронной форме** у иностранных компаний



Обязанности налогового агента возникают даже у тех организаций/ИП, которые не являются налогоплательщиками НДС или освобождены по ст.145

***Налоговые агенты по НДС
при аренде госимущества***

Обязанности налоговых агентов по НДС в отношениях с органами госвласти

Ситуация, связанная с возникновением обязанностей налогового агента	Налоговая база для исчисления НДС	Ставка НДС	Дата удержания и перечисления в бюджет
Покупка: удержание НДС с последующим вычетом налога			<p>Удержание - при каждой выплате (в т.ч. авансовой).</p> <p>Перечисление - в обычном порядке, т.е. равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом, в котором перечислена арендная плата (п. 1 ст. 174 НК).</p>
<p>Аренда госимущества непосредственно у органов государственной власти и управления или органов местного самоуправления (п. 3 ст. 161 НК РФ).</p>	<p>По каждому арендованному объекту: сумма арендной платы, включая НДС</p>	<p>20/120</p>	
<p>Приобретение на территории РФ имущества, составляющего государственную казну, и не закрепленного за гос. предприятиями и учреждениями (п. 3 ст. 161 НК РФ)</p>	<p>По каждой операции приобретения: стоимость приобретенного имущества, включая НДС.</p>	<p>20/120</p>	
Продажа: начисление НДС			<p>Удержание - на дату реализации конфискованного имущества.</p> <p>Перечисление - в обычном порядке (п. 1 ст. 174 НК).</p>
<p>Реализация на территории РФ конфискованного имущества, реализуемого по решению суда или бесхозных ценностей (п. 4 ст. 161 НК РФ). <i>Исключение – реализация имущества банкротов (п. 15 ст. 146 НК РФ)</i></p>	<p>По каждой операции реализации: цена реализуемого имущества (ценностей), включая акциз и без учета НДС</p>	<p>20 %</p>	

В каких случаях возникают/не возникают обязанности налогового агента при аренде госимущества

Арендатор - налоговый агент

Гражданским законодательством не предусмотрен такой субъект договора аренды, как "балансодержатель". Договор аренды может заключаться либо собственником имущества, либо лицом, которому это имущество принадлежит на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, то есть унитарным предприятием или учреждением.

Если договор аренды государственного или муниципального имущества подписан **тремя сторонами** (арендатором, органом госвласти и унитарным предприятием, названным в договоре «балансодержателем»), **договор считается заключенным с собственником имущества, то есть с органом власти.** Поэтому арендатор имущества становится **налоговым агентом по НДС.**

Определение КС РФ от 02.10.2003 № 384-О, Письмо ФНС РФ от 24.11.2006 № 03-1-03/2243@, Решение АС Свердловской области от 28.12.2011 № А60-31149/2011

Арендатор – не налоговый агент

Унитарные предприятия, сдающие в аренду государственное или муниципальное имущество, закрепленное за ними на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, являются самостоятельными плательщиками НДС.

При оказании услуг по предоставлению в аренду **федерального имущества, закрепленного за государственными унитарными предприятиями или учреждениями** на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, налогоплательщиками НДС являются эти предприятия (учреждения). **Обязанностей налогового агента у арендатора не возникает**

Статья 294 ГК РФ, Определение КС РФ от 02.10.2003 № 384-О, Письма Минфина РФ от 26.08.2008 №03-07-11/284, от 23.07.2012 № 03-07-15/87

В каких случаях возникают обязанности налогового агента при аренде госимущества

Не могут быть объектами аренды отдельные конструктивные элементы здания, такие как крыша или стены, поскольку они не являются самостоятельными объектами недвижимости (*п.1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 11.01.2002 № 66*)

Поэтому при предоставлении (передаче) в пользование таких **частей государственных (муниципальных) объектов недвижимости** (например, места на крыше для установки оборудования или фрагмента стены для размещения рекламы) **обязанности налогового агента у арендатора не возникают**.

НДС при реализации данных услуг **уплачивают сами органы государственной власти** или органы местного самоуправления.

Письмо Минфина России от 22.10.2012 № 03-07-11/442.

***Налоговые агенты по НДС
в отношениях с
иностранными контрагентами***

Обязанности налогового агента в отношениях с иностранными контрагентами

Условия возникновения у российских организаций/ИП обязанностей налогового агента в отношениях с иностранными контрагентами

Место реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав - территория РФ

Иностранный контрагент не стоит на налоговом учете РФ как плательщик НДС

Реализация на территории РФ товаров (работ, услуг, имущественных прав) по поручению иностранного контрагента (п. 5 ст. 161 НК РФ)

Приобретение на территории РФ товаров (работ, услуг) у иностранного контрагента (п. 2 ст. 161 НК РФ)

Начисление НДС.

НБ: стоимость реализованных товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая акциз и без учета НДС

Ставка 20%

Вычетов нет

Удержание НДС.

НБ: сумма перечисляемого иностранной организацией дохода, включая НДС

Ставка 20/120

Право на вычеты



Статья 161. Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами

1. При реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налоговая база определяется налоговыми агентами в случае реализации этих товаров (работ, услуг) иностранными лицами:

не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков **либо состоящими** на учете в налоговых органах **только в связи с нахождением на территории Российской Федерации** принадлежащих им **недвижимого имущества и (или) транспортных средств либо в связи с открытием счета в банке;**

состоящими на учете в налоговых органах **по месту нахождения их обособленных подразделений** на территории Российской Федерации (за исключением осуществления реализации указанных в абз.1 настоящего пункта товаров (работ, услуг) через обособленное подразделение иностранной организации, расположенное на территории РФ).

Постановка иностранной организации на учет в налоговом органе РФ и основания этой постановки подтверждается «Свидетельством о постановке иностранной организации на учет в налоговом органе» (Приложение №12 к Приказу ФНС России от 09.06.2020г. № № ЕД-7-14/376@ «Об утверждении форм, порядка их заполнения и форматов документов, используемых при учете иностранных организаций в налоговых органах»

Если иностранное лицо, состоящее на учете в российском налоговом органе, выполняет работы, местом реализации которых признается территория РФ, **через свое обособленное подразделение, расположенное на территории РФ**, обязанность по уплате НДС в отношении таких работ исполняется самим иностранным лицом.

Письмо Минфина России от 22.11.2021 N 03-07-08/94068

Налоговые агенты при приобретении у иностранного контрагента товаров, работ, услуг

Обязанности налогового агента возникают, **только если доход выплачивается лицу, которое признается налогоплательщиком.**

Если товары (работы, услуги) **приобретены у иностранного физического лица**, не являющегося индивидуальным предпринимателем, или по решению суда реализовано арестованное имущество физических лиц, то обязанности налогового агента **не возникают.**

Письма Минфина России от 18.11.2010 № 03-07-14/81, от 05.03.2010 № 03-07-08/62

Место реализации товаров, работ, услуг для целей исчисления НДС

Объект налогообложения - реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в т.ч. на безвозмездной основе (ст. 146 НК РФ).

Место реализации товаров (ст. 147 НК)

Место реализации работ, услуг (ст. 148 НК)

Статья 147. Место реализации товаров

В целях настоящей главы местом реализации товаров признается территория Российской Федерации, при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

- **товар находится на территории РФ, не отгружается и не транспортируется;**
- **товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ.**

В отношении товаров не имеет значения, кто покупатель и кто продавец, а также на какой территории согласно договору к покупателю переходит право собственности на товар.

Важна только принадлежность территории, с которой отгружается товар

Место реализации товаров подтверждают любые документы, которые удостоверяют факт его местонахождения в момент отгрузки, в частности, транспортные и товаросопроводительные документы.

Письмо Минфина России от 16.02.2009 №03-07-08/35.



Вид работ (услуг)	Место реализации-РФ	
Пп. 1 п. 1. Работы, услуги, непосредственно связанные с недвижимым имуществом (строительные, монтажные, ремонтные, реставрационные, работы по озеленению)	Если имущество находится на территории РФ	
Пп. 2 п. 1. Работы, услуги, связанные с движимым имуществом , воздушными, морскими судами, в т.ч. монтаж, сборка, обработка, ремонт и тех. обслуживание		
Пп. 3 п. 1. Услуги в сфере культуры, искусства, образования, спорта, туризма,отдыха	Если услуги оказаны в РФ	
Пп. 4 п. 1. Передача в собственность/переуступка патентов, лицензий, торговых марок, авторских и других аналогичных прав	Если место деятельности покупателя - РФ	
Пп. 4 п. 1. Разработка программ для ЭВМ и баз данных, их адаптация и модификация		
Пп. 4 п. 1. Консультационные, юридические, бухгалтерские, аудиторские, инжиниринговые, рекламные, маркетинговые услуги, услуги по обработке информации, НИОКР		
Пп. 4 п. 1. Оказание услуг в электронной форме		
Пп. 4 п. 1. Предоставление труда персонала в месте деятельности покупателя услуг		
Пп. 4 п. 1. Сдача в аренду движимого имущества (за исключением авиационно-технического имущества и сдачи в аренду наземных автотранспортных средств)		
Пп. 4.1 п. 1. Услуги по транспортировке или непосредственно связанные с ней	Если пункты отправления и назначения - территория РФ	
Пп. 5 п. 1. Все прочие работы и услуги, кроме вышеперечисленных	Если РФ - место деятельности исполнителя	



"Договор о Евразийском экономическом союзе" (г. Астана, 29.05.2014)

Приложение N 18 Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг

IV. Порядок взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг

28. Взимание косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг осуществляется в государстве-члене, территория которого признается местом реализации работ, услуг.

29. **Местом реализации работ, услуг признается территория государства-члена, если:**

- 1) работы, услуги **связаны непосредственно с недвижимым имуществом, находящимся на территории этого государства-члена** (также в отношении услуг по аренде и предоставлению в пользование на иных основаниях недвижимого имущества);
- 2) работы, услуги **связаны непосредственно с движимым имуществом, транспортными средствами, находящимися на территории этого государства-члена;**
- 3) **услуги в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры, туризма, отдыха и спорта** оказаны на территории этого государства-члена;
- 4) **налогоплательщиком этого государства-члена приобретаются:**
 - консультационные, юридические, бухгалтерские, аудиторские, инжиниринговые, рекламные, дизайнерские, маркетинговые услуги, услуги по обработке информации, научно-исследовательские, опытно-конструкторские и опытно-технологические (технологические) работы;
 - работы, услуги по разработке программ для ЭВМ и баз данных, их адаптации и модификации, сопровождению таких программ и баз данных;
 - услуги по предоставлению персонала, если персонал работает в месте деятельности покупателя.
 - передача, предоставление, уступка патентов, лицензий, торговых марок, товарных знаков, знаков обслуживания, авторских, смежных прав или иных аналогичных прав;
 - аренда, лизинг и предоставление в пользование на иных основаниях движимого имущества, за исключением предоставления в пользование на иных основаниях транспортных средств;
- 5) **работы выполняются, услуги оказываются налогоплательщиком этого государства-члена, если иное не предусмотрено пп. 1- 4 настоящего пункта.** Положения настоящего подпункта применяются также при аренде, лизинге транспортных средств.

Подтверждение места реализации работ (услуг) в отношениях с контрагентами из ЕАЭС

"Договор о Евразийском экономическом союзе" (г. Астана 29.05.2014)

Приложение N 18 Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг

IV. Порядок взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг

30. Документами, подтверждающими место реализации работ, услуг, являются:

- договор (контракт) на выполнение работ, оказание услуг, заключенный налогоплательщиками государств-членов;
- документы, подтверждающие факт выполнения работ, оказания услуг;
- иные документы, предусмотренные законодательством государств-членов.

На основании пункта 20 раздела III Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (Приложение N 18 к Договору о ЕАЭС от 29 мая 2014 г.) заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов представляется в налоговый орган при импорте товаров на территорию одного государства - члена ЕАЭС с территории другого государства - члена ЕАЭС.

Поэтому **в случае реализации услуг** хозяйствующим субъектом одного государства - члена ЕАЭС хозяйствующему субъекту другого государства - члена ЕАЭС **заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов в налоговый орган российской организацией не представляется.**

Письмо Минфина России от 26.05.2016 г. N 03-07-13/1/30201

Расчет налоговой базы по НДС при приобретении товаров (работ, услуг) у иностранного контрагента

Статья 161. Особенности определения налоговой базы налоговыми агентами

1. ...Налоговая база определяется налоговыми агентами **отдельно** при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации с учетом настоящей главы как **сумма дохода от реализации** этих товаров (работ, услуг) **с учетом налога**.

Выплаты, произведенные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату фактического перечисления средств получателю дохода (п. 3 ст. 153 НК РФ).

Порядок расчета НДС при приобретении товаров, работ, услуг у иностранной компании

На основании абз. 4 п.1 статьи 161 Кодекса **налоговая база определяется налоговыми агентами как сумма дохода от реализации товаров (работ, услуг) с учетом НДС.**

В связи с этим доход иностранного лица от реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ в целях применения данных норм Кодекса определяется как стоимость реализуемых товаров (работ, услуг), которая включает в себя сумму НДС, которая подлежит уплате (уплачена) налоговым агентом в российский бюджет.

Если **в контракте** с иностранным лицом, реализующим товары (работы, услуги), местом реализации которых признается территория РФ, **не предусмотрена сумма НДС**, подлежащая уплате в российский бюджет, **российскому налоговому агенту следует самостоятельно определить налоговую базу для целей удержания и уплаты НДС, то есть увеличить стоимость приобретаемых товаров (работ, услуг) на сумму налога.**

При этом исключение из стоимости реализуемых иностранным лицом услуг сумм налогов, подлежащих уплате этим лицом в бюджет иностранного государства, Кодексом не предусмотрено.

Письма Минфина России от 26.11.2021 N 03-07-08/95856, от 25.10.2021 № 03-07-08/86015

Пример: заключен контракт на 1 200 000 рублей, НДС в контракте не предусмотрен.

Налоговый агент должен увеличить стоимость контракта на сумму НДС, а затем от этой суммы посчитать НДС к уплате:

$$1\,200\,000 \times 20\% = 1\,440\,000;$$

$$1\,440\,000 \times 20 / 120 = 240\,000.$$

Таким образом, контрагент получит 1 200 000 руб. и еще 240 000 руб. налоговый агент заплатит в бюджет РФ.

НДС в цене договора – прежняя позиция

Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014г. № 33, п.17:

По смыслу положений пунктов 1 и 4 статьи 168 НК РФ **сумма налога**, предъявляемая покупателю при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, **должна быть учтена при определении окончательного размера указанной в договоре цены** и выделена в расчетных и первичных учетных документах, счетах-фактурах отдельной строкой. При этом бремя обеспечения выполнения этих требований лежит на продавце как налогоплательщике, обязанном учесть такую операцию по реализации при формировании налоговой базы и исчислении подлежащего уплате в бюджет налога по итогам соответствующего налогового периода.

В связи с этим, **если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму налога** и иное не следует из обстоятельств, предшествующих заключению договора, или прочих условий договора, судам надлежит исходить из того, что **предъявляемая покупателю продавцом сумма налога выделяется последним из указанной в договоре цены, для чего определяется расчетным методом** (пункт 4 статьи 164 НК РФ).

Если в договоре сумма НДС не указана, при решении данного вопроса можно руководствоваться пунктом 17 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 г. N 33

Письмо Минфина России от 20.04.2018 N 03-07-08/26658

Порядок перечисления в бюджет НДС, удержанного с доходов иностранного контрагента

Реализация на территории РФ по поручению иностранного контрагента товаров (работ, услуг)

Приобретение на территории РФ у иностранного контрагента

- **товаров**
- **работ/услуг с оплатой в неденежной форме**

Приобретение на территории РФ у иностранного контрагента работ, услуг с оплатой в **денежной форме**

Перечисление НДС в бюджет **равными долями не позднее 25-го числа** каждого из 3 месяцев, следующих за кварталом реализации (п. 1 ст. 174 НК)

Перечисление НДС в бюджет равными долями не позднее 25-го числа каждого из 3 месяцев, следующих за кварталом приобретения товаров или неденежных расчетов за работы и услуги (письмо Минфина России от 16.04.2010 №03-07-08/116)

Удержание и перечисление НДС в бюджет - **при каждом перечислении оплаты** (в т.ч. аванса) иностр. контрагенту. Банк не принимает поручение на перевод денег без п/п на перечисление НДС в бюджет (п. 4 ст. 174 НК). Исключение – работы и услуги, освобожденные от НДС (письмо Минфина от 22.08.2013 № 03-07-05/34399)

НДС при отсутствии денежных выплат. В т.ч. прощение иностранной компанией долга

Налоговый агент обязан перечислить в бюджет сумму налога, удержанную в установленном порядке из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику. Поэтому **оштрафовать налогового агента за неудержание налога по ст. 123 НК РФ можно только в том случае, когда он имел возможность удержать и перечислить сумму налога.**

В случае прощения иностранным поставщиком долга за выполненные работы/услуги у российской организации не возникает обязанностей по перечислению НДС в бюджет: налоговый агент исчисляет НДС только на дату выплаты дохода, т.е. или в момент предварительной оплаты (полной или частичной) товаров (работ, услуг), или в момент оплаты принятых на учет работ, услуг (Письмо ФНС от 12.08.2009 № ШС-22-3/634@)

➤ **п. 21 Постановления Пленума ВАС от 30.06.2013 №57:**

В силу ст. 123 НК РФ с налогового агента взыскивается штраф за неправомерное неудержание и (или) неперечисление в установленный Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию с налогоплательщика.

Такое правонарушение может быть вменено налоговому агенту только в том случае, когда он имел возможность удержать и перечислить соответствующую сумму, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств.

➤ **п. 10 Постановления Пленума ВАС от 11.06.1999 №41/9**

В том случае, когда доход, подлежащий обложению налогом у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме и денежных выплат налогоплательщику не производилось, у налогового агента отсутствует обязанность удержания налога с плательщика. В этом случае необходимая информация представляется агентом в налоговый орган в порядке, предусмотренном пп. 2 п. 3 статьи 24 НК.



Статья 171. Налоговые вычеты

3. **Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные** в соответствии со статьей 173 настоящего Кодекса **налоговыми агентами**, указанными в **пунктах 2, 3, 6, 6.1 и 6.2 статьи 161** настоящего Кодекса (*налоговые агенты – арендаторы и приобретатели госимущества, покупатели товаров, работ, услуг у иностранных контрагентов*), а также исчисленные налоговыми агентами, указанными в **п. 8 статьи 161** настоящего Кодекса (*покупатели металлолома, сырых шкур животных, макулатуры*).

Право на указанные налоговые вычеты имеют покупатели - налоговые агенты, состоящие на учете в налоговых органах и **исполняющие обязанности налогоплательщика**.

Положения настоящего пункта применяются **при условии**, что

- **товары (работы, услуги)**, имущественные права были приобретены налогоплательщиком, являющимся налоговым агентом, **для целей, указанных в п. 2 настоящей статьи** (*для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения и не освобожденных от НДС*),
- **и при их приобретении он уплатил налог.**

Налоговые агенты, осуществляющие операции, указанные в **пунктах 4 и 5 статьи 161 НК** (*реализация на территории РФ конфискованного имущества и реализация по поручению иностранного контрагента товаров, работ, услуг*) **не имеют права на включение в налоговые вычеты** сумм налога, уплаченных по этим операциям.

Период вычета НДС налоговым агентом

Российский налогоплательщик, уплативший в бюджет НДС в качестве налогового агента при аренде госимущества или приобретении товаров (работ, услуг) у иностранного контрагента, вправе принять налог к вычету **в том налоговом периоде, в котором фактически произведена его уплата в бюджет** (*т.е. при приобретении работ/услуг у иностранцев – одновременно с удержанием налога*), при условии, что соблюдены все прочие условия:

- товары (работы, услуги) приобретены для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения и не освобожденных от налогообложения;
- приобретенные товары, работы (услуги) приняты к учету.

Письма Минфина России от 23.10.2013 №03-07-11/44418, от 19.08.2013 №03-07-13/33717, письма ФНС РФ от 14.09.2009 №3-1-11/730, от 13.09.2011 № ЕД-4-3/14814.

Налоговым Кодексом не предусмотрено принятие к вычету сумм НДС, удержанных налоговым агентом, за счет имеющейся переплаты по основной деятельности.
Суммы НДС, удержанные налоговым агентом, должны быть обязательно перечислены в бюджет



Налоговый агент **не может** принять к вычету НДС с аванса, т.к. такой вычет применяется **на основании счета-фактуры, предъявленного продавцом** (п. 12 ст. 171, п. 9 ст. 172 НК РФ). *Письмо Минфина России от 23.10.2013 №03-07-11/44418*

Перенос вычета для налогового агента **не установлен** (такой порядок не предусмотрен для п. 3.14 ст.171 НК РФ)

Письма Минфина России от 16.04.2019 № 03-07-09/27004, от 09.04.2015 №03-07-11/20290, от 09.10.2015 № 03-07-11/57833, от 17.11.2016 N 03-07-08/67622



Статья 174.2 НК РФ «Особенности исчисления и уплаты налога при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме»

1. Оказанием услуг в электронной форме признается оказание услуг через информационно-телекоммуникационную сеть, в т.ч. числе через информационно-телекоммуникационную сеть «Интернет», автоматизировано с использованием информационных технологий.

К таким услугам относятся:

- предоставление прав на использование программ для электронных вычислительных машин (в т.ч. компьютерные игры), баз данных; предоставление доменных имен, оказание услуг хостинга
- оказание рекламных услуг в сети «Интернет», в т.ч. с использованием программ для ЭВМ и баз данных в сети «Интернет», предоставление рекламной площади в сети «Интернет»;
- оказание услуг по размещению предложений о приобретении (реализации) товаров (работ, услуг), имущественных прав в сети «Интернет»;
- оказание через сеть «Интернет» услуг по предоставлению технических, организационных, информационных и иных возможностей, с использованием информационных технологий и систем, для установления контактов и заключения сделок;
- предоставление в режиме реального времени вычислительной мощности для размещения информации в информационной системе;
- оказание услуг по администрированию информационных систем, сайтов в сети «Интернет»;
- предоставление прав на использование электронных книг (изданий) и других электронных публикаций, информационных, образовательных материалов, графических изображений, музыкальных, аудиовизуальных произведений через «Интернет», в т.ч. путем предоставления удаленного доступа к ним для просмотра или прослушивания через «Интернет»;
- оказание услуг по поиску и (или) представлению заказчику информации о потенциальных покупателях; предоставление доступа к поисковым системам, ведение статистики на сайтах.



НДС при приобретении у иностранной компании услуг в электронной форме

Ст. 174.2 НК РФ

Статья 174.2 НК РФ

3. Иностранные организации, оказывающие услуги в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ, **производят исчисление и уплату налога**, если обязанность по уплате налога в отношении таких операций не возложена настоящей статьей на налогового агента.

10. При оказании иностранными организациями услуг в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ, **налоговыми агентами признаются посредники**, осуществляющие деятельность **с участием в расчетах непосредственно с покупателем** на основании договоров поручения, комиссии, агентских или иных аналогичных договоров с иностранными организациями, оказывающими такие услуги.

п. 4.6 ст. 83 НК РФ.

Иностранная организация, оказывающая услуги в электронной форме, указанные в п. 1 ст. 174.2 НК, местом реализации которых признается территория РФ (за исключением иностранной организации, оказывающей указанные услуги через обособленное подразделение, расположенное на территории РФ), и осуществляющая расчеты непосредственно с покупателями указанных услуг, **подлежит постановке на учет в налоговом органе.**

Уплата российским покупателем НДС за иностранного поставщика услуг в электронной форме

Письмо ФНС от 30.03.2022 № СД-4-3/3807@:

Российским организациям, индивидуальным предпринимателям, приобретающим услуги в электронной форме у иностранных организаций, а также иные облагаемые НДС в РФ услуги и товары, рекомендуется самостоятельно исчислять, удерживать и уплачивать НДС в бюджет Российской Федерации с учетом подхода, изложенного в письме ФНС России от 24.04.2019 N СД-4-3/7937.

В случае, если при оказании иностранной организацией услуг в электронной форме (реализации иных облагаемых НДС в РФ услуг и товаров, местом реализации которых признается территория РФ), **покупатель самостоятельно исчислил, уплатил НДС в бюджет и принял уплаченную сумму НДС к вычету** (включил в стоимость/в расходы), то по указанным операциям у налоговых органов **отсутствуют основания требовать повторной уплаты в бюджет НДС иностранной организацией** и отражения ею таких операций в налоговой декларации по НДС, **а также перерасчета налоговых обязательств у покупателя** (исчисленного налога и вычета по налогу (суммы налога, включенной в стоимость (в расходы))).

При этом **ФНС России рекомендует покупателям, являющимся российскими организациями и индивидуальными предпринимателями, проинформировать иностранные организации об исполнении таким покупателем функции налогового агента** и самостоятельной уплате им НДС в бюджет Российской Федерации.

Указанная позиция согласована с Минфином России.

Уплата российским покупателем НДС за иностранного поставщика услуг в электронной форме

Если при оказании иностранной организацией услуг в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ, **покупатель самостоятельно исчислил, уплатил НДС в бюджет и принял уплаченную сумму НДС к вычету** (включил в стоимость/в расходы), то по указанным операциям у налоговых органов **отсутствуют основания требовать повторной уплаты в бюджет НДС иностранной организацией** и отражения ею таких операций в декларации по НДС, а также **перерасчета налоговых обязательств у покупателя** (вычета / включения суммы в расходы).

В случае, если при оказании иностранной организацией, состоящей на налоговом учете, иных услуг (работ, реализации товаров), местом реализации которых признается территория РФ, **покупатель самостоятельно исчислил, уплатил НДС в бюджет и принял уплаченную сумму НДС к вычету** (включил в стоимость/в расходы), то у налоговых органов **отсутствуют основания требовать повторной уплаты в бюджет НДС иностранной организацией, а также перерасчета налоговых обязательств у покупателя.**

Если кроме вышеуказанных операций, по которым покупатель самостоятельно уплатил НДС в бюджет, иностранной организацией или иностранным посредником, **иные операции, подлежащие отражению в декларации по НДС, не осуществлялись, налоговая декларация представляется с нулевыми значениями.**

Письмо ФНС России от 24.04.2019 N СД-4-3/7937

Приобретение услуг в электронной форме у иностранного предпринимателя

На основании п. 4.6 статьи 83 Кодекса иностранная организация, оказывающая услуги в электронной форме, указанные в п. 1 статьи 174.2 Кодекса, местом реализации которых признается территория РФ (за исключением иностранной организации, оказывающей указанные услуги через обособленное подразделение, расположенное на территории РФ), и осуществляющая расчеты непосредственно с покупателями, подлежит постановке на учет в налоговом органе.

При этом **постановка на учет иностранных индивидуальных предпринимателей, оказывающих услуги в электронной форме, статьей 83 Кодекса не предусмотрена.**



Статьей 161 Кодекса установлено, что при реализации иностранным лицом, не состоящим на учете в российских налоговых органах, услуг, местом реализации которых является территория РФ, НДС исчисляется и уплачивается в бюджетную систему РФ налоговым агентом, приобретающим данные услуги.

В связи с этим **русская организация, приобретающая у иностранного физического лица, имеющего статус предпринимателя услуги в электронной форме, местом реализации которых признается территория РФ, признается налоговым агентом, обязанным исчислить и уплатить в бюджет РФ НДС по таким операциям.**

Письма Минфина России от 17.03.2022 № 03-07-08/20277, от 24.05.2019 N 03-07-08/37670



Статья 171. Налоговые вычеты

2.1. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении услуг, указанных в п. 1 ст. 174.2 настоящего Кодекса, у иностранной организации,

- **состоящей на учете в налоговых органах** в соответствии с п. 4.6 ст. 83 НК,
- при наличии **договора и (или) расчетного документа с выделением суммы** налога и указанием ИНН и КПП иностранной организации,
- а также **документов на перечисление оплаты, включая сумму налога**, иностранной организации.

Сведения о таких иностранных организациях **размещаются на официальном сайте ФНС**

<https://lkioereg.nalog.ru/ru/registry>

Организация, покупающая услуги в электронной форме у иностранной компании, вправе заявить НДС к вычету **при выполнении условий, предусмотренных п.2.1 ст. 171 НК** (*письма Минфина России от 29.03.2019 N 03-07-08/21745, от 18.06.2021 N 03-03-06/1/48218, от 28.07.2021 N 03-07-08/60250*):

- иностранная организация состоит на учете в российских налоговых органах;
- имеется договор и/или расчетный документ с выделенной суммой налога, с указанием ИНН и КПП иностранной организации;
- имеются документы на перечисление иностранцу оплаты, включая сумму НДС.

Если **помимо услуг в электронной форме**, иностранная компания, оказывает и иные услуги, местом реализации которых признается РФ, то **НДС с таких дополнительных услуг также должен платить заграничный продавец** (*письма Минфина России от 28.03.2019 №03-07-021484, от 28.07.2021 N 03-07-08/60250*).

***Счета-фактуры и декларация
у налоговых агентов по НДС***



Статья 168. Сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю

3.При исчислении суммы налога в соответствии с пунктами 1-3 статьи 161 НК налоговыми агентами, указанными в пунктах 2 и 3 статьи 161 настоящего Кодекса, **составляются счета-фактуры** в порядке, установленном п. 5 и 6 ст. 169 настоящего Кодекса

Действия налогового агента	Срок составления счета-фактуры	Количество экземпляров сч-ф
Покупка	На стоимость товаров (работ, услуг), оплаченную авансом, - в течение 5 календарных дней со дня перечисления аванса. На стоимость товаров (работ, услуг), оплаченную после их принятия к учету, - в течение 5 календарных дней со дня их оплаты	Один: остается у налогового агента
Аренда государственного или муниципального имущества непосредственно у органа власти		
Приобретение у органа гос. власти имущества, составляющего гос. казну		
Приобретение у иностранного лица, не состоящего на налоговом учете в РФ, товаров (работ, услуг), место реализации которых - территория РФ		
Продажа	В течение 5 календарных дней со дня получения аванса. Независимо от того, был ли получен аванс, - в течение 5 календарных дней со дня отгрузки товаров (работ, услуг)	Два: <ul style="list-style-type: none">один передается покупателю,второй остается у налогового агента
При реализации на территории РФ конфискованного имущества или товаров иностранного контрагента, не состоящего на налоговом учете в РФ (в качестве посредника с участием в расчетах)		



	Аренда госимущества	Приобретение товаров у иностранного контрагента
Порядок составления счета-фактуры		
Количество экземпляров	1	1
Строка 2а	Адрес госоргана из ЕГРЮЛ	Адрес продавца, указанный в договоре
Строка 2б	ИНН и КПП госоргана	Прочерк
Строка 5 (пп. «з» п. 1 Правил заполнения счетов- фактур)	Номер и дата п/п на оплату аренды (в т.ч. авансом)	Номер и дата п/п на перечисление средств иностранному контрагенту (в т.ч. авансом)
Строка 6	Наименование налогового агента (полное или сокращенное)	
Строка 6а	Адрес налогового агента из ЕГРЮЛ	
Строка 6б	ИНН и КПП налогового агента	
Налоговая база	Сумма арендной платы, включая НДС	Сумма перечисляемого иностранной организации дохода, включая НДС
Ставка НДС, %	20/120	20/120
Дата регистрации в книге продаж	При перечислении в бюджет арендной платы	При перечислении средств иностранной организации

Подписывает счет-фактуру руководитель и главный бухгалтер налогового агента

Выплаты, произведенные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату фактического перечисления средств получателю дохода (п. 3 ст. 153 НК РФ).

Счет-фактура при аренде госимущества

СЧЕТ-ФАКТУРА №	75	от "	30	"	июня 2022 года		(1)
ИСПРАВЛЕНИЕ №		от "		"			(1a)
Продавец	Комитет по управлению имуществом Солнечногорского муниципального района Московской области						(2)
Адрес	141506, Московская обл., г. Солнечногорск, ул. Банковская, д. 2а.						(2a)
ИНН/КПП продавца	5044010862 / 504401001						(26)
Грузоотправитель и его адрес							(3)
Грузополучатель и его адрес							(4)
К платежно-расчетному документу №	236	от				25.06.2022	(5)
Документ об отгрузке № п/п	1						(5a)
Покупатель	Общество с ограниченной ответственностью «Мебель»						(6)
Адрес	145236, г. Химки, ул. Планерная, д.1						(6a)
ИНН/КПП покупателя	5001123456/500101001						(66)
Валюта: наименование, код	Российский рубль, 643						(7)
Идентификатор государственного контракта, договора (соглашения) (при наличии)							(8)

№ п/п	Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Код вида товара	Единица измерения		Количество (объем)	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав без налога - всего	В том числе сумма акциза	Налоговая ставка	Сумма налога, предъявляемая покупателю	Стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав с налогом - всего	Страна происхождения товара		Регистрационный номер декларации на товары или регистрационный номер партии товара, подлежащего прослеживаемости	Количественная единица измерения товара, используемая в целях осуществления прослеживаемости		Количество товара, подлежащего прослеживаемости, в количественной единице измерения товара, используемой в целях осуществления прослеживаемости
			код	условное обозначение (национальное)								цифровой код	краткое наименование		код	условное обозначение	
1	1a	16	2	2a	3	4	5	6	7	8	9	10	10a	11	12	12a	13
1	Аренда госимущества по договору №25 от 17.03.2020 (помещение по адресу г. Солнечногорск, Деннинградское шоссе, 162)				1	100 000,00	100 000,00	без акциза	20/120.	20 000,00	120 000,00						
Всего к оплате (9)							100 000,00		x	20 000,00	120 000,00						

Коды видов операций для налоговых агентов

Содержание операции	Книга продаж		Книга покупок	
	Код	Кто ставит	Код	Кто ставит
НАЛОГОВЫЕ АГЕНТЫ				
Приобретение товаров, работ, услуг у иностранных контрагентов, не стоящих в России на налоговом учете. Аренда госимущества.	06	Налоговый агент	06	Налоговый агент



Статья 174 Порядок и сроки уплаты налога в бюджет

5. Налогоплательщики (в том числе являющиеся налоговыми агентами), а также лица, указанные в п. 5 ст. 173 НК (*не являющиеся налогоплательщиками или освобожденные от исполнения этих обязанностей, а также при реализации товаров, работ, услуг, не облагаемых НДС, в случае выставления покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога*), обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета налоговую декларацию по установленному формату в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи в срок **не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено настоящей главой.**

При представлении налоговой декларации на бумажном носителе в случае, если настоящим пунктом предусмотрена обязанность представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме, такая декларация не считается представленной.

...Налоговые агенты, не являющиеся налогоплательщиками или освобожденные от исполнения этих обязанностей, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок **не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. **можно не в электронной форме****

Заполняется налоговым агентом отдельно

- по каждому иностранному лицу, не стоящему на учете в российских налоговых органах;
- арендодателю (органу госвласти и управления);
- продавцу по договору на реализацию (передачу) имущества, составляющего госказну.

При наличии нескольких договоров с одним налогоплательщиком раздел 2 заполняется на 1 странице.

Раздел 2. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента		
Показатели	Код строки	Значения показателей
1	2	3
КПП подразделения иностранной организации, состоящей на учете в налоговых органах	010	<input type="text"/>
Наименование налогоплательщика - продавца	020	<input type="text"/>
ИНН налогоплательщика - продавца	030	<input type="text"/>
Код бюджетной классификации	040	<input type="text"/>
Код по ОКТМО	050	<input type="text"/>
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет	060	<input type="text"/>
Код операции	070	<input type="text"/>
Сумма налога, исчисленная при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав)	080	<input type="text"/>
Сумма налога, исчисленная при получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящей отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав)	090	<input type="text"/>
Сумма налога, исчисленная налоговым агентом с оплаты, частичной оплаты при отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав) в счет этой оплаты, частичной оплаты	100	<input type="text"/>

Наименование иностранного лица, не состоящего в России на налоговом учете; арендодателя (органа госвласти); продавца по договору о реализации госимущества, не закрепленного за гос.предприятиями

Заполняется при наличии ИНН/КПП

ОКТМО налогового агента

Код операции в соответствии с приложением N 1 к Порядку заполнения Декларации

Строки 080, 090, 100 заполняются налоговым агентом при реализации коонфискованного имущества и товаров, работ, услуг иностранного продавца (за исключением услуг в электронной форме)

Коды операций по строке 070 раздела 2 Декларации:

- **1011703** – аренда или приобретение имущества у органа власти;
- **1011711** - приобретение у иностранных лиц, не стоящих в России на налоговом учете по НДС, товаров (с оплатой в денежной и неденежной форме), а также работ и услуг (кроме услуг в электронной форме) с оплатой в неденежной форме;
- **1011712** - приобретение у иностранных лиц, не стоящих в России на налоговом учете по НДС, работ и услуг (кроме услуг в электронной форме) с оплатой денежными средствами.

Для отражения **вычетов НДС** после уплаты налога в бюджет налоговый агент заполняет в декларации **строку 180 в разделе 3** (п. 38.17 Порядка).

Если приобретение товаров, работ, услуг и перечисление налога в бюджет происходят **в одном периоде, можно заполнить разделы 2 и 3** сразу в одной декларации (письмо Минфина России от 23.10.2013 № 03-07-11/44418).

Раздел 3 Декларации. Фрагмент

<i>Налоговые вычеты</i> 1	<i>Код строки</i> 2	<i>Сумма налога в рублях</i> 3
19. Сумма налога, уплаченная в бюджет налогоплательщиком в качестве покупателя - налогового агента, подлежащая вычету	180	
20. Сумма налога, подлежащая вычету в соответствии с пунктом 14 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации	185	
21. Общая сумма налога, подлежащая вычету (сумма величин, указанных в строках 120 - 185)	190	
22. Итого сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по разделу 3 (разность величин строк 118, 190 >=)	200	
23. Итого сумма налога, исчисленная к возмещению по разделу 3 (разность величин строк 118, 190 < 0)	210	

Налоговые агенты по налогу на прибыль

Возникновение обязанностей налогового агента по налогу на прибыль

Возникновение обязанностей налогового агента по налогу на прибыль

Выплата дивидендов
организациям (как российским,
так и иностранным)

Выплата иностранной организации
дохода, не связанного с
деятельностью ее постоянного
представительства

Проценты по долговым обязательствам
(ценным бумагам)

Доходы от фрахта
Международные перевозки

- Сдача в аренду, лизинг
- Продажа на территории РФ недвижимости, акций, паев
- Предоставление прав на объекты интеллектуальной собственности
- Распределенные прибыль и имущество, в т.ч. при ликвидации
- Штрафы и пени полученные



Статья 310. Особенности исчисления и уплаты налога с доходов, полученных иностранной организацией от источников в РФ, удерживаемого налоговым агентом

2. Исчисление и удержание суммы налога с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, производятся **налоговым агентом** по всем видам доходов, указанных в п. 1 статьи 309 настоящего Кодекса, во всех случаях выплаты таких доходов, **за исключением:**

1) случаев, когда налоговый агент уведомлен получателем дохода, что **выплачиваемый доход относится к постоянному представительству получателя дохода в Российской Федерации**, и в распоряжении налогового агента находится документ, подтверждающий постановку получателя дохода на учет в налоговых органах;

4) случаев выплаты доходов, которые **в соответствии с международными договорами (соглашениями) не облагаются налогом в РФ**, при условии предъявления иностранной организацией, имеющей фактическое право на получение соответствующего дохода, налоговому агенту подтверждения, предусмотренного п. 1 ст. 312 Кодекса.

Помимо свидетельства о постановке на учет, документом, подтверждающим постановку на учет иностранной организации в налоговом органе, является **выписка из ЕГРН (Письмо ФНС от 15.04.2021 N СД-4-3/5178@)**.

В отношении аккредитованных филиалов и представительств иностранных юридических лиц таким документом может являться выписка из государственного реестра аккредитованных филиалов, представительств иностранных юридических лиц (РАФП), содержащая сведения об аккредитации и учете таких филиалов и представительств.

Актуальные выписки из ЕГРН и РАФП могут быть получены в любом налоговом органе или электронных сервисах ФНС.

***Приоритет международных
соглашений в сфере
налогообложения доходов***

Приоритет международных соглашений в сфере налогообложения

НК РФ Статья 7. Международные договоры по вопросам налогообложения

1. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, **применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.**

Международные соглашения в сфере налогообложения

В настоящее время действует **82 соглашения об избежании двойного налогообложения** и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы между РФ и зарубежными государствами.

Ставки налога с дивидендов: международные соглашения

Мальта. Протокол к международному соглашению ратифицирован (Федеральный закон от 09.03.2021 № 32-ФЗ): с **2021г.** ставка налога на дивиденды и проценты 15%.

Исключение: 5% - при выплате дивидендов публичным компаниям, не менее 15% акций которых находятся в свободном обращении, а получатель в течение года владеет не менее чем 15% капитала.

Люксембург. Налоговое соглашение с Люксембургом изменится с **2022 года.**

Россией (Федеральный закон от 30.12.2020г. №486) и Люксембургом ратифицирован Протокол по внесению изменений в соглашение об избежании двойного налогообложения: ставка налога в отношении дивидендов и процентов увеличена **до 15%.**

Документ вступил в силу с 05.03.2021г., но **применяется с 2022г.**

Информация Минфина России от 05.03.2021

Кипр. Протокол об изменении налогового соглашения в части увеличения налога у источника до 15% в отношении дивидендов и процентов подписан.

РФ ратифицировала протокол Федеральным законом от 30.12.2020 г. N 487-ФЗ. Протокол **применяется с 1 января 2021** (ст. IV Протокола).

Информация Минфина России от 08.09.2020 г.

Нидерланды. Договоренность о повышении ставки налога на доходы **не достигнута.**

Соглашение между РФ и Нидерландами об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество **денонсировано** (Федеральный закон от 26.05.2021 N 139-ФЗ, вступил в силу с 06.06.2021 г.)

Министерство иностранных дел РФ нотой от 07.06.2021 N 6251/1 г. официально уведомило Нидерландскую сторону о денонсации Соглашения. *Информация Минфина от 07.06.2021*

Действие Соглашения **прекращается с 01.01.2022г.** (ст. 31 Соглашения)

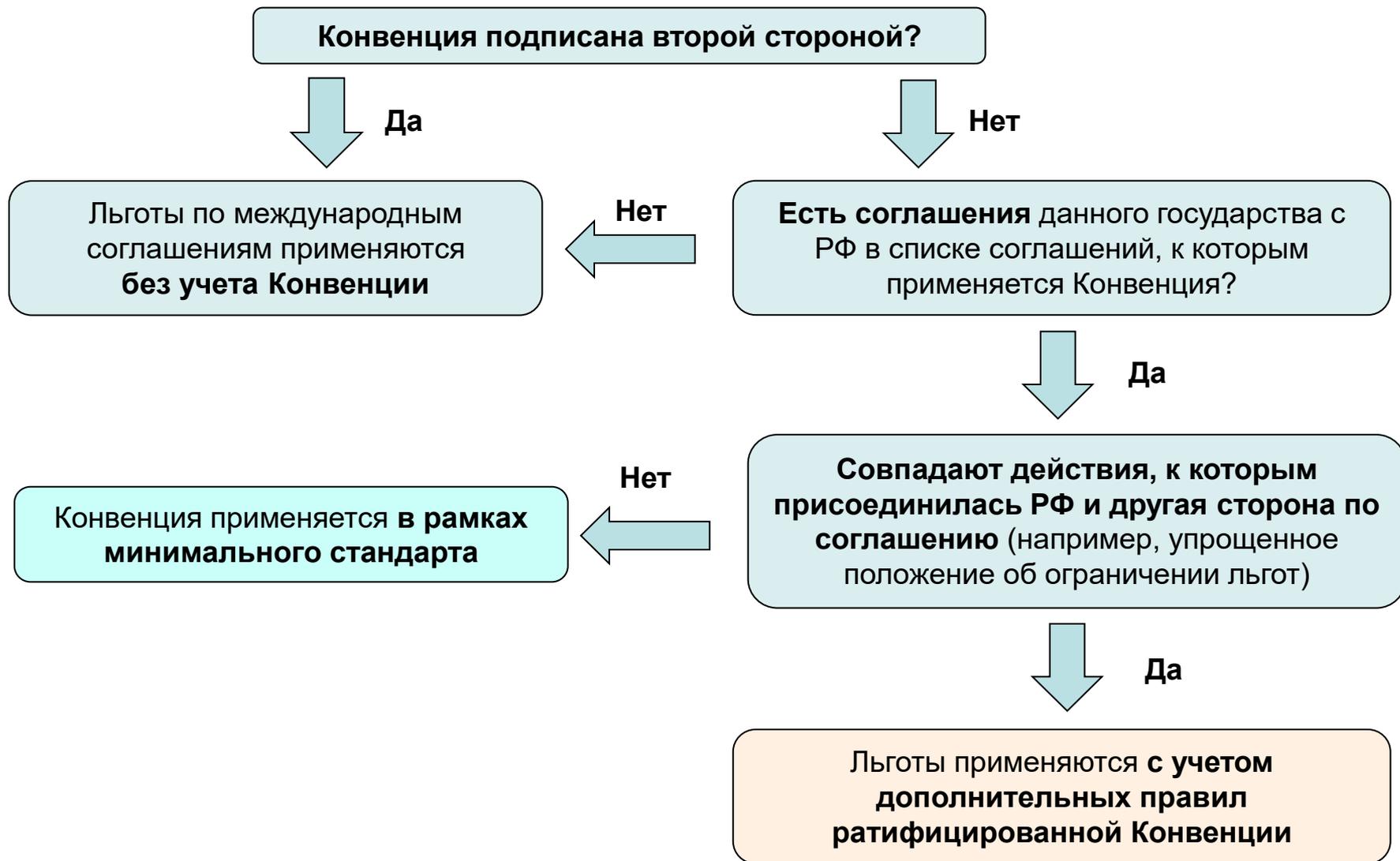
Многосторонняя Конвенция в сфере налогообложения

С 1 января 2021 года многие международные «налоговые» соглашения применяются с учетом **"Многосторонней конвенции** по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения" *(Заключена в г. Париже 24.11.2016, ратифицирована Россией Федеральным законом от 01.05.2019 N 79-ФЗ)*.

Минфин опубликовал **список государств, в отношениях с которыми с 01.01.2021 должны применяться положения многосторонней Конвенции** по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (Информационное сообщение Минфина РФ от 20.01.2021).

В списке 34 соглашения, в т.ч. с Кипром, Мальтой, Республикой Казахстан, Латвией, Литвой, Украиной и др.

Применимость многосторонней Конвенции в сфере налогообложения



Минимальный стандарт Многосторонней конвенции для применения льгот по международным соглашениям

Минимальный стандарт для применения льгот по международным соглашениям **должен выполняться всеми странами, подписавшими Многостороннюю конвенцию**

Положение	Описание минимального стандарта для применения льгот
Преамбула (ст. 6 Конвенции)	Установлена единая формулировка для всех международных соглашений: их нельзя использовать для уклонения от налогообложения
Предотвращение злоупотреблений положениями договора (ст. 7 Конвенции)	<p>«Тест на основную цель»: льготы по международным соглашениям не применяются, если главной или одной из главных целей по сделке было получение льгот. Контролирующим органам достаточно лишь оснований полагать, что получение льготы было одной из основных целей. Бремя доказывания обратного возложено на налогоплательщика.</p> <p>Перечень документов для подтверждения соответствия принципу основной цели и право на льготу, не установлен. Документы могут содержать следующую информацию (письмо Минфина России от 28.07.2020 N 03-08-05/65902):</p> <ul style="list-style-type: none">- наличие и размер налоговой выгоды от применения международного соглашения, ожидаемой при совершении сделки (операции);- наличие и оценка ожидаемой от сделки коммерческой (деловой) выгоды;- соотношение размера ожидаемой налоговой выгоды и деловой выгоды;- резидентство, структура собственности и изменения в ней, характер и объем деятельности в стране резидентства. <p>По итогам проведенного анализа в случае необходимости можно провести реструктуризацию бизнеса, которая обеспечит выполнение условий для получения льгот, установленных конвенцией и межд. соглашениями</p>

«Тест на основную цель»: документальное подтверждение

Для соответствия принципу основной цели сделки для целей применения льгот по международным договорам РФ об избежании двойного налогообложения налогоплательщиком могут быть представлены документы, содержащие информацию:

- 1) о наличии и размере налоговой выгоды от применения международного договора, ожидаемой налогоплательщиком при совершении сделки (операции);
- 2) о наличии и оценке коммерческой (деловой) выгоды, ожидаемой налогоплательщиком при совершении сделки (операции);
- 3) о соотношении размера ожидаемой налоговой выгоды от применения льгот по международному договору и ожидаемой коммерческой (деловой) выгоды от совершения сделки (операции);
- 4) документы, обосновывающие наличие резидентства в одном из Договаривающихся Государств, отражающие структуру собственности и изменения в ней, характер и объем деятельности в стране резидентства.

Письмо Минфина России от 28.07.2020 № 03-08-05/65902

Минимальный стандарт Конвенции для применения льгот по международным соглашениям

Минимальный стандарт для применения льгот по международным соглашениям должен выполняться всеми странами, подписавшими Многостороннюю конвенцию

Положение	Описание минимального стандарта для применения льгот
Изменение взаимосогласительной процедуры (ст. 16 Конвенции)	Если налогоплательщик считает, что положения международного соглашения применены некорректно, он может обратиться в компетентные органы любой страны по соглашению
Требование о корректировке прибыли ассоциированных предприятий (ст. 17 Конвенции)	Если при корректировке цены на прибыль компании был начислен налог в одной из стран по соглашению, в другой стране должна происходить симметричная корректировка суммы налога. Либо возможно инициирование взаимосогласительной процедуры

Дополнительные положения Многосторонней Конвенции, ратифицированные Россией

Для применения дополнительных положений нужно, чтобы вторая сторона международного соглашения также ратифицировала данные положения и распространила их действие на соглашение с Россией

Положение Конвенции	Описание
Положение о доходах, полученных с участием фискально-прозрачных образований (ст. 3 Конвенции)	Доход должен облагаться налогом в одной из стран. Льготы не применяются по формальному признаку резидентства
Дивиденды (ст. 8 Конвенции)	Установлено дополнительное требование - минимальный период владения 365 дней
Доходы от отчуждения акций, представленных недвижимым имуществом (ст. 9 Конвенции)	Такие доходы подлежат налогообложению в той стране, где находится имущество, если стоимость акций или иных аналогичных прав в любое время в течение 365 дней, которые предшествуют отчуждению, более чем на 50% составляет недвижимость в этой стране
Льготы для лиц с двойным резидентством (ст. 4 Конвенции)	Льготы предоставляются в том случае, если компетентные органы по двухстороннему соглашению по взаимному согласию определяют резидентство лица для целей применения международного соглашения. Если согласие не достигнуто, льготы применить нельзя
Упрощенное положение об ограничении льгот (ст. 7 Конвенции)	Условия для получения льгот «квалифицированными» и «не квалифицированными» лицами

Дополнительные положения Многосторонней Конвенции, ратифицированные Россией

Упрощенный порядок ограничения льгот означает, что **резидент стороны налогового соглашения не имеет права на льготу иную, чем предусмотрена положениями данного соглашения**

Кто может получить льготы по упрощенному положению об ограничении льгот:

1. Квалифицированные лица (п. 9 ст. 7 Конвенции):

- физические лица;
- государство, политические подразделения, местные органы власти;
- компании, основной класс акций которых регулярно торгуется на фондовых биржах;
- некоммерческие организации, согласованные странами международного соглашения;
- иные лица, если в течение по крайней мере половины дней в 12-месячном периоде указанные выше лица (в частности, физлица - резиденты) прямо или косвенно владеют не менее 50% акций получателя дохода.

2. Резиденты, не "квалифицированные лица", при выполнении условий (п. 10, п. 11 ст. 7):

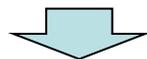
- лицо осуществляет активную предпринимательскую деятельность. Не является активной деятельностью холдинговая, административная, финансовая (включая объединение денежных средств), инвестиционная (кроме профессиональной банковской, страховой и пр.);
- резидент получает доход от предпринимательской деятельности или от связанного лица, при условии, что такая предпринимательская деятельность является существенной;
- в течение половины дней любого 12-месячного периода эквивалентные бенефициары прямо или косвенно владеют не менее 75% долей участия в налогоплательщике, претендующем на льготы.

Льготы можно получить несмотря на упрощенное положение, если налогоплательщик получит одобрение компетентного органа и докажет ему, что ни создание ни осуществление операций не имело основной целью получение льгот по международному соглашению (п. 12 ст. 7 конвенции).

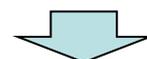
***Подтверждение фактического
получателя дохода для
применения льгот по
международным соглашениям***

Особенности налогообложения при подтверждении фактического права на доходы

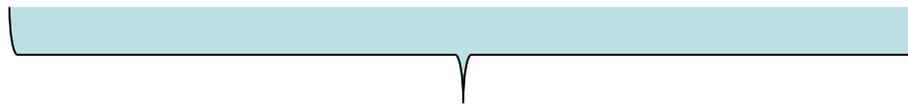
Основание для применения в отношении иностранной компании льготных положений международных договоров РФ в сфере налогообложения (п. 1 ст. 312 НК РФ):



Подтверждение постоянного местонахождения в государстве, с которым РФ имеет международный договор по вопросам налогообложения, заверенное компетентным органом иностранного государства



Подтверждение фактического права данной иностранной компании на получение соответствующего дохода



Предоставление налоговому агенту указанных подтверждений до даты выплаты дохода, в отношении которого международным договором РФ предусмотрен льготный режим налогообложения в РФ, является **основанием для освобождения дохода от удержания налога у источника выплаты или удержания налога у источника выплаты по пониженным ставкам.**

Международные организации, созданные в соответствии с международными договорами Российской Федерации, предоставляют только подтверждение, что они имеют фактическое право на получение соответствующего дохода.

Условия для признания лица фактическим получателем дохода

НК РФ. Статья 7. Международные договоры по вопросам налогообложения

2. Лицом, имеющим фактическое право на доходы, признается лицо, которое в силу

- прямого и (или) косвенного участия в организации,
- контроля над организацией (иностранной структурой без образования юридического лица)
- либо в силу иных обстоятельств

имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться доходом, полученным этой организацией (иностранной структурой без образования юрлица).

Лицом, имеющим фактическое право на доходы также признается **лицо, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться доходом,** полученным организацией, указанной в абз. 1, или непосредственно таким иным лицом.

При определении лица, имеющего фактическое право на доходы, **учитываются функции, выполняемые указанными лицами, а также принимаемые ими риски.**

Наличие фактического права на доходы определяется **применительно к каждой отдельной выплате дохода** в виде дивидендов и (или) к группе выплат дохода в рамках одного договора.

Условия для признания лица фактическим получателем дохода

НК РФ. Статья 7. Международные договоры по вопросам налогообложения

3. В случае, если международным договором РФ по вопросам налогообложения предусмотрено **применение пониженных ставок налога или освобождение от налогообложения** в отношении доходов от источников в РФ **для иностранных лиц, имеющих фактическое право** на эти доходы, в целях применения этого международного договора **иностранное лицо не признается имеющим фактическое право на доходы**, если оно

- обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения этими доходами,
- осуществляет в отношении указанных доходов посреднические функции в интересах иного лица,
- не выполняя никаких иных функций и не принимая на себя никаких рисков,
- прямо или косвенно выплачивая такие доходы (полностью или частично) иному лицу, которое при прямом получении таких доходов от источников в РФ не имело бы права на применение указанных в настоящем пункте положений международного договора РФ по вопросам налогообложения.

Если доходы выплачены не фактическому получателю, а номинальному посреднику (кондуиту), то к такой сделке нельзя применить положения международного соглашения со страной, резидентом которой является посредник.

Письмо ФНС России от 06.05.2019 N СА-4-7/8448@ «Обзор судебных споров по вопросам применения положений международных налоговых договоров и злоупотребления законодательством при трансграничных операциях».

Условия применения международных налоговых льгот и ответственность налогового агента

Ответственность за правильность исчисления и удержания налога у источника (включая правильность применения льгот (пониженных ставок и освобождений), предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения), несет налоговый агент.

Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57

Применение международных налоговых соглашений исключительно для получения льгот признается **неправомерным**. При этом **налоговому органу нужно доказать только то, что получатель дохода не является фактическим получателем дохода.**

Определять конечного бенефициарного собственника дохода инспекция не обязана.

Письмо ФНС России от 28.04.2018 N СА-4-9/8285

Определение фактического получателя дохода

Для признания лица в качестве фактического получателя дохода необходимо **не только наличие правовых оснований для непосредственного получения дохода**, но это лицо также **должно быть непосредственным выгодоприобретателем**, то есть лицом, которое фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет, его дальнейшую экономическую судьбу.

При определении фактического получателя дохода **следует учитывать выполняемые функции и принимаемые риски иностранной организации**, претендующей на получение льготы в соответствии с международными соглашениями об избежании двойного налогообложения.

Письмо Минфина России от 28.12.2016 N 03-08-05/78852.

При определении фактического получателя дохода **должны быть получены доказательства того, что доход использован для создания центра прибыли в иностранной юрисдикции** (письмо ФНС России от 28.04.2018 N СА-4-9/8285).

При этом **учитываются такие критерии, как реальная хозяйственная деятельность:**

- есть ли у компании источники дохода, кроме дивидендов, процентов по займам взаимозависимым и аффилированным лицам;
- является ли основной целью деятельности выведение дохода из-под налогообложения в РФ;
- является ли существенным другой доход (если он есть).

Документальное подтверждение фактического получателя дохода

С целью подтверждения фактического получателя дохода налогоплательщики должны (письмо ФНС от 28.04.2018 N СА-4-9/8285):

- обосновать необходимость определенной формы совершения сделок (операций);
- обосновать вовлечение иностранных компаний в структуру бизнеса и сделок;
- представить доказательства разумности сделанного выбора и обоснованности предпринимательского риска.

Отсутствие в НК упоминания о конкретных документах, необходимых для определения фактического получателя дохода, свидетельствует о том, что законодатель **не ограничивает налоговых агентов каким-либо перечнем**, отдавая предпочтение содержательной части полученной налоговым агентом информации

Письма Минфина России от 22.06.2021 №03-08-05/49013, от 01.12.2020 №03-08-05/104776, от 24.07.2018 №03-08-05/51824, от 28.12.2016 N 03-08-05/78852.

Документальное подтверждение фактического получателя дохода

Для подтверждения фактического получателя дохода необходимо иметь:

1) подтверждение налогового резидентства компании в соответствующем налоговом периоде в стране, с которой РФ имеет налоговое соглашение («сертификат резидентности»);

2) в случае дивидендов, фактическим получателем которых является иное лицо, желающее воспользоваться льготам по соглашению между своей страной и Россией, **-документальное подтверждение всей цепочки владения и соответствующих долей в капиталах компаний;**

3) ведение получателем самостоятельной предпринимательской деятельности в государстве, резидентом которого она является.

- различные документы, от каталогов продукции и договоров с контрагентами до фотографий центрального офиса или статей в СМИ;
- финансовая отчетность компании, содержащая информацию о ее коммерческом обороте.

4) подтверждение фактического права компании распоряжаться полученным доходом, т.е. отсутствие соглашения с третьим лицом об автоматическом перечислении ему средств:

- письмо от самой иностранной компании о том, что она является фактическим получателем дохода (письмо Минфина России от 15.10.2015 № 03-08-05/59104).
- косвенные доказательства (например, выписки по счету иностранной компании, подтверждающие использование средств на собственную коммерческую деятельность *(не аффилированная с российской организацией иностранная компания их вряд ли представит)*)
- финансовая отчетность, подтверждающая включение полученного дохода в финансовые результаты *(в финансовый результат посредника эти суммы не войдут)*;
- подтверждение (например, от аудитора) включения данного дохода в налоговую базу иностранной компании *(но если по законам той страны данный вид доходов освобожден от налога, это не значит, что компания не имеет фактического права на доход)*.

Проверка фактического получателя дохода налоговыми органами

Источники информации для анализа фактических получателей дохода, используемые налоговыми органами:

1. Открытые реестры иностранных компаний (согласно документу, список соответствующих баз приведен в отдельном приказе ФНС для служебного пользования; впрочем, поскольку реестры открытые, то любой желающий может самостоятельно найти их в интернете).
2. BUREAU VAN DIJK. (коммерческие базы данных, содержащие информацию о частных и публичных компаниях, зарегистрированных в различных странах)
3. Запросы «сведений о бенефициарах в кредитных учреждениях» (сведения из российских банков, где открыты счета иностранных компаний).
4. Запросы в Росфинмониторинг.
5. Анализ выписок по счетам иностранных компаний-получателей денежных средств (сведения из российских банков).
6. Анализ информации, полученной в рамках международных запросов от зарубежных налоговых органов.
7. Анализ информации «из Интернета и различных других источников».

Определение фактического получателя дохода

В отношении деятельности холдинговых компаний ФНС России делает особый акцент на недопустимость применения формального подхода при определении самостоятельной предпринимательской деятельности таких компаний (письмо ФНС от 08.08.2019 N ЕД-4-13/15696@).

Деятельность, осуществляемая преимущественно в виде инвестиций и финансирования компаний группы (холдинга) или взаимозависимых, аффилированных компаний, сама по себе не свидетельствует об отсутствии самостоятельной предпринимательской деятельности. Упоминание "холдинговой деятельности" и "инвестирования" среди видов деятельности иностранного получателя дохода не может являться самостоятельным и достаточным критерием в пользу наличия или отсутствия фактического получателя дохода.

Упрощенное подтверждение фактического получателя дохода для отдельных компаний и физлиц

Статья 312. Специальные положения

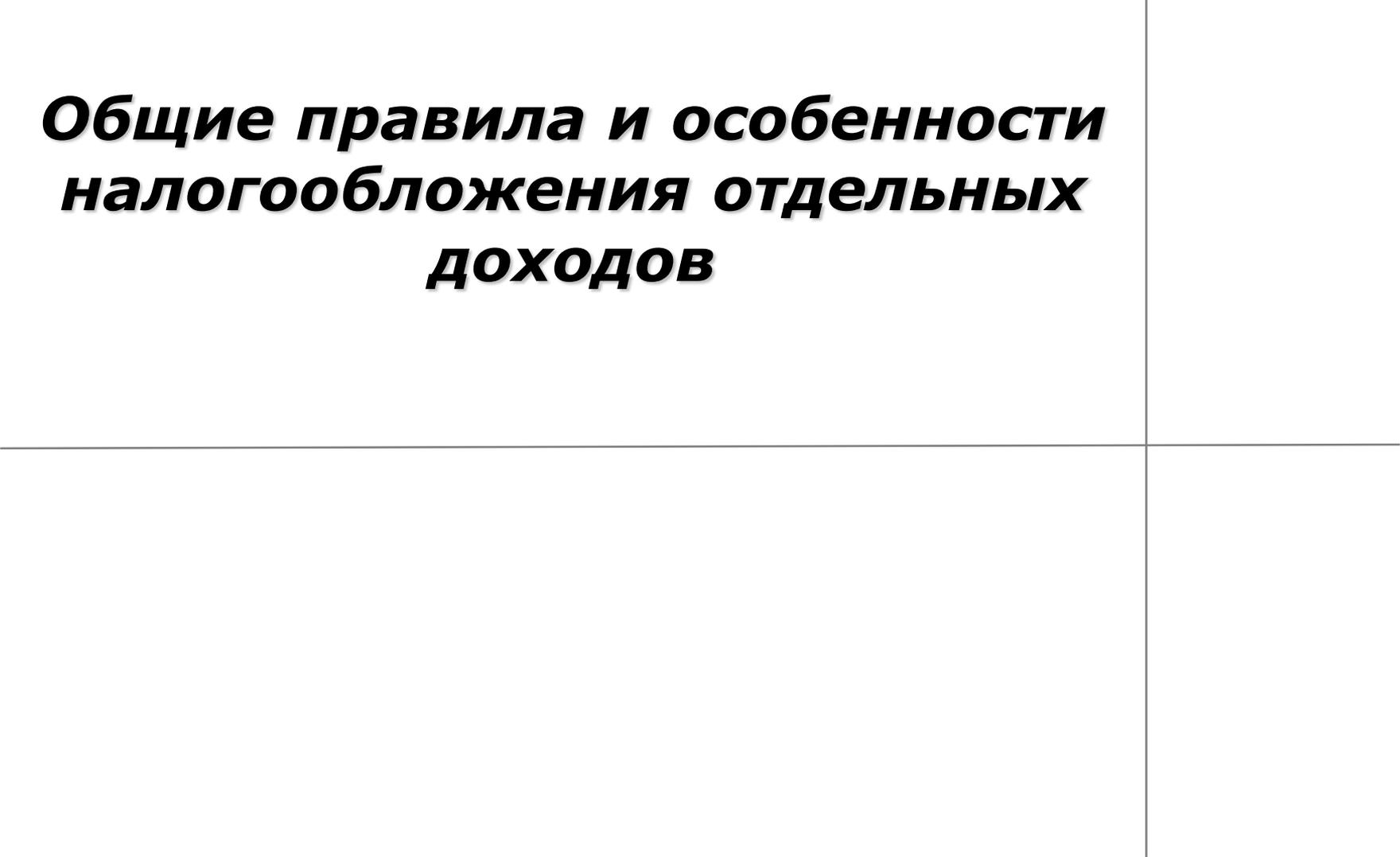
1.5. Если фактическим получателем дохода является

- физическое лицо,
- или государственный суверенный фонд,
- или организация, чьи обыкновенные акции и (или) депозитарные расписки, удостоверяющие права на акции, допущены к обращению на российском организованном рынке ценных бумаг или на одной или нескольких иностранных фондовых биржах, расположенных на территориях иностранных государств, являющихся членами Организации экономического сотрудничества и развития, и доля обыкновенных акций и (или) депозитарных расписок, удостоверяющих права на акции, допущенных к обращению в совокупности по всем таким иностранным фондовым биржам, превышает 25 % уставного капитала организации,
- или организация, в которой прямо участвует российское и (или) иностранное государство (если такое государство (территория) не включено в перечень государств, не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с РФ) и доля такого участия составляет не менее 50 %,

то такое лицо или такая организация признается лицом, имеющим фактическое право на доход, при условии представления

- письма-подтверждения о наличии фактического права на доход,
- а также документов, подтверждающих выполнение в отношении такой организации условий, установленных настоящим пунктом.

***Общие правила и особенности
налогообложения отдельных
доходов***



Налогообложение доходов с учетом их фактического получателя

Применять льготные положения соглашений об избежании двойного налогообложения можно только если иностранный получатель дохода имеет на него фактическое право

Фактический получатель дохода

Порядок налогообложения дохода (п. 4 ст. 7 НК)

Налоговый резидент РФ - организация



Доход выплачивается без удержания налога у источника выплаты с информированием нал. органа по месту учета о фактическом получателе дохода

Налоговый резидент РФ - физическое лицо



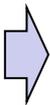
Налоговый агент удерживает и перечисляет НДФЛ в соответствии с гл. 23 НК РФ (Письма Минфина от 12.11.2021 N 03-08-05/91485, от 20.01.2020 N 03-04-07/2404, от 19.03.2019 №03-08-05/18076, письма ФНС от 28.05.2021 N СД-4-3/743, от 19.04.2018 №БС-4-11/7460)

Нерезидент РФ. Со страной резидентства есть международное соглашение



Применяются положения международного соглашения с той страной, резидентом которой является фактический получатель дохода (письмо ФНС от 01.06.2021 N БС-4-11/7571)

Нерезидент РФ. Со страной резидентства нет международного соглашения



Организация, являющаяся источником выплаты дохода, должна в обычном порядке выполнять функции налогового агента: исчислить, удержать, перечислить налог в бюджет

Фактический получатель дохода не подтвержден



«Сквозной подход» при налогообложении доходов

Российское налоговое законодательство предусматривает возможность при выплате доходов от источников в России игнорировать для налоговых целей промежуточные компании, не являющиеся фактическими получателями дохода.

Применение этих правил называют **«сквозным подходом»**

Статья 312. Специальные положения

1.1. В случае, если в отношении доходов от источников в РФ **иностранная организация признает отсутствие фактического права на получение доходов**, положения международных договоров РФ и НК **могут быть применены к иному лицу, если такое лицо имеет фактическое право на такие доходы,**

а в случае выплаты **доходов в виде дивидендов** - если такое лицо также **прямо и (или) косвенно участвует в российской организации, выплатившей доход** в виде дивидендов, с предоставлением налоговому агенту документов, указанных в настоящей статье.

При этом **последующее лицо, которое прямо участвует в лице, признавшем отсутствие фактического права на доход в виде дивидендов, вправе признать фактическое право** на указанный доход. В случае признания последующим лицом отсутствия фактического права на доход в виде дивидендов, выплаченных российской организацией, право на применение положений международных договоров РФ и (или) настоящего Кодекса возникает у последующего лица в соответствующей последовательности участия.

Общий порядок удержания и перечисления в бюджет налога при выплате дохода иностранному контрагенту

Когда удержать:

Налог с доходов иностранной организации от источников в РФ исчисляется и удерживается налоговым агентом **при каждой выплате дохода** (п. 1 ст. 310 НК РФ).

Если доход выплачивается иностранной организации в натуральной или иной неденежной форме, в т.ч. в форме взаимозачетов, или в случае, если сумма налога, подлежащего удержанию, превосходит сумму дохода иностранной организации, получаемого в денежной форме, налоговый агент обязан перечислить налог в бюджет в исчисленной сумме, уменьшив доход иностранной организации, получаемый в неденежной форме (п. 1 ст. 310 НК РФ).

Куда перечислить

Сумма налога, удержанного с доходов иностранных организаций, перечисляется налоговым агентом **в федеральный бюджет** (п. 1 ст. 310 НК РФ).

Налог перечисляется **в валюте Российской Федерации** (п. 1 ст. 310 НК РФ).

Если при расчете налоговой базы полученный доход подлежит уменьшению на произведенные расходы, то расходы также исчисляются в валюте выплаты дохода. Расходы, произведенные в другой валюте, пересчитываются по курсу (кросс-курсу) ЦБ РФ на дату осуществления расходов.

Срок перечисления удержанного налога:

не позднее дня, следующего за днем выплаты (перечисления) денежных средств иностранной организации или иного получения доходов иностранной организацией (п. 2, 4 ст. 287 НК РФ).

Налогообложение иностранных организаций

Способ получения дохода

Вид дохода

Ставка налога

Порядок уплаты

Доходы от деятельности постоянных представительств иностранных организаций

Предпринимательская деятельность:

- пользование недрами
- строительство, монтаж, обслуживание оборудования
- продажа товаров со складов в РФ
- иные работы, услуги (кроме услуг в электронной форме)

20%

Уплата в обычном порядке, с авансовыми платежами

Пассивные доходы:

Доходы иностранных организаций от источников в РФ, не связанные с деятельностью постоянного представительства

Дивиденды

**15%,
5%**

Доходы от фрахта
Международные перевозки

10%

Проценты по долговым
обязательствам (ценным бумагам)

**15%,
20%**

- Сдача в аренду, лизинг
- Продажа на территории РФ недвижимости, акций, паев
- Предоставление прав на объекты интеллектуальной собственности
- Распределенные прибыль и имущество, в т.ч. при ликвидации
- Штрафы и пени полученные

20%

Налог удерживается источником выплаты

**Особенности
налогообложения
доходов от фрахта и
международных перевозок**

Международные перевозки и транспортная экспедиция – разный порядок налогообложения

НК РФ. Статья 309. Следующие виды доходов относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат обложению налогом:

8) доходы от международных перевозок (в том числе демереджи и прочие платежи, возникающие при перевозках). В целях настоящей статьи термин "демередж" употребляется в значении, установленном Кодексом торгового мореплавания РФ.

Под международными перевозками понимаются любые перевозки морским, речным или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом, за исключением случаев, когда **перевозка осуществляется исключительно между пунктами, находящимися за пределами Российской Федерации**

Исчисление налога на прибыль производится **с общей стоимости перевозки**, выплачиваемой иностранной организацией, без деления на стоимость перевозки на территории РФ и стоимость перевозки вне территории РФ.

В доходы от международных перевозок не включаются доходы от оказания экспедиторских услуг.

Согласно ст. 801 Гражданского кодекса РФ по договору транспортной экспедиции одна сторона (экспедитор) обязуется за вознаграждение и за счет другой стороны (клиента - грузоотправителя или грузополучателя) выполнить или организовать выполнение определенных договором экспедиции услуг, связанных с перевозкой груза.

Таким образом, **доходы, полученные иностранной организацией от оказания услуг по договору транспортной экспедиции, не подлежат налогообложению на территории РФ.**

Демередж и прочие штрафные санкции

В доходы от международных перевозок включаются в том числе демереджи и прочие платежи, возникающие при перевозках.

Кодекс торгового мореплавания Российской Федерации" (Федеральный закон от 30.04.1999 N 81-ФЗ)

Статья 132. Плата за контрсталийное время

Размер платы, причитающейся перевозчику за простой судна в течение контрсталийного времени (демередж), определяется соглашением сторон, при отсутствии соглашения согласно ставкам, обычно принятым в соответствующем порту.

В случае отсутствия таких ставок размер платы за простой судна определяется расходами на содержание судна и его экипажа.

По сути демередж является штрафной санкцией за нарушение условий перевозки на судне.

Но **доходы в виде демереджа облагаются по ставке 10%** (как доходы по международным перевозкам) в отличие от доходов, полученных иностранной компанией в виде прочих санкций (пп. 9 п. 1 ст. 309 НК РФ), которые облагаются налогом по ставке 20%.

В связи с этим налоговые органы тщательно рассматривают условия договора в целях квалификации штрафных выплат.

***Особенности
налогообложения процентов
по долговым обязательствам***



Налогообложение процентов по долговым обязательствам

Статья 309. Особенности налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство и получающих доходы от источников в РФ

1. Следующие виды доходов, полученных иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в РФ, относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат обложению налогом:

3) **процентный доход от следующих долговых обязательств** любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации:

- доходы, полученные **по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам**, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов (*ставка 15%, 9% или 0%* в зависимости от вида ценных бумаг, п. 4 ст. 284);
- **иные долговые обязательства российских организаций**, индивидуальных предпринимателей, не указанные в абз.2 (*ставка 20%*, п.1 ст. 310; пп. 1 п. 2 ст. 284);
- долговые обязательства **иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянное представительство**, при условии, что задолженность, по которой выплачиваются проценты, возникла в связи с деятельностью этого постоянного представительства; **с 01.01.2022г.**

До 01.01.2022 года постоянное представительство в РФ не являлось налоговым агентом при выплате процентов другой иностранной организации. Такой доход не облагался налогом на прибыль в РФ. *Письмо Минфина России от 03.08.2021 N 03-08-13/62064.*

Спорные ситуации с налогообложением процентов по долговым обязательствам

Основание для спорных ситуаций с квалификацией выплат по договору займа:

- доходы в виде процентов, полученных иностранными компаниями, облагаются по более низкой ставке, чем «прочие доходы», а международными соглашениями может быть предусмотрена льготная ставка
- проценты по договорам займа учитываются в расходах для налогообложения заемщика.

Если российская компания не может обслуживать акционерный заем, то вычет процентов и курсовых разниц по такому займу для целей налога на прибыль может быть оспорен.

Заем может быть переквалифицирован в инвестиции при следующих признаках:

- существенная доля акций принадлежит заимодавцу;
- заем не возвращен в срок, а пролонгирован;
- в течение срока действия договора сумма займа (процентная ставка) увеличивалась;
- в период пролонгации займов компания-заимодавец получала убыток;
- заимодавец не требовал возврата долга, и обеспечение займа ему не выдавалось.

Пример: договоры займа признаны притворными, прикрывающими инвестиционные договоры (Определение ВАС РФ от 08.05.2014 N ВАС-5243/14, Дело № А40-18786/13-140-58, ЗАО «Инвест проект», отказано в передаче в Президиум ВАС РФ), поскольку

- у займодавца и заёмщика отсутствовали намерения породить правовые последствия, соответствующие сути договора займа;
- даты (сроки, периодичность) предоставления денежных средств в пределах установленного лимита не установлены;
- договор займа неоднократно пролонгировался;
- уменьшались процентные ставки;
- заёмщик не исполнял надлежащим образом обязательства по уплате процентов.

Налоговые последствия капитализации процентов по займу

При капитализации процентов происходит новация начисленных процентов в основной долг.

Для займодавца капитализация процентов означает:

- изменение структуры активов (проценты к получению уменьшаются, тело займа увеличивается)
- отсутствие дохода, которым займодавец может распорядиться (не изменяется показатель нераспределенной прибыли займодавца, за счет которой могут быть выплачены дивиденды;
- проценты увеличивают нераспределенную прибыль в тех периодах, когда они были признаны по методу начисления в бухгалтерском учете.

Для заемщика капитализация процентов означает:

- изменение структуры долговых обязательств (проценты к уплате уменьшаются, тело займа к уплате увеличивается)
- отсутствие в будущих периодах обязательства по выплате капитализированных процентов (такое обязательство заменено на обязательство по выплате основной суммы долга),
- в момент фактического перечисления в адрес займодавца суммы, эквивалентной капитализированным процентам, будет отсутствовать основание для удержания налога у источника выплаты (будет происходить погашение долга, а не выплата процентного дохода).

Доходы иностранной организации из источников в РФ являются объектом налогообложения независимо от формы их выплаты, в частности, в натуральной форме, путем погашения обязательств организации, в виде прощения ее долга или зачета требований к этой организации.

Условие о капитализации процентов представляет собой неденежную форму выплаты дохода.

В момент капитализации начисленных процентов налоговый агент (заемщик) обязан

**Особенности
налогообложения
доходов
от аренды и лизинга**

Расчет налоговой базы по договорам международного лизинга

При выплате иностранной организации доходов от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории РФ, налоговый агент должен удержать налог по ставке 20%. К таким операциям относится, в том числе лизинг, предоставление в аренду или субаренду морских и воздушных судов, транспортных средств и контейнеров, используемых в международных перевозках.

При этом доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, **рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества** (при лизинге) лизингодателю (ст. 309 НК РФ).

Неоднозначность квалификации выплат по договору лизинга в рамках международных соглашений

Сложность налогово-правовой характеристики выплат по договорам лизинга связана с возможностью их классификации по нескольким статьям соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН), применение которых может приводить к различающимся результатам:

1. **В качестве прибыли от предпринимательской деятельности** (ст. 7 «Прибыль от предпринимательской деятельности» Модельной конвенции Организации экономического сотрудничества и развития (МК ОЭСР)). Результат: лизинговые платежи облагаются налогом только в государстве, резидентом которого является иностранный лизингодатель (при отсутствии постоянного представительства в РФ). Налог у источника при выплате дохода из РФ удерживаться не должен.

2. **В качестве процентов** (ст. 11 «Проценты» СИДН).

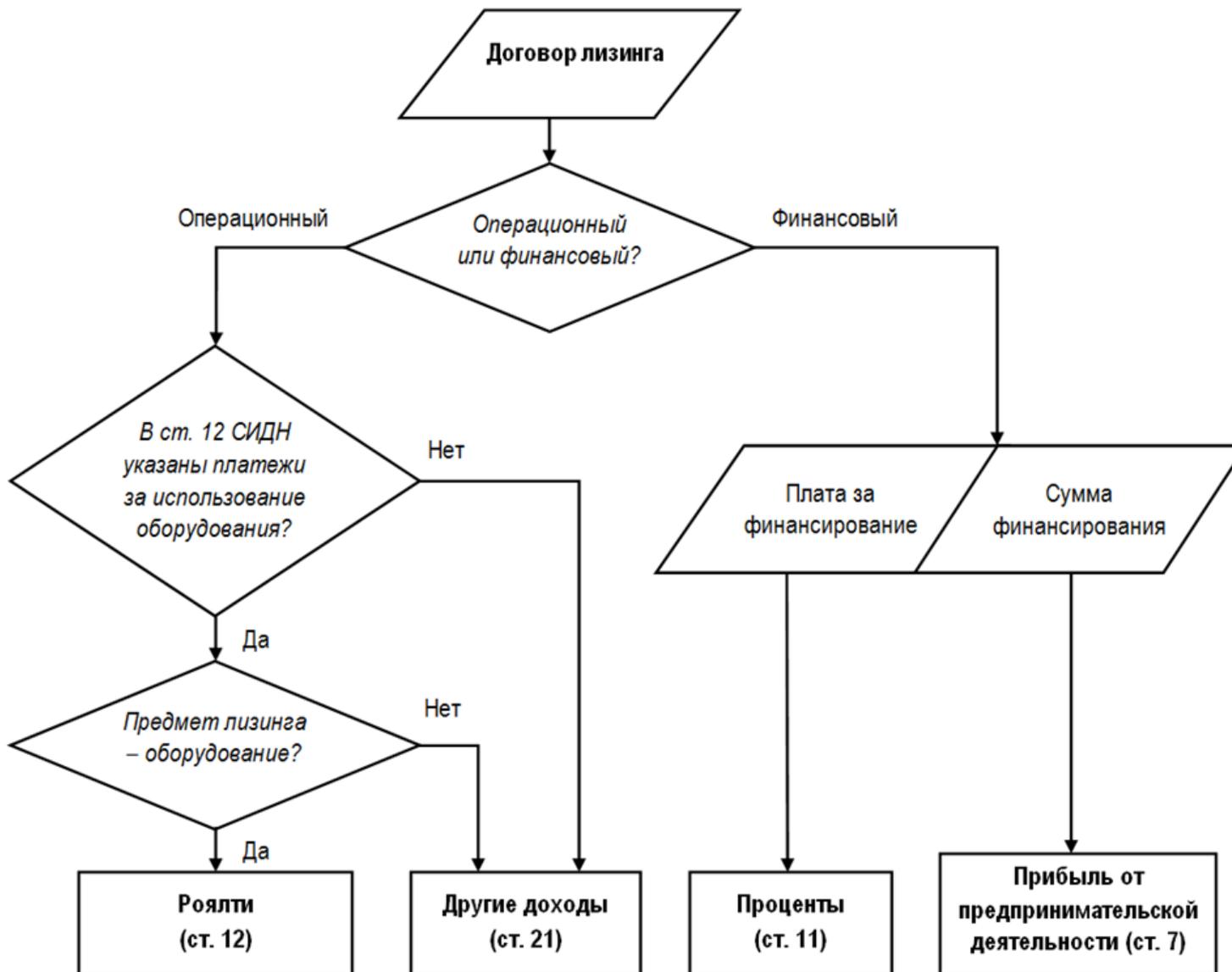
Международные налоговые соглашения определяют проценты как доходы от долговых требований любого вида (см. пар. 3 ст. 11 МК ОЭСР, пар. 3 ст. 11 МК ООН). При этом способ юридического оформления заимствования не имеет существенного значения для квалификации дохода в качестве процентов. Таким образом, финансовый лизинг может быть признан одной из форм заимствования. Результат: платежи по договору финансового лизинга могут рассматриваться в качестве процентов.

3. **В качестве роялти** (ст. 12 «Роялти» СИДН). Модельная конвенция ООН относит к роялти платежи за использование или право использования оборудования (п. 3 ст. 12 МК ООН). Именно такая модель преобладает в большинстве заключенных Россией СИДН. Платежи по договору операционного лизинга подпадают под действие статьи «Роялти» при условии, что предметом лизинга выступает промышленное, коммерческое или научное оборудование и определение роялти в СИДН включает в себя платежи за предоставление такого оборудования.

4. **В качестве других доходов** (ст. 21 «Другие доходы» СИДН).

В соответствии с СИДН, основанными на МК ОЭСР, применение статьи «Другие доходы» означает, что доход облагается только в том государстве, резидентом которого является получатель дохода. Но в ряде заключенных Россией СИДН «другие доходы» могут облагаться в государстве источника выплаты (как это предусмотрено пар. 3 ст. 21 МК ООН).

Неоднозначность квалификации выплат по договору лизинга в рамках международных соглашений



Спорные ситуации с квалификации выплат по договору лизинга в рамках международных соглашений

Спорные ситуации с квалификацией выплат по договору лизинга в рамках международных соглашений

	Номер дела	Первая инстанция	Апелляция	Кассация	ВС РФ
«Агросельхозтехника»	A33-4027/2019	Другие доходы	Другие доходы	Другие доходы	Отказ в передаче
«Койлтюбинг-сервис»	A33-5439/2019 (первое рассмотрение)	Другие доходы	Другие доходы	Другие доходы	Возможно, доходы от предпринимательской деятельности, частично – проценты
«Койлтюбинг-сервис»	A33-5439/2019 (новое рассмотрение)	Проценты	Проценты	Доходы от предпринимательской деятельности	–
«Койлтюбинг-сервис»	A33-34508/2019	Проценты	Проценты	<i>Решение еще не вынесено</i>	

Неоднозначность квалификации выплат по договору лизинга в рамках международных соглашений

Спорная ситуация с применением норм международного соглашения

Российская компания (лизингополучатель) по договору международного финансового лизинга, получив от резидента Республики Беларусь (лизингодатель «Койлтюбинг-сервис») полуприцеп (колтюбинг), перечислила в 2017 г. и в 1 кв. 2018 г., согласно графику, лизинговые платежи.

Налоговый орган: компания была обязана удержать с выплат, как налоговый агент, налог на прибыль организаций с доходов иностранных организаций.

Решение Арбитражного суда. Поскольку в Соглашении об избежании двойного налогообложения между РФ и Республикой Беларусь от 21.04.1995 не определены правила налогообложения доходов от лизинга, то к данному виду доходов должна применяться статья 18 «Другие доходы» Соглашения. Данная статья разрешает платить налог в государстве — источнике дохода, если это предусмотрено национальным законодательством. При этом доходы от лизинговых операций прямо названы в пп. 7 п. 1 ст. 309 и пп. 9 п. 4 ст. 309.1 НК и подлежат налогообложению на территории РФ.

ВС РФ (Определение ВС РФ от 07.08.2020 по делу № А33-5439/2019): суды не дали оценку условиям договора и возможности отнесения вознаграждения лизингодателя к одному из видов доходов, о которых говорится в других статьях Соглашения:

• *Применение ст. 7 Соглашения «Прибыль от предпринимательской деятельности»:* предприятие подлежит налогообложению в государстве, на территории которого осуществляет хозяйственную деятельность. Исключение - доходы, в отношении которых установлены специальные правила налогообложения. Специальные правила, установленные статьями 8-17 (дивиденды, проценты, роялти и т.д.) имеют преимущество над общим правилом статьи 7.

• *Для применения статьи 18 Соглашения «Другие доходы»* необходимо убедиться, что выплаты не относятся к отдельным видам дохода, прямо поименованным в Соглашении. К спорной части лизинговых платежей, образующей доход от предоставления финансирования, потенциально применима статья Соглашения о налогообложении процентов. Так как судами не дана оценка условиям договора лизинга и возможности их отнесения к статьям 8-17 Соглашения, квалификация платежа по лизинговому договору в качестве другого дохода не может считаться обоснованной.

***Налогообложение
доходов от реализации
недвижимости в РФ и акций
с активами в недвижимости***

Доходы от реализации недвижимости и акций (долей) с активами в недвижимости на территории РФ

НК РФ. Статья 309. Следующие виды доходов относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат обложению налогом:

5) доходы от **реализации акций (долей) организаций, более 50 % активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ**, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей), за исключением акций, признаваемых обращающимися на организованном рынке ценных бумаг в соответствии с пунктом 9 статьи 280 настоящего Кодекса;

6) доходы от реализации **недвижимого имущества, находящегося на территории РФ;**

4. При определении налоговой базы по доходам, указанным в подпунктах 5, 6 и 9.1. пункта 1 настоящей статьи, из суммы таких доходов могут вычитаться расходы в порядке, предусмотренном статьями 268 и 280 настоящего Кодекса.

Указанные **расходы иностранной организации учитываются** при определении налоговой базы, **если к дате выплаты этих доходов** в распоряжении налогового агента, удерживающего налог с таких доходов в соответствии с настоящей статьей, **имеются представленные этой иностранной организацией документально подтвержденные данные о таких расходах.**

Ставка налога 20%, пп. 1 п. 2 ст. 284 НК РФ



Статья 268. Особенности определения расходов при реализации товаров и (или) имущественных прав

1. При реализации товаров и (или) имущественных прав налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованных товаров и (или) имущественных прав, определяемую в следующем порядке:

1) при реализации амортизируемого имущества - на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с пунктами 1 и 3 статьи настоящего Кодекса.



Статья 268. Особенности определения расходов при реализации товаров и (или) имущественных прав

1. При реализации ...имущественных прав налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на стоимость реализованных...имущественных прав, определяемую в следующем порядке:

2.1) при реализации имущественных прав (долей, паев) - на **цену приобретения** данных имущественных прав (долей, паев) и на **сумму расходов, связанных с их приобретением** и реализацией, а также на **величину вклада в виде денежных средств, уменьшенных на сумму денежных средств, указанных в пп. 11.1 п.1 ст. 251** (т.е. уменьшенных на сумму возвращенного вклада в имущество), доли (паи) которых были приобретены, если иное не предусмотрено п.10 ст. 309.1 (доходы контролируемой иностранной компании от реализации ценных бумаг или имущественных прав контролирующему лицу) или п. 2.2. ст. 277 (ликвидация контролируемой иностранной компании) настоящего Кодекса.

Величина вклада в виде денежных средств в имущество организации, уменьшающая доходы от реализации долей (паев), рассчитывается пропорционально реализуемым долям (паям) в общей величине долей (паев), принадлежащих налогоплательщику.

Расчет на дату реализации долей (паев):

Прибыль/убыток от реализации долей (вкладов) в УК	=	Доход от реализации	-	Расходы на приобретение и реализацию акций или долей	-	Стоимость внесенного (и не возвращенного) денежного вклада в имущество
---	---	---------------------	---	--	---	--



Статья 280. Особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами

3. Расходы при реализации или ином выбытии ценных бумаг определяются исходя **из цены приобретения ценной бумаги** (включая расходы на ее приобретение) и **величины внесенного вклада в виде денежных средств, уменьшенных на**

сумму денежных средств, указанных в пп. 11.1 п.1 ст. 251 (*т.е. уменьшенных на сумму возвращенного вклада в имущество*), доли (паи) которых были приобретены, если иное не предусмотрено п.10 ст. 309.1 (*доходы контролируемой иностранной компании от реализации ценных бумаг или имущественных прав контролирующему лицу*) или п. 2.2. ст. 277 (*ликвидация контролируемой иностранной компании*),

затрат на ее реализацию, размера скидок с расчетной стоимости инвестиционных паев, суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной налогоплательщиком продавцу ценной бумаги. При этом в расход не включаются суммы накопленного процентного (купонного) дохода, ранее учтенные при налогообложении.

Величина вклада в имущество организации, уменьшающая доходы от реализации акций, рассчитывается пропорционально цене приобретения реализуемых ценных бумаг в общей стоимости акций, принадлежащих налогоплательщику.

При определении расходов при реализации или ином выбытии ценных бумаг, цена приобретения которых выражена в иностранной валюте (включая расходы на их приобретение), такая **цена определяется по официальному курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату принятия указанной ценной бумаги к учету.**

***Налогообложение
доходов от использования
в РФ прав на объекты
интеллектуальной
собственности***

Доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности

НК РФ. Статья 309. Следующие виды доходов относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат обложению налогом:

4) доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности.

К таким доходам, в частности, относятся платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения

за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания,

за использование (предоставление права использования) **любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы** или процесса,

либо использование (предоставление права использования) **информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта.**

Ставка налога 20%, пп. 1 п. 2 ст. 284 НК РФ

Налогообложение доходов по смешанным договорам

В случае выплаты доходов по смешанным договорам необходимо применять соответствующий режим налогообложения к каждому элементу договора (письмо Минфина России от 17.04.2017 N 03-08-05/22858).

Ситуация. Российская компания приобрела у шведской компании оборудование, услуги по инжинирингу, а также право на использование технологии, владельцем которой является данный поставщик. В контракте выделены отдельно стоимость оборудования и стоимость неисключительной лицензии (включая инжиниринговую документацию).

1. Доходы, полученные иностранной организацией по договору поставки оборудования, а также за оказанные на территории РФ инжиниринговые услуги, не признаются доходами от источников в РФ и налогообложению в России не подлежат (п. 1, п. 2 ст. 309 НК РФ).

2. Доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат обложению налогом на прибыль (пп. 4 п. 1 ст. 309 НК РФ).

Платежи, которые не осуществляются в качестве вознаграждения за использование объектов интеллектуальной собственности, и которые можно охарактеризовать как направленные на увеличение выручки от продаж, соответствуют статье «Прибыль от коммерческой деятельности» (письмо Минфина России от 12.08.2011 N 03-03-06/1/482, постановление АС Северо-Западного округа от 26.08.2021 N Ф07-9669/21 по делу N А05-7568/2020).

Применение норм международного соглашения. Если шведская компания представит до даты выплаты дохода документы, подтверждающие ее постоянное местонахождение в Швеции и фактическое право на доходы, то доходы от авторских прав и лицензий не будут облагаться налогом на прибыль в РФ, а российская организация не должна выступать налоговым агентом.

***Налогообложение
штрафов, пени
и ИНЫХ ВЫПЛАТ***



Классификация выплат в качестве штрафов, пени или компенсации расходов по договору (неустоек)

НК РФ. Статья 309. Следующие виды доходов относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат обложению налогом:

9) **штрафы и пени** за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств

Письмо ФНС России от 25.12.2020 № КВ-4-3/21410

Если в силу договора поставки иностранный контрагент должен доставить груз в указанный пункт, но договора на международную перевозку нет, то с точки зрения ГК РФ это договор поставки (статьи 506, 509, 510 ГК РФ). Если при этом договором поставки установлена обязанность покупателя компенсировать поставщику простой (задержку выгрузки) при доставке автомобильным и морским транспортом, то плату за простой транспорта нельзя рассматривать как демередж, поскольку нет договора международной перевозки.

Налоговые последствия зависят от того, как исходя из условий договора трактуется выплата при простое:

1. Если это **санкции по договору** поставки, то они подлежат обложению в соответствии с пп. 9 п.1 ст. 309 НК. **Налог удерживается** источником выплаты **по ставке 20 %** (пп. 1 п. 2 ст. 284 НК).
2. Если в договоре поставки установлены нормы времени разгрузки (простоя), и в случае их превышения Покупатель обязан возместить Поставщику убытки, то уплата данных сумм является не штрафом, а **компенсацией расходов (убытков)** Поставщика, понесенных по контракту. То есть это сумма выплаты в рамках договора поставки.

Доходы, полученные иностранной компанией от продажи товаров (за исключением недвижимости и ценных бумаг), не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ, **обложению налогом у источника выплаты не подлежат** (п. 2 ст. 309 НК).

Налогообложение штрафов с учетом международных соглашений

Решение АС г. Москвы от 08.02.2021 по делу № А40-198497/20 ООО «Минскоблпродукт»

Штраф за несоблюдение условий договора, выплаченный резиденту Белоруссии, облагается налогом у источника выплаты в России

Штрафы за несоблюдение условий договора поставки, заключенного с покупателями - резидентами Белоруссии, не поименованы в специальных статьях Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и Белоруссией, определяющих порядок налогообложения того или иного дохода.

В соответствии со ст. 18 «Другие доходы» Соглашения виды доходов, возникающие из источников в договаривающемся Государстве, о которых не говорится в предыдущих статьях Соглашения, облагаются налогом в этом Государстве.

Налогообложение процентов, штрафов и компенсация иных расходов

Письмо ФНС России от 04.02.2021 № СД-4-3/1246@

*Выплата российской компанией **процентов, штрафных санкций по кредиту, а также компенсации иных расходов** иностранному банку в качестве гаранта по задолженности дочерней иностранной компании **облагается налогом у источника выплаты в России***

В соответствии с п. 1 ст. 368 ГК РФ по независимой гарантии гарант принимает на себя обязательство уплатить третьему лицу (бенефициару) определенную денежную сумму в соответствии с условиями данного гарантом обязательства независимо от действительности обеспечиваемого такой гарантией обязательства.

Российская организация - гарант в рамках выплаты суммы независимой гарантии в адрес иностранной организации - бенефициара погашает обязательства принципала по выплате задолженности по кредиту (денежные средства в размере суммы основного долга, процентов, штрафов и компенсации иных расходов банка, предусмотренных кредитным договором).

Доходы иностранной организации - бенефициара в виде сумм процентов, штрафных санкций по кредиту, а также выплат в виде компенсации иных расходов банка, предусмотренных кредитным договором, подлежат налогообложению в соответствии с подпунктами 3, 9 и 10 пункта 1 статьи 309 НК РФ, при условии, что соответствующая деятельность иностранной организации - бенефициара не приводит к образованию постоянного представительства на территории РФ.

Какие «иные аналогичные выплаты» иностранным компаниям подлежат налогообложению

Налоговый кодекс не конкретизирует состав «иных аналогичных выплат» (пп. 10 п. 1 ст. 309 НК РФ), подлежащих налогообложению у источника выплаты – налогового агента.

Разъяснения налоговых органов и решения судов сформировали два суждения :

Иные доходы иностранных фирм — это	Обоснование
Доходы, однородные приведенным в п. 1 ст. 309 НК РФ	<ul style="list-style-type: none">• определение ВС РФ от 07.09.2018 по делу № 309-КГ18-6366, А50-16961/2017,• постановления АС Северо-Кавказского округа от 28.03.2017 № Ф08-1425/2017 по делу № А61-3420/2015, ФАС Северо-Западного округа от 04.06.2012 по делу № А56-37086/2011,• письмо УМНС России по Москве от 05.06.2002 №26-12/25907
Любые вознаграждения, не отнесенные к предусмотренным в п. 1 ст. 309 НК РФ и не ассоциированные с обычной деятельностью (кроме операций с недвижимостью)	<ul style="list-style-type: none">• п. 2 ст. 309 НК РФ,• письма Минфина России от 17.07.2015 № 03-08-05/41253, от 13.01.2015 № 03-08-05/69442,• постановление ФАС Московского округа от 08.04.2010 № КА-А40/3115-10 по делу № А40-115092/09-126-758

***Отчет налогового агента
о выплате доходов
иностранным компаниям***

Отчетность налогового агента при выплате дохода иностранным организациям

Налоговый агент, выплачивающий доход иностранным организациям, должен представлять в налоговый орган «Расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов» (п. 4 ст. 310 НК РФ). Расчет представляется *независимо от того, удерживался ли с таких выплат налог.*

Форма Расчета и порядок его заполнения утверждены Приказом ФНС России от 02.03.2016 № ММВ-7-3/115.

Отчет представляется по месту регистрации российской организации до 28-го числа месяца, следующего за завершением отчетного квартала, по итогам года - до 28 марта.

Расчет включает титульный лист и три раздела:

1. Сумма налога на прибыль организаций, подлежащая уплате в бюджет по выплатам, произведенным за последний квартал (месяц) отчетного (налогового) периода, по данным налогового агента.
2. Сумма налога с выплаченных сумм доходов.
3. Расчет (информация) о выплаченных иностранным организациям доходах и удержанных налогах:
 - 3.1 «Сведения об иностранной организации — получателе дохода»
 - 3.2 «Сведения о доходах и расчет суммы налога»,
 - 3.3 «Сведения о лице, имеющем фактическое право на доход.

Если в отчетном квартале (месяце) выплат не было, раздел 3 в состав расчета не включают, письмо ФНС «О заполнении налогового расчета» от 13.04.2016 № СД-4-3/6435).

Расчет заполняется нарастающим итогом с начала года.

Стоимостные показатели заполняются в валюте выплаты вознаграждения (суммы в российских рублях округляют до целых, а суммы в иностранной валюте не округляются).

Расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов

Раздел 3. Расчет (информация) о выплаченных иностранным организациям доходах и удержанных налогах

Показатели 1	Код строки 2	Значения показателей 3
Уникальный номер	001	
3.1. Сведения об иностранной организации - получателе дохода		
Признак получателя дохода	010	1 - иностранный банк 2 - иностранная организация, доходы которой облагаются в соответствии со статьей 310.1 Налогового кодекса Российской Федерации 3 - иностранная организация - банк, доходы которого облагаются в соответствии со статьей 310.1 Налогового кодекса Российской Федерации 4 - иные иностранные организации
Полное наименование	020	
(в русской транскрипции)		
(в латинской транскрипции)		
Код страны регистрации (инкорпорации)	030	
Адрес иностранной организации	040	
Код налогоплательщика в стране регистрации (инкорпорации) / СВИФТ код	050	
Документ, подтверждающий постоянное местонахождение (резидентство) в иностранном государстве получателя дохода		
Дата документа	060	
Номер документа	070	
Код страны	080	

Раздел 3 заполняется отдельно:

– по каждой иностранной организации;

– по каждому признаку получателя дохода (строка 010 подраздела 3.1).

Если выплаты одному и тому же контрагенту относятся к разным кодам, то на каждый код заполняется отдельный раздел.

Расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов

Показатели 1	Код строки 2	Значения показателей 3
Уникальный номер	001	
3.2. Сведения о доходах и расчет суммы налога		
Порядковый номер дохода	010	
Код дохода	020	
Символ дохода	030	
Сумма дохода до удержания налога	040	
Код валюты выплаты дохода	050	
Дата выплаты дохода	060	
Ставка налога, в %	070	
Дата исчисления (удержания) налога налоговым агентом	080	
Сумма налога, удержанная у источника выплаты дохода между датами исполнения первой и второй частей РЕПО	090	
Сумма налога	100	
Срок уплаты налога в бюджет	110	
Официальный курс рубля на дату перечисления налога в бюджет	120	
Дата перечисления налога в бюджет	130	
Сумма налога в рублях	140	
Код фактического права на доход	150	
Основание применения пониженной ставки налога или освобождения от исчисления и удержания налога	160	

Подраздел 3.2 заполняется по каждому номеру получателя и перечислению вознаграждения.

Строка 030 «Символ дохода» заполняется только при расчетах с банками-нерезидентами.

По строке 040 «Сумма дохода» в общем случае приводится полная сумма выплаты. В отношении доходов от продажи недвижимости и паев (п. 1 ст. 268, п. 3 ст. 280 НК РФ) выплата уменьшается на произведенные расходы, подтвержденных документами, предоставленными нерезидентом.

Если вознаграждение не подлежит обложению налогом, то в строке 070 «Ставка налога» приводится символьное обозначение «99.99», а строки 080–140 остаются пустыми.

Наименование российской организации - эмитента эмиссионных ценных бумаг	170	
ИНН российской организации - эмитента эмиссионных ценных бумаг	180	
КПП российской организации - эмитента эмиссионных ценных бумаг	190	

Расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов

Показатели 1	Код строки 2	Значения показателей 3
Уникальный номер	001	
3.3. Сведения о лице, имеющем фактическое право на доход		
Порядковый номер дохода	010	
Код признака лица	020	1 - юридическое лицо - резидент Российской Федерации 2 - физическое лицо - резидент Российской Федерации 3 - юридическое лицо - нерезидент Российской Федерации 4 - физическое лицо - нерезидент Российской Федерации 5 - иностранная структура без образования юридического лица
Сообщение о налогообложении доходов (их части), направленное налоговым агентом в налоговый орган		
Дата сообщения	030	
Номер сообщения	040	
Документ, подтверждающий постоянное местонахождение (резидентство) в иностранном государстве		
Дата документа	050	
Номер документа	060	
Код страны	070	
Сведения о юридическом лице или иностранной структуре без образования юридического лица		
Наименование	080	
Код страны регистрации (инкорпорации)	090	
ИНН организации в Российской Федерации	100	
КПП организации в Российской Федерации	110	
Код налогоплательщика в стране регистрации (инкорпорации) / СВИФТ код	120	
Адрес за пределами Российской Федерации	130	

Продолжение Раздела 3

Раздел 3.3 представляется только при наличии сведений, что бенефициаром является отличное от получателя лицо.

Расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов

Уникальный номер	001			Продолжение Раздела 3		
Сведения о физическом лице						
Фамилия	150					
Имя	160					
Отчество	170					
Пол	180	1 - мужской; 2 - женский.	Дата рождения	190	Гражданство (код страны)	200
Место рождения	210					
Код налогоплательщика в иностранном государстве	220					
ИНН	230					
Сведения о документе, удостоверяющем личность						
Код вида документа	240	Серия и номер документа	250			
Дата выдачи документа	260					
Адрес места жительства (места пребывания) в Российской Федерации 270						
1 - место жительства 2 - место пребывания						
Почтовый индекс	Код региона					
Район						
Город						
Населенный пункт						
Улица*						
Номер дома (владения)	Номер корпуса (строения)		Номер квартиры			
Адрес места жительства (места пребывания) за пределами Российской Федерации 280						
Код страны 290						

Расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов

В разделе 2 приводятся сведения о налоге с каждого вознаграждения в разбивке по кодам дохода из приложения № 2 к Порядку заполнения.

Раздел 2. Сумма налога с выплаченных сумм доходов		
Показатели 1	Код строки 2	Значения показателей 3
Код дохода	010	
Сумма налога с начала налогового периода (в рублях)	020	
Сумма уплаченного налога с доходов, выплаченных в предыдущих отчетных периодах (в рублях)	030	
Сумма налога, уплаченная с доходов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода (в рублях)	040	
Сумма налога, по которому срок уплаты не наступил в отчетном (налоговом) периоде (в рублях)	050	



Если налог не был уплачен в отчетном периоде, но подлежит уплате или был уплачен в последующем:

- если выплата произведена в российских рублях, то сумма налога отражается в строке 050 «Налог со сроком уплаты по окончании отчетного периода» независимо от того, был ли уплачен налог до даты сдачи расчета;
- если выплата произведена в иностранной валюте, то сумма уплаченного на дату подачи расчета налога включается в строку 050, а неуплаченные суммы не отражаются ни в строке 050 раздела 2, ни в строке 040 раздела 1 (п. 4.5 и 5.7 Порядка заполнения).

Расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов

Раздел 1. Сумма налога на прибыль организаций, подлежащая уплате в бюджет по выплатам, произведенным за последний квартал (месяц) отчетного (налогового) периода, по данным налогового агента

Показатели 1	Код строки 2	Значения показателей 3
Код по ОКТМО	010	
Код бюджетной классификации	020	
Срок уплаты	030	
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (в рублях)	040	
Код бюджетной классификации	020	
Срок уплаты	030	
Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (в рублях)	040	

В разделе 1 отражаются суммы налога на прибыль, причитающиеся к уплате с доходов, которые были выплачены в последнем квартале или месяце.

Сведения приводятся в группировке по КБК.

На каждую выплату вознаграждения согласно разделу 3 заполняется блок из четырех строк.

В разделы 1 и 2 не включаются сведения о выплаченных доходах, если фактическое право на них имеют физлица (в строке 020 подраздела 3.3 указан код «2» или «4»).

**Налогообложения
доходов
в виде дивидендов**



Статья 43. Дивиденды и проценты

1. **Дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.**

2. Не признаются дивидендами:

1) **выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие вноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации;**

2) **выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;**

3) **выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности, произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.**

«Сквозной подход» при налогообложении дивидендов

Статья 312. Специальные положения

1.1. В случае, если в отношении доходов от источников в РФ **иностранная организация признает отсутствие фактического права на получение доходов,**

положения международных договоров РФ и НК **могут быть применены к иному лицу, которое имеет фактическое право на такие доходы,** а также **прямо и (или) косвенно участвует в российской организации, выплатившей доход** в виде дивидендов, с предоставлением налоговому агенту документов, указанных в настоящей статье.

В случае признания последующим лицом отсутствия фактического права на доход в виде дивидендов, право на применение положений международных договоров РФ и (или) НК возникает у последующего лица в соответствующей последовательности участия.

Если лицом, имеющим фактическое право на получение доходов в виде дивидендов и косвенно участвующим в организации, выплатившей доход в виде дивидендов, **является налоговый резидент РФ,** к налоговой базе по доходам в виде дивидендов применяется **ставка 13%** (пп. 2 п. 3 ст. 284 НК), при условии предоставления налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждающей информации (документов).

При этом **косвенное участие каждого последующего лица,** имеющего фактическое право на получение дохода, в российской организации, выплачивающей доход в виде дивидендов, **приравнивается для целей настоящей статьи к прямому участию в российской организации,** выплачивающей доход в виде дивидендов.

1.3. **Установленные особенности** распространяются на исчисление и уплату налога также в случае, если **фактическим получателем такого дохода признается физическое лицо, признаваемое налоговым резидентом РФ.** При этом применяется налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 настоящего Кодекса.

Подтверждение льготной ставки при налогообложении дивидендов

Для применения положений международных договоров РФ или порядка расчета и ставок налога, установленных Налоговым кодексом, иностранная организация, получившая доход в виде дивидендов, и лицо, имеющее фактическое право на дивиденды, должны представить налоговому агенту (п. 1.2 статьи 312 НК РФ):

- 1) подтверждение налогового резидентства получателя в соответствующем налоговом периоде (**«сертификат резидентности»**);
- 2) документальное **подтверждение признания иностранной организацией отсутствия фактического права на получение данных доходов;**
- 3) **информацию о лице, которое иностранная организация признает фактическим получателем дохода** (с указанием доли и документальным подтверждением порядка прямого участия в этой иностранной организации и косвенного участия в российской организации, являющейся источником дивидендов, а также государства (территории) налогового резидентства лица).

Подтверждение фактического получателя дохода в виде дивидендов

Письмо Минфина России от 20.01.2020 N 03-08-05/104776

При определении фактического получателя дохода в виде дивидендов для целей применения пониженных ставок, установленных международными соглашениями, иностранным акционером могут быть представлены следующие документы (информация):

1) документы, подтверждающие (опровергающие) наличие у получателя дохода права усмотрения в отношении распоряжения и пользования полученными дивидендами, в т.ч.:

- **документы, подтверждающие (опровергающие) наличие договорных или иных юридических обязательств перед третьими лицами** (местом резидентства или регистрации которых является государство, с которым РФ не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения), **ограничивающих права получателя дохода при использовании полученных дивидендов** в целях извлечения выгоды от альтернативного использования;
- **документы, подтверждающие (опровергающие) предопределенность последующей передачи получателем дохода денежных средств третьим лицам**, местом резидентства или регистрации которых является государство, с которым РФ не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения);

2) документы, подтверждающие возникновение у получателя дохода налоговых обязательств, подлежащих уплате, наличие которых подтверждает отсутствие экономии на налоге у источника в РФ при последующей передаче полученных денежных средств третьим лицам (местом резидентства или регистрации которых является государство, с которым РФ не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения);

3) документы, подтверждающие осуществление получателем дохода фактической предпринимательской деятельности в государстве, с которым РФ заключен международный договор об избежании двойного налогообложения.



Налог с дивидендов в пользу организаций

Кому выплачены дивиденды	Какой налог нужно удержать	Ставка	Когда перечислить налог в бюджет	Форма отчетности
Российская компания (независимо от системы налогообложения)	Налог на прибыль	13%	Не позднее дня, следующего за днем выплаты	Декларация по налогу на прибыль: –разд. 1.3, –раздел А листа 03, –раздел В листа 03
Российская компания при условии, что выполнены условия пп. 1 п. 3 статьи 284 НК РФ	Налог на прибыль	0%		
Иностранная компания Между Россией и страной, где компания зарегистрирована, нет соглашения об избежании двойного налогообложения либо не представлено подтверждение постоянного местонахождения в этой стране	Налог на прибыль	15%	Не позднее дня, следующего за днем выплаты	Декларация по налогу на прибыль: –разд. 1.3, – раздел А листа 03 Налоговый расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов» (Приказ ФНС России от 02.03.2016 N ММВ-7-3/115)
Иностранная компания. Между Россией и страной, где компания зарегистрирована, есть соглашение об избежании двойного налогообложения и представлено подтверждение постоянного местонахождения в этой стране	Налог на прибыль не удерживается либо удерживается по пониженной ставке, названной в международном соглашении			



Статья 284. Налоговые ставки

3. К налоговой базе **по доходам в виде дивидендов**, применяются следующие ставки:

3) **15 %** - по доходам, полученным иностранной организацией в виде дивидендов по акциям российских организаций, а также дивидендов от участия в капитале организации в иной форме.

1.1) **0 %** - по доходам, полученным **международной холдинговой компанией** в виде дивидендов при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов данная компания **не менее 365** календарных дней непрерывно владеет на праве собственности **не менее чем 15% вкладом** (долей) в уставном капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в размере не менее 15 % общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов.

1.2) **5 %** - по доходам иностранных лиц в виде дивидендов по акциям (долям) **международных холдинговых компаний**, которые являются **публичными компаниями** на дату выплаты дохода.



Статья 284. Налоговые ставки

3. К налоговой базе **по доходам в виде дивидендов**, применяются следующие ставки:

2) 13 % - по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями, не указанными в пп. 1, и по акциям, права на которые удостоверены депозитарными расписками;

1) 0 % - по доходам, полученным **российскими организациями в виде дивидендов** при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов (на день принятия решения о выходе из организации или ликвидации организации соответственно) получающая дивиденды организация в течение **не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50% вкладом (долей) в УК** выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в размере не менее 50% общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов.

Дивиденды от иностранной организации облагаются по ставке 0%, если государство ее постоянного местонахождения не включено в перечень офшорных зон, утвержденных Минфином России.

Ставка налога по доходам участника при выходе из организации или ее ликвидации

Ставки налога в виде дивидендов, установленные статьей 284 НК РФ, применяются, в том числе, **в случае выплаты дохода участнику, выходящему из организации**, если размер такой выплаты превышает сумму внесенных ранее средств.

В частности, такие доходы могут облагаться **по ставке 0%**, если выполняется условие о непрерывном **365-дневном сроке владения 50 % и более вкладом** в уставном капитале ликвидируемой компании (пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ).

При этом налог исчисляется с учетом особенностей, предусмотренных ст. 275 НК РФ.

Поэтому указанная в п. 1 ст. 284.2 НК РФ **ставка 0%**, применяемая к налоговой базе, определяемой **по доходам от операций по реализации или иного выбытия акций (долей участия)** российских организаций в рассматриваемом случае **неприменима**.

Письмо Минфина России от 11.10.2019 N 03-03-06/1/78216



Ст.312 НК РФ

Условия для ставки 0% при косвенном участии российской организации в плательщике дивидендов через цепочку иностранных компаний

«Закольцованная» выплата дивидендов, когда сначала российская организация выплачивает дивиденды иностранной компании, в которой она имеет долю прямого участия, а потом иностранная компания выплачивает дивиденды этой же российской организации.

Статья 312. Специальные положения

1.1. Если российская организация **прямо участвует в иностранной организации** и такая **иностранная организация признает отсутствие у нее фактического права на доход в виде дивидендов** по акциям этой российской организации, эта российская организация признается имеющей фактическое право на такой доход в порядке, установленном п. 1.6.

1.6. Российская организация **признается имеющей фактическое право на доход в части, соответствующей ее доле прямого участия в иностранной компании** при условии, что иностранная организация признает отсутствие у нее фактического права на доход в виде дивидендов по акциям этой российской организации.

Дивиденды по акциям иностранной организации, признавшей отсутствие у нее фактического права на доход, **должны быть выплачены российской организации в течение 120 календарных дней**, следующих за днем выплаты иностранной организации дивидендов по акциям этой российской организации.

При данных условиях **доход в виде дивидендов** по акциям российской организации, **полученных иностранной организацией**, в отношении которого российская организация признается имеющей фактическое право на доход, **освобождается от налогообложения.**

Условия для ставки 0% при участии российской организации в плательщике дивидендов через иностранную компанию

Письмо Минфина России от 25.01.2022 № 03-08-05/4564

Российская организация признается имеющей фактическое право на доход в части, соответствующей доле прямого участия в иностранной организации и не превышающей суммы дивидендов, увеличенной на соответствующую сумму налогов, удержанных у источника выплаты таких дивидендов по акциям иностранной организации.

Дивиденды по акциям иностранной организации, признавшей отсутствие у нее фактического права на доход, должны быть выплачены российской организации в течение 120 календарных дней, следующих за днем выплаты такой иностранной организации дивидендов по акциям этой российской организации.

При выполнении данных условий дивиденды по акциям российской организации, полученных иностранной компанией, в отношении которой российская организация признается имеющей фактическое право на доход, освобождается от налогообложения.

Эта российская организация обязана уведомить депозитарий, осуществляющий выплату дохода, до даты выплаты такого дохода:

- о признании иностранной организацией отсутствия у нее фактического права на доход;
- о количестве акций этой российской организации (депозитарных расписок, удостоверяющих права на акции этой российской организации), по которым выплачиваются указанные дивиденды;
- о доле прямого участия в иностранной организации.



Федеральный закон от
23.11.2020 N 374-ФЗ

Переходные правила для ставки 0% в 2021-2023гг. при косвенном участии в плательщике дивидендов

Переходные правила (01.01.2021 - 31.12.2023) для применения налоговым резидентам ставки 0% при косвенном участии в плательщике дивидендов - российской организации

п. 2 ст. 8 *Федерального закона от 23.11.2020 N 374-ФЗ*

2. Организации, являющиеся **налоговыми резидентами РФ**, могут применять ставку 0%, если имеют **фактическое право на получение доходов в виде дивидендов** и **косвенно участвуют в российской организации, выплатившей дивидендов**, если:

- 1) **доля косвенного участия** организации, признаваемой налоговым резидентом РФ, имеющей фактическое право на дивиденды, в уставном капитале российской организации, выплачивающей дивиденды, составляет **не менее 50 %**;
- 2) сумма дивидендов, фактическое право на которые имеет организация, признаваемая налоговым резидентом РФ, составляет **не менее 50 % от общей суммы распределяемых дивидендов**;
- 3) **в течение 180 календарных дней с даты выплаты дивидендов** российской организацией на счета организации, признаваемой налоговым резидентом РФ и имеющей фактическое право на дивиденды, **зачислен доход от пассивной деятельности в сумме \geq выплаченных дивидендов**, фактическое право на которые имеет организация, признаваемая налоговым резидентом РФ, за вычетом удержанного у источника в РФ налога на прибыль.



**Федеральный закон от
23.11.2020 N 374-ФЗ**

Переходные правила для ставки 0% при выплате дивидендов иностранной организации в 2021-2023гг.

Переходные правила (01.01.2021 - 31.12.2023) для применения ставки 0% иностранной компанией при косвенном участии в плательщике дивидендов - российской организации

п. 1 ст. 8 *Федерального закона от 23.11.2020 N 374-ФЗ*

1. Иностранные организации, самостоятельно признавшие себя резидентами РФ, могут применять к дивидендам ставку 0%, если:

- 1) данная организация **не менее 365** календарных дней непрерывно владеет на праве собственности **не менее чем 50% вкладом** (долей) в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50 % общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов;
- 2) государство госрегистрации иностранной организации, получающей дивиденды, и организации, выплачивающей дивиденды, **не включено в перечень офшорных зон**;
- 3) если выплачивающая дивиденды организация является российской, то **дивиденды зачислены на счета иностранной организации в российских банках**.



Статья 275. Особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях

4. Лицо, признаваемое в соответствии с НК налоговым агентом, определяет сумму налога **отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате** указанных доходов.

5. Сумма налога, подлежащего удержанию из доходов получателя дивидендов (за исключением п. 6: выплат иностранной организации, не признаваемой налоговым резидентом РФ, или действующей в интересах российского налогового резидента), исчисляется налоговым агентом по формуле:

$$H = K \times (D_1 - D_2) \times C_n \quad \text{где}$$

H - сумма налога, подлежащего удержанию;

K - отношение суммы дивидендов, подлежащих распределению в пользу получателя дивидендов, к общей сумме дивидендов, подлежащих распределению;

D₁ - общая сумма дивидендов, подлежащая распределению в пользу всех получателей;

D₂ - общая сумма дивидендов, полученных российской организацией в текущем и предыдущих отчетных (налоговых) периодах, к моменту распределения, при условии, что данная сумма дивидендов ранее не учитывалась при определении налога с дивидендов или при расчете величины зачета налога на прибыль в уменьшение НДСФЛ в соответствии с п. 3.1 ст. 214 НК;

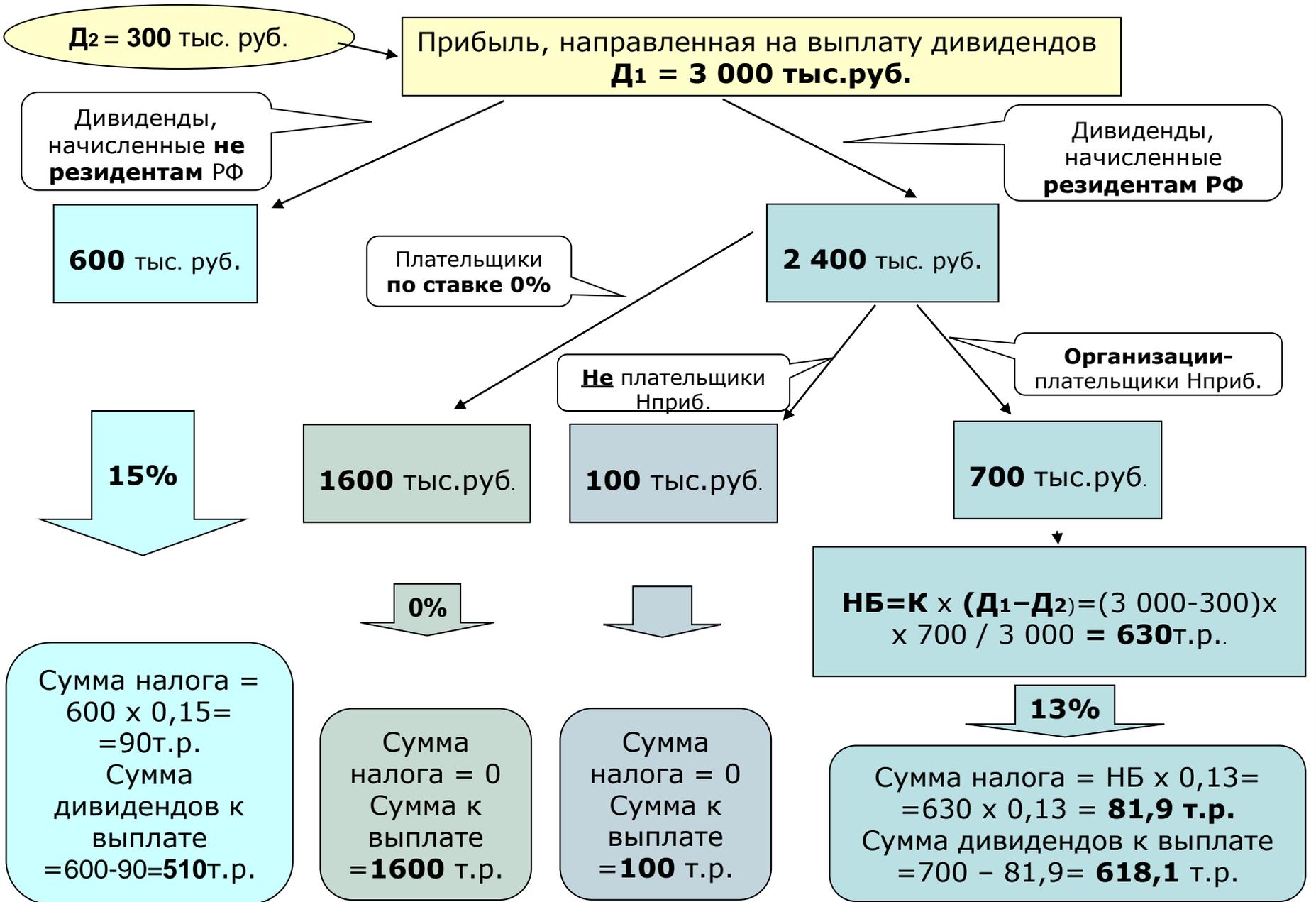
C_n - налоговая ставка, установленная пп.1 или 2 пункта 3 ст. 284 (т.е. **0% или 13%**).

Не учитываются в D₂ дивиденды, к которым применяется ставка 0% (пп.1 и 1.1. п.3 ст. 284 НК), в т.ч. полученные от иностранных организаций,

- фактическим источником выплаты которых являются российские организации, на которые налогоплательщик имеет фактическое право;
- на которые получатель имеет фактическое право в соответствии с п. 1.6 ст. 312 НК;
- к которым в соответствии с международным договором РФ применена ставка < 13%.

Если **H < 0**, обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится.

Расчет налога при выплате дивидендов



Квалификация промежуточных дивидендов, если по итогам года чистая прибыль меньше выплат

Если по итогам года **чистая прибыль организации оказалась меньше выплаченных ею дивидендов** (распределенной прибыли) за квартал, полугодие или девять месяцев, то для целей налогообложения эти дивиденды **не переqualифицируются**.

В действующем законодательстве РФ **нет норм, изменяющих экономическую квалификацию выплаченных дивидендов** (распределенной прибыли) в случаях, когда размер чистой прибыли компании, определенный по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности, меньше, чем величина дивидендов (распределенной прибыли), выплаченных этой организацией на основании соответствующих решений, принятых по результатам квартала, полугодия, девяти месяцев отчетного года.

Письмо Минфина России от 15.10.2020 №03-03-10/90152, Письмо ФНС России от 19.10.2020 №СД-4-3/17130

Отражение в декларации налога с дивидендов

Лист 03

Расчет налога на прибыль организаций с доходов, удерживаемого налоговым агентом (источником выплаты доходов)

Раздел А. Расчет налога с доходов в виде дивидендов

(доходов от долевого участия в других организациях, созданных на территории Российской Федерации)

Категория налогового агента 1 – организация - эмитент ценных бумаг (организация, распределяющая прибыль)
 2 – организация, выплачивающая доход по ценным бумагам, эмитентом которых не является

ИНН организации - эмитента ценных бумаг организациям, имеющим код категории налогового агента "1", данную строку не заполняют

Вид дивидендов 1 – промежуточные дивиденды
 2 – по результатам финансового года

Налоговый (отчетный) период (код) Отчетный год

Показатели 1	Код строки 2	Сумма в рублях 3
Общая сумма дивидендов, подлежащая распределению российской организацией в пользу всех получателей (Д1)	001	
Сумма дивидендов, подлежащих выплате акционерам (участникам) в текущем налоговом периоде – всего	010	
в том числе:		
дивиденды, начисленные получателям дохода – российским организациям	020	
в том числе:		
дивиденды, налоги с которых исчислены по ставке 0 %	021	
дивиденды, налоги с которых исчислены по ставке 13 %	022	
дивиденды, налоги с которых исчислены по иной ставке	023	
дивиденды, распределяемые в пользу акционеров (участников), не являющихся налогоплательщиками	024	
дивиденды, начисленные получателям дохода – физическим лицам, являющимся налоговыми резидентами Российской Федерации	030	
Дивиденды, начисленные получателям дохода – международным холдинговым компаниям	035	
в том числе:		
дивиденды, налоги с которых исчислены по ставке 0 %	036	
дивиденды, налоги с которых исчислены по иной ставке	037	
дивиденды, начисленные получателям дохода – иностранным организациям	040	
из них:		
фактическими получателями дохода являются российские организации	041	
дивиденды, начисленные получателям дохода – физическим лицам, не являющимся налоговыми резидентами Российской Федерации	050	
из строк (040 - 041), 050 – дивиденды, налоги с которых согласно международным договорам исчислены:		
по ставке 0 %	051	
по ставке до 5 % включительно	052	
по ставке свыше 5 % до 10 % включительно	053	
по ставке свыше 10 %	054	

Лист 03 заполняется **применительно к каждому решению о распределении прибыли.**

Если в текущем периоде осуществляются выплаты по результатам нескольких решений, то представляют несколько листов 03.

Декларация подается за тот квартал, когда выплачивались дивиденды, и за все последующие периоды до конца года.

В случае выплаты дивидендов **только физлицам** организация не является налоговым агентом по налогу на прибыль, поэтому **лист 03 можно не заполнять.**

«Категория налогового агента»:

- организации-эмитенты ценных бумаг - код 1, при этом "ИНН организации - эмитента ценных бумаг" не заполняется.
- организации, выплачивающие доходы по ценным бумагам, эмитентом которых не являются - код "2".

«Вид дивидендов»:

- при промежуточной выплате - код "1",
- по результатам года - код "2".

Стр. 001 - общая сумма дивидендов, распределенная по конкретному решению всем получателям (**Д 1**)

Стр. 010 - сумма дивидендов акционерам, по отношению к которым организация выступает налоговым агентом

Отражение в декларации налога с дивидендов

Лист 03 (продолжение Раздела А)		
Показатели 1	Код строки 2	Сумма в рублях 3
Дивиденды, перечисленные лицам, не являющимся получателями дохода	070	
Дивиденды, полученные самим налоговым агентом в предыдущих и в текущем налоговых периодах до распределения дивидендов между акционерами (участниками) в том числе без учета полученных дивидендов, налог с которых исчислен по ставке 0 % и по иным основаниям, указанным в абзаце седьмом пункта 5 статьи 275 Налогового кодекса Российской Федерации	080	
Сумма дивидендов, распределяемая в пользу всех получателей, уменьшенная на показатель строки 081 (Д1 - Др)	081	
Сумма дивидендов, используемая для исчисления налогов:	090	
по российским организациям (по налоговой ставке 13 %)	091	
по российским организациям (по налоговой ставке 0 %)	092	
по российским организациям (по иным налоговым ставкам)	093	
по международным холдинговым компаниям (по налоговой ставке 0%)	094	
по международным холдинговым компаниям (по иным налоговым ставкам)	095	
Исчисленная сумма налога, подлежащая уплате в бюджет	100	
Сумма налога, начисленная с дивидендов, выплаченных в предыдущие отчетные (налоговые) периоды	110	
Сумма налога, начисленная с дивидендов, выплаченных в последнем квартале (месяце) отчетного (налогового) периода	120	

Стр. 080 - общая сумма дивидендов, полученная организацией – источником выплаты.

Стр. 081 – «чистые» дивиденды, учитываемые в расчете налоговой базы (Д2)

Стр. 090 = (Д1 - Д2)

НДФЛ при выплате дивидендов физлицам

С 2021 года при выплате дивидендов налоговым резидентам РФ расчет НДФЛ производится налоговым агентом на дату фактической выплаты дохода **нарастающим итогом с начала налогового периода** с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога (п. 3 ст. 226 НК РФ в ред. Федерального закона от 23.11.2020 № 372-ФЗ).

Поэтому при приобретении физлицом в течение года статуса налогового резидента НДФЛ с дивидендов, выплаченных ему с начала года, необходимо пересчитать по ставкам, применяемым для резидентов и с зачетом ранее удержанного НДФЛ.

В 2022 г. прогрессивная ставка применяется отдельно к каждой налоговой базе, указанной в п. 2.1 ст. 210 НК РФ, в т.ч. в отношении доходов от долевого участия (п. 3 ст. 2 Федерального закона от 23.11.2020 № 372-ФЗ).

В дальнейшем база для применения ставки 15 % будет определяться по совокупности всех налоговых баз, установленных п. 2.1 ст. 210 НК РФ



Ситуация	Ставка НДФЛ
Получатель дивидендов – налоговый резидент, налоговая база по доходам от долевого участия за год не превышает 5 млн. руб.	13%
Получатель дивидендов – налоговый резидент РФ, налоговая база по доходам от долевого участия за год превышает 5 млн. руб.	650 000 руб. + 15% с суммы, превышающей 5 млн руб.
Получатель дивидендов – нерезидент РФ при отсутствии соглашения об избежании двойного налогообложения с той страной, резидентом которой является физлицо	15%
Получатель дивидендов – нерезидент РФ при наличии соглашения об избежании двойного налогообложения с той страной, резидентом которой является физлицо	Ставка, предусмотренная соглашением

НДФЛ, удержанный с дивидендов в день их выплаты физлицу, нужно перечислить в бюджет не позднее дня, следующего за днем выплаты (п. 4, п. 6 ст. 226 НК РФ).



Статья 214. Особенности уплаты налога на доходы физических лиц в отношении доходов от долевого участия в организации

3¹. Налог на прибыль организаций, исчисленный и удержанный в отношении дивидендов, полученных российской организацией, **подлежит зачету** при определении суммы налога, подлежащей уплате в отношении доходов налогового резидента РФ, от долевого участия в этой российской организации, **пропорционально доле такого участия**.

Сумма налога на прибыль, подлежащая зачету: $Z_{\text{НП}} = Б_3 \times 0,13$

где $Z_{\text{НП}}$ - сумма налога на прибыль организаций, подлежащая зачету;

$Б_3$ - база для определения суммы налога на прибыль, подлежащей зачету.

$Б_3$ = наименьшая из двух величин

Сумма начисленных
физлицу дивидендов

$Д_2$ = Общая сумма
дивидендов, полученных
русской
организацией

x

$К$ = Доля дивидендов,
причитающихся получателю, в
общей сумме, подлежащей
распределению

Сумма дивидендов в
пользу получателя

Общая сумма
распределяемых дивидендов

Данный порядок применяется с 2021 г. в отношении дивидендов, независимо от того, за какой период они начислены (за 2020г., 2019 г. и др.).

Применяется также, если фактическими получателями дохода в виде дивидендов, выплачиваемых иностранной компанией, являются физлица - налоговые резиденты РФ.

Общая сумма дивидендов к распределению российской организацией в адрес физических и юридических лиц — 50 000 тыс. руб. (D_1)

Сумма дивидендов, полученных этой организацией от других российских компаний, с которых удержан налог по ставке 13%, и не учтенных ранее в расчете дивидендов — 10 000 тыс. руб. (D_2)

Сумма дивидендов, причитающаяся физлицу - налоговому резиденту РФ = 6 000 тыс. руб.

Расчет НДФЛ:

1) Сумма доходов физлица, в отношении которых рассчитывается НДФЛ: **6 000 000 руб.**

2) Доля дивидендов, причитающихся получателю, в общей сумме, подлежащей распределению $K = 6\,000\,000 : 50\,000\,000 = 0,12$

3) Сумма дивидендов, полученных от других российских компаний, приходящихся на долю данного физлица $D_2 \times K = 10\,000\,000 \times 0,12 = 1\,200\,000$ руб.

B_3 - база для определения суммы налога на прибыль, подлежащей зачету при расчете НДФЛ с дивидендов физлица, определяется как **минимальная из двух величин:**

- Сумма начисленных физлицу дивидендов **6 000 000 руб.**
- Сумма дивидендов, полученных от других российских компаний, приходящихся на долю данного физлица **1 200 000 руб.**

$B_3 = 1\,200\,000$ руб.

Сумма налога на прибыль, подлежащая зачету при расчете НДФЛ:

$Z_{\text{нп}} = B_3 \times 0,13 = 1\,200\,000 \times 0,13 = 156\,000$ руб.

Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию при выплате дивидендов:

$\text{НДФЛ} = 5\,000\,000 \times 0,13 + 1\,000\,000 \times 0,15 - 156\,000 = 800\,000 - 156\,000 = 644\,000$ руб.

НДФЛ при отказе участника от дивидендов

Согласно п. 2 ст. 214 Кодекса, **если источником дохода налогоплательщика, полученного в виде дивидендов, является российская организация, указанная организация признается налоговым агентом и определяет сумму налога отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов по ставке, предусмотренной п. 4 ст. 224 Кодекса, в порядке, предусмотренном ст. 275 Кодекса.**

Пунктом 4 ст. 226 Кодекса установлено, что налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 223 Кодекса **дата фактического получения дохода в денежной форме определяется как день выплаты указанного дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц.**

Возможность отказа налогоплательщика от получения дивидендов действующим законодательством не предусмотрена.

День отказа налогоплательщика от причитающихся ему дивидендов в пользу организации, которая их выплачивает, по нашему мнению, является датой фактического получения дохода, который подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц на общих основаниях.

Письмо Минфина РФ от 23.10.2019 № 03-04-06/81252