

## Налоговые проблемы в санкционной реальности

Помощь государства налогоплательщикам: работает ли «спасательный круг».



**Екатерина Субботина**

Руководитель практики, ФБК Legal  
+7-977-282-55-46 (TG, Whatsapp)  
[Ekaterina.Subbotina@fbk.ru](mailto:Ekaterina.Subbotina@fbk.ru)



# Кейс 1

Прекращение  
взаимозависимости дочерних  
компаний: как избежать «платы  
за воздух»?

# Конфликт существа и формы: применение положений раздела V.1

## Принудительная ликвидация КИК за рубежом: Взаимозависимость прекращена?

Санкции  
Приложение 1 к  
Регламенту ЕС  
269/2014

- замораживание активов и платежей



Решение суда о  
ликвидации

- Процедура ликвидации
- КИК управляются ликвидаторами



Решение суда об утрате  
контроля материнской  
компании над КИК

- «Презумпция контроля материнской компании опровергнута»
- Ликвидаторы являются единственными лицами, имеющими право распоряжаться активами КИК
- Ликвидационный остаток не может быть предоставлен материнской компании, если не будет изменено законодательство и не будет вынесено отдельное решение суда

# Конфликт существа и формы: применение положений раздела V.1

## Понятие взаимозависимости

### П.1 ст. 105.1 НК РФ (сущностной критерий)

- Если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные в настоящем пункте лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения
- для признания взаимной зависимости лиц **учитывается влияние, которое может оказываться в силу участия одного лица в капитале других лиц**, в соответствии с заключенным между ними соглашением, либо при наличии иной возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицам.

### П.2 ст. 105.1 НК РФ: (формальный критерий)

#### с учетом п.1 этой же статьи:

- взаимозависимыми лицами признаются организации в случае, если одна организация прямо и (или) косвенно участвует в другой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов.
- лицо и организация, которые в соответствии со статьей 25.13 настоящего Кодекса признаются в целях настоящего Кодекса соответственно контролирующим лицом и контролируемой иностранной компанией

# Конфликт существа и формы: применение положений раздела V.1

## Понятие КИК

### П. 3 ст. 25.13 НК РФ: (формальный критерий):

- контролирующим лицом иностранной организации признается юридическое лицо, доля участия которого в этой организации составляет более 25 процентов, либо более 10 процентов (если доля участия российских резидентов составляет более 50 процентов).

### П.7, п. 12 ст. 25.13 НК РФ (сущностной критерий):

- под осуществлением контроля понимается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые этой организацией в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода) после налогообложения в силу прямого или косвенного участия в такой организации, участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и этой организацией и (или) иными лицами.
- Контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица в целях настоящего Кодекса **также** признается иное лицо, не являющееся ее учредителем (основателем), если такое лицо осуществляет контроль над такой структурой и при этом в отношении этого лица выполняется хотя бы одно из следующих условий:
  - 1) такое лицо имеет фактическое право на доход (его часть), получаемый такой структурой;
  - 2) такое лицо вправе распоряжаться имуществом такой структуры;
  - 3) такое лицо вправе получить имущество такой структуры в случае ее прекращения (ликвидации, расторжения договора).

# Конфликт существа и формы: применение положений раздела V.1

## Правила налогообложения сделок между взаимозависимыми лицами

### Ст. 105.3 НК РФ:

В случае, если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с настоящим разделом сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

### Оптимизм Минфина РФ :

*«...введенные отдельными государствами меры, ограничивающие права российских юридических и физических лиц в отношении принадлежащих им долей в иностранных организациях, являющихся налоговыми резидентами этих государств, **носят временный характер....***

## Кейс 2

Астрент: обязывает ли метод начисления облагать несуществующий доход

# Препятствия в доступе к правосудию подсанкционному лицу

## Запрет инициировать или продолжать разбирательство по спорам с участием лиц, в отношении которых введены меры ограничительного характера

### Ст. 248.2 АПК РФ

- П.1: Лицо, в отношении которого инициировано разбирательство в иностранном суде, международном коммерческом арбитраже, находящихся за пределами территории Российской Федерации, по спорам, указанным в статье 248.1 настоящего Кодекса, или при наличии доказательств того, что такое разбирательство будет инициировано, вправе обратиться в арбитражный суд субъекта Российской Федерации по месту своего нахождения или месту жительства с заявлением **о запрете инициировать или продолжать такое разбирательство в иностранном суде**, международном коммерческом арбитраже, находящихся за пределами территории Российской Федерации, в порядке, установленном настоящей статьей.
- П.10: Арбитражный суд на основе принципов справедливости, соразмерности и недопустимости извлечения выгоды из незаконного или недобросовестного поведения по требованию заявителя вправе **присудить в его пользу денежную сумму, подлежащую взысканию с лица, в отношении которого вынесен запрет инициировать или продолжать разбирательство в иностранном суде**, международном коммерческом арбитраже, находящихся за пределами территории Российской Федерации, на случай неисполнения им судебного акта. Размер подлежащей взысканию арбитражным судом денежной суммы не должен превышать размера исковых требований, предъявленных в иностранном суде, международном коммерческом арбитраже, находящихся за пределами территории Российской Федерации, и понесенных стороной спора судебных расходов.

# Налогообложение астрента: кассовый метод?

## Новый пп. 14.5 п. 4 ст. 271 НК РФ

Суды присуждают в пользу российских компаний договорные санкции и убытки за нарушение контрактов, но реальное получение средств в силу санкционных ограничений может быть проблематичным.

Для того, чтобы у российских компаний не возникала обязанность платить с этих сумм налог на прибыль по факту их присуждения, Федеральным законом № 259 от 08.08.2024 введена новая норма, согласно которой **такие доходы облагаются налогом только по мере получения денежных средств (имущества, имущественных прав), но не позднее 31.12.2026**

*14.5) дата поступления денежных средств (имущества, имущественных прав), но не позднее 31 декабря 2026 года - по доходам в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба), подлежащих уплате на основании решения суда, вступившего в законную силу, но не ранее 5 марта 2022 года, иностранной организацией, местом регистрации которой является государство, совершающее в отношении Российской Федерации, российских юридических и физических лиц недружественные действия, и (или) российской организацией, являющейся солидарным ответчиком этой иностранной организации;*

### Астрент - ?

# Налогообложение астрента: метод начисления

## Момент учета дохода

### Ст. 250 НК РФ Внереализационные доходы:

- П.3: в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, **штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств**, а также сумм возмещения убытков или ущерба

### Ст. 271 НК РФ Порядок признания доходов при методе начисления

- Подп.4 п.:4 . дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда - по доходам в виде штрафов, пеней и (или) иных санкций **за нарушение договорных или долговых обязательств**, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба), если иное не предусмотрено подпунктами 14.5 и 15 настоящего пункта;
- П. 1: (**Общее правило**) В целях настоящей главы доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления)

## Астрент отсутствует - ?

# Налогообложение астрента: метод начисления

Письмо ФНС России от 30.12.2022 № БВ-4-7/17924@ «О направлении Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2022 года по вопросам налогообложения», Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 12.07.2022 по делу № А76-4651/2021

- *Закрепленным в пункте 1 статьи 41 Налогового кодекса Российской Федерации общим принципом определения дохода как извлеченной налогоплательщиком экономической выгоды необходимо руководствоваться в нормативном единстве с предписаниями пункта 3 статьи 3 Кодекса, согласно которым **налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными** (постановление Президиума Верховного Суда Российской Федерации от 22.07.2015 № 8ПВ15).*
- *Метод начисления (пункт 1 статьи 271 Кодекса) признает доход полученным при любом увеличении имущественной сферы налогоплательщика и позволяет обеспечить равное распределение налогового бремени среди плательщиков вне зависимости от того, за счет каких именно активов (полученного в денежной или иной форме имущества) произошло увеличение благосостояния хозяйствующего субъекта. При этом предполагается, что полученные активы, в том числе права (требования) к третьим лицам, учитываемые в качестве дебиторской задолженности, **как правило, являются ликвидными, то есть могут быть трансформированы налогоплательщиком в денежные средства по его усмотрению**, например, путем совершения сделок по их отчуждению (уступке). Применение метода начисления позволяет исключить риски, связанные с минимизацией налогообложения при избежании или сокрытии расчетов в денежной форме между контрагентами (статья 54.1 Кодекса).*

## Кейс 3

Прибыль КИК, ликвидируемой в недружественной юрисдикции:  
недоработки поправок о  
корректировке прибыли

# Учет прибыли КИК в условиях санкций:

## Корректировка по п. 1.2. ст. 25.15 НК РФ

- Право уменьшить прибыль КИК вместо дивидендов на расчетную величину, определенную по ст. 309.1 НК РФ, при одновременном соответствии условиям:
  - 1) санкции в отношении налогоплательщика или группы (запрет на проведение расчетов и (или) осуществление (исполнение) операций (сделок), препятствие принятию решений о распределении прибыли, объявлению и (или) осуществлению выплаты дивидендов (распределенной прибыли) указанной компанией и (или) иной контролируемой налогоплательщиком иностранной компанией, являющейся акционером (участником) указанной компании.
  - 2) выплата соответствующих дивидендов (распределенной прибыли) (в том числе в неденежной форме) не производилась;
  - 3) государство (территория) постоянного места нахождения указанной компании не включено в утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

# Учет прибыли КИК в условиях санкций:

## Корректировка по п. 1.2. ст. 25.15 НК РФ

### П. 1.3. ст. 25.15 НК РФ:

Ранее неучтенная прибыль подлежит учету (!) в случае:

- прекращения выполнения хотя бы одного из условий, установленных пунктом 1.2,
- **утраты налогоплательщиком статуса контролирующего лица (за исключением случаев утраты такого статуса в результате введенных иностранными государствами...мер ограничительного характера, заключающихся в лишении указанного налогоплательщика прав на прибыль (доходы) и имущество контролируемой иностранной компании)**

**Как можно утратить статус контролирующего лица в результате санкций? Статус определен формальными признаками (п. 3 ст. 25.13 НК РФ - доля).**

**А если сам налогоплательщик подал уведомление о прекращении участия (в порядке абзаца 8 п.3 ст. 25.14 НК РФ (в связи с введением принудительного внешнего управления) - это утрата статуса в результате санкций?**

- **принятия решения о ликвидации указанного налогоплательщика или контролируемой иностранной компании (за исключением случаев ликвидации контролируемой иностранной компании в результате введенных иностранными государствами....мер ограничительного характера, заключающихся в лишении указанного налогоплательщика прав на прибыль (доходы) и имущество контролируемой иностранной компании)**

**Как доказать ликвидацию в результате санкций?**

# Спасибо за внимание!

ул. Мясницкая, 44/1,  
Москва, Россия 101000

T: (495) 737 5353  
Ф: (495) 737 5347  
E: [fbk@fbk.ru](mailto:fbk@fbk.ru)

[fbk.ru](http://fbk.ru)

[fbk-pravo.ru](http://fbk-pravo.ru)

[fbkcs.ru](http://fbkcs.ru)



**Екатерина  
Субботина**

Руководитель пр.  
ФБК Legal  
+7-977-282-55-46  
Whatsapp)  
[Ekaterina.Subboti](mailto:Ekaterina.Subboti)

