



Вопрос: О документах, подтверждающих фактическое право иностранной организации на получение дохода в целях налога на прибыль.

**Ответ:**

## **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

### **ПИСЬМА**

**от 20 февраля 2017 г. N 03-08-05/9676, от 20 февраля 2017 г. N 03-08-05/9680**

Департамент налоговой и таможенной политики в связи с письмом в отношении применения положений налогового законодательства Российской Федерации сообщает следующее.

Федеральным [законом](#) от 15.02.2016 N 32-ФЗ в [пункт 1 статьи 312](#) Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) внесены изменения, согласно которым с 1 января 2017 года при применении положений международных договоров Российской Федерации иностранная организация помимо подтверждения постоянного местонахождения в государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор по вопросам налогообложения, должна представить налоговому агенту, выплачивающему доход, подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода.

Согласно [статье 7](#) Кодекса если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Лицом, имеющим фактическое право на доходы, в целях Кодекса и применения международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения признается лицо, которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, либо контроля над организацией, либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этим доходом, либо лицо, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться таким доходом. При определении лица, имеющего фактическое право на доходы, учитываются функции, выполняемые лицами, указанными в [пункте 1 статьи 312](#) Кодекса, а также принимаемые ими риски.

То есть при применении международных соглашений в части предоставления права на использование льгот (пониженных ставок и освобождений) при налогообложении пассивных видов доходов от источников в Российской Федерации необходимо оценить, является ли лицо, претендующее на применение льгот (пониженных ставок и освобождений), предусмотренных соглашением, фактическим получателем соответствующего 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 для целей применения пониженных ставок, установленных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, могут приниматься во внимание следующие документы (информация):

1) документы (информация), подтверждающие (опровергающие) наличие у получателя дохода права усмотрения в отношении распоряжения и пользования полученным доходом, в том числе:

документы, подтверждающие (опровергающие) наличие договорных или иных юридических обязательств перед третьими лицами (местом резидентства или регистрации которых является государство (территория), с которым Российской Федерацией не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения), ограничивающих права получателя дохода при использовании полученных доходов 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 (территория), с которым Российской Федерацией не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения);

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

3) документы (информация), подтверждающие осуществление получателем дохода в государстве (территории), местом регистрации или резидентства которого является государство (территория), с которым Российской Федерацией заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, фактической предпринимательской деятельности.

По нашему мнению, отсутствие в [Кодексе](#) 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.

Одновременно сообщается, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм, не конкретизирует нормативные предписания и не является нормативным правовым актом. Письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют налогоплательщикам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора Департамента

---

---

А.А.СМИРНОВ

---



Вопрос: Работник российской организации проходил обучение в образовательном учреждении, которое находится в США. Обучени...

**Вопрос:** Работник российской организации проходил обучение в образовательном учреждении, которое находится в США. Обучение проходило в режиме онлайн посредством сети Интернет и оплачивалось российской организацией. Является ли российская организация налоговым агентом по НДС и налогу на прибыль при выплате вознаграждения американской организации за обучение?

**Ответ:** Если услуги по обучению в онлайн-формате оказала организация США, не имеющая представительства на территории РФ, то у российской организации не возникает обязанности налогового агента ни по налогу на прибыль (при условии предоставления иностранной организацией подтверждения постоянного местонахождения в США, а также фактического права на получение дохода), ни по НДС.

**Обоснование:** Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации ([п. 1 ст. 24 НК РФ](#)).

Особенности налогообложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и получающих доходы от источников в Российской Федерации, регулируются положениями [ст. 309 НК РФ](#). В силу [ст. 7 НК РФ](#) нормы международных договоров имеют приоритет над положениями [НК РФ](#).

Между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки заключен Договор об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (подписан в г. Вашингтоне 17.06.1992) (далее - Договор), согласно [п. 1 ст. 19](#) которого виды доходов лица с постоянным местопребыванием в одном Договаривающемся Государстве, о которых не говорится в предыдущих статьях Договора, независимо от места их возникновения облагаются налогом только в этом Государстве.

Услуги по обучению (образованию) в [Договоре](#) не значатся, соответственно, в силу [п. 1 ст. 19](#) Договора доходы от оказанных услуг подлежат налогообложению в США.

При этом до выплаты дохода американская организация должна предоставить российской организации подтверждение, заверенное компетентным органом, что она имеет постоянное местонахождение в США, а также подтверждение фактического права на получение дохода ([п. 1 ст. 312 НК РФ](#)).

Что касается подтверждения того, что иностранная организация имеет фактическое право на получение дохода, то согласно разъяснениям финансового ведомства отсутствие в [НК РФ](#) 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 20.02.2017 N 03-08-05/9676, 03-08-05/9680).

Объектом налогообложения по НДС признаются реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, а также передача имущественных прав ([п. 1 ст. 146 НК РФ](#)).

---

При этом порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения НДС установлен ст. 148 НК РФ, согласно [пп. 3 п. 1](#) которой местом реализации работ (услуг) признается территория Российской Федерации, если услуги в сфере образования (обучения) фактически оказываются на территории Российской Федерации.

По нашему мнению, при оказании услуг организацией по дистанционному обучению в онлайн-формате через сеть Интернет местом реализации услуг является территория США, поскольку при реализации образовательных программ с применением электронного обучения, дистанционных образовательных технологий местом осуществления образовательной деятельности является место нахождения организации, осуществляющей образовательную деятельность, или ее филиала независимо от места нахождения обучающихся ([ч. 4 ст. 16](#) Федерального закона от 29.12.2012 N 273-ФЗ "Об образовании в Российской Федерации").

Таким образом, в рассматриваемой ситуации российская организация не является налоговым агентом.

О.В. Егорова  
ООО "ПРАВО-Конструкция"  
Региональный информационный центр  
Сети КонсультантПлюс

18.06.2020



Как отразить в учете российской производственной организации расходы на получение доступа для участия в вебинаре, организуемом через Интернет иностранной компанией, не имеющей представительства на территории РФ?

Согласно условиям договора иностранная компания (исполнитель) организует участие российской организации (заказчика) в вебинарах (онлайн-семинарах) путем предоставления доступа к соответствующим видеоконференциям через сеть Интернет в режиме реального времени. Факт оказания услуг подтверждается актом приемки-сдачи оказанных услуг, подписываемым сторонами договора. Услуги оказываются на основании 100%-ной предоплаты. Стоимость услуг, оказанных иностранной компанией, составила 1000 евро. Участие организации в вебинарах направлено на обсуждение и решение сложных технических вопросов, непосредственно связанных с основной производственной деятельностью организации. В налоговом учете организация применяет метод начисления.

Курс евро, установленный Банком России на дату перечисления предоплаты, составил (условно) 41,20 руб/евро.

### **Гражданско-правовые отношения**

По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги в сроки и в порядке, которые указаны в договоре возмездного оказания услуг (**п. п. 1, 2 ст. 779, п. 1 ст. 781** Гражданского кодекса РФ) <1>.

По условиям договора услуги оказываются на условиях 100%-ной предоплаты, перечисленной в иностранной валюте. Такие валютные операции между организацией - резидентом РФ (заказчиком) и организацией - нерезидентом РФ (исполнителем) осуществляются без ограничений (**п. 2 ст. 140, п. 3 ст. 317** ГК РФ, **ст. 6** Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле").

### **Бухгалтерский учет**

Записи в регистрах бухгалтерского учета по счетам учета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производятся организацией в рублях (**абз. 1 п. 20** Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006), утвержденного Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н).

Сумма предоплаты, перечисленная иностранной компании, расходом не признается и отражается в составе дебиторской задолженности обособленно (например, на отдельном аналитическом счете). При этом производится запись по дебету счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и кредиту счета 52 "Валютные счета" (**п. п. 3, 16** Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н, **Инструкция** по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н). Указанная сумма дебиторской задолженности определяется в рублях по курсу Банка России, установленному на дату перечисления предоплаты, и впоследствии не пересчитывается (**п. п. 4, 5,**

---

6, 9, 10 ПБУ 3/2006).

Стоимость услуг, оказанных иностранной компанией (исчисленная по курсу, действующему на дату перечисления предоплаты), на дату подписания акта приемки-сдачи оказанных услуг признается в данном случае расходом по обычным видам деятельности (п. п. 5, 7, 8, 16 ПБУ 10/99). При этом в бухгалтерском учете организации производится запись по дебету счета учета затрат на производство, например, счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 60 (Инструкция по применению Плана счетов).

Поскольку величина указанного расхода определяется исходя из суммы предоплаты, пересчитанной в рубли по курсу евро, установленному Банком России на дату ее перечисления, курсовые разницы по расчетам с иностранной компанией у организации не возникают (абз. 3 п. 9, п. 11 ПБУ 3/2006).

### **Налог на добавленную стоимость (НДС)**

Объектом налогообложения по НДС признается реализация товаров, работ или услуг на территории РФ (пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ). При этом российские организации, приобретающие у не состоящих на учете в налоговых органах РФ иностранных лиц товары, работы или услуги, местом реализации которых признается территория РФ, являются налоговыми агентами по НДС (п. п. 1, 2 ст. 161 НК РФ).

Порядок определения места реализации работ (услуг) в целях применения НДС установлен ст. 148 НК РФ.

Заметим, что Минфин России не рассматривает услуги по проведению конференций, семинаров, форумов и других аналогичных мероприятий (в том числе и услуги по организации доступа к аудио- или видеоконференциям через сеть Интернет) в качестве услуг, поименованных в пп. 1 - 4.1, 4.3 п. 1 ст. 148 НК РФ, и, следовательно, место реализации данных услуг определяется по месту осуществления деятельности организации, оказывающей такие услуги, на основании пп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ (по данному вопросу см. Письма Минфина России от 15.06.2011 N 03-07-15/17, от 05.03.2010 N 03-07-08/56, а также консультацию ведущего советника отдела косвенных налогов Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России А.Н. Лозовой от 14.09.2010) <2>.

Поскольку в данном случае услуги по предоставлению доступа к видеоконференциям через сеть Интернет оказываются иностранной компанией, не имеющей постоянного представительства на территории РФ, местом реализации данных услуг территория РФ не признается и российская организация при выплате доходов иностранной компании налоговым агентом по НДС не является.

### **Налог на прибыль организаций**

Сумма перечисленной предоплаты не признается расходом организации (п. 14 ст. 270 НК РФ).

Как уже было сказано выше, в данном случае участие в вебинарах направлено на обсуждение и решение сложных технических вопросов, связанных с основной производственной деятельностью организации.



Следовательно, затраты на участие сотрудников организации в вебинаре являются экономически оправданными и могут быть учтены в составе расходов для целей налогообложения прибыли при условии их документального подтверждения (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Таким образом, стоимость услуг, оказанных иностранной компанией, может быть учтена в составе расходов на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ как другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией <3>.

Если иное не установлено учетной политикой организации, данные расходы являются косвенными и признаются на дату подписания акта приемки-сдачи оказанных услуг (пп. 3 п. 7 ст. 272, абз. 4, 9, 10 п. 1 ст. 318 НК РФ).

При признании указанных расходов у организации не возникает курсовых разниц, поскольку расходы признаются в сумме, исчисленной по курсу Банка России, действовавшему на дату перечисления предоплаты (п. 11 ст. 250, пп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ).

В соответствии с п. 2 ст. 309 НК РФ доходы, полученные иностранной компанией от оказания услуг по предоставлению доступа к видеоконференциям через сеть Интернет, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ в соответствии со ст. 306 НК РФ, не подлежат обложению налогом на прибыль у источника выплаты дохода.

Следовательно, российская организация не является налоговым агентом в части уплаты налога на прибыль с дохода, выплачиваемого иностранной компанией по данной операции <4>.

#### Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок

К балансовому счету 60:

60-ав "Расчеты по авансам (предоплате) выданным";

60-р "Расчеты за оказанные услуги".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату перечисления предоплаты				
Перечислена предоплата иностранной компании (1000 x 41,20)	60-ав	52	41 200	Выписка банка по валютному счету
На дату подписания акта приемки-сдачи оказанных услуг				
Стоимость услуг иностранной компании признана в составе расходов по обычным видам деятельности	20	60-р	41 200	Акт приемки-сдачи оказанных услуг
Сумма предоплаты зачтена в счет оплаты оказанных услуг	60-р	60-ав	41 200	Бухгалтерская справка

-----



<1> Поскольку договор на оказание услуг заключен между российской организацией и иностранной компанией, стороны договора могут при заключении договора или в последующем выбрать по соглашению между собой право, которое подлежит применению к их правам и обязанностям по этому договору (п. 1 ст. 1210 ГК РФ). В данной схеме исходим из предположения, что стороны по соглашению сторон применяют российское право.

Напомним, что при отсутствии соглашения сторон о подлежащем применению праве к договору применяется право страны, с которой договор наиболее тесно связан (п. 1 ст. 1211 ГК РФ). Если иное не вытекает из закона, условий или существа договора либо совокупности обстоятельств дела, правом страны, с которой договор наиболее тесно связан, считается право страны, где находится основное место деятельности стороны, которая осуществляет исполнение, имеющее решающее значение для содержания договора (п. 2 ст. 1211 ГК РФ). В договоре возмездного оказания услуг такой стороной является исполнитель (аналогично в случае договора подряда), в данном случае иностранная организация (ст. 783, пп. 5 п. 3 ст. 1211 ГК РФ).

<2> При этом местом осуществления деятельности организации считается территория Российской Федерации в случае фактического присутствия этой организации на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации, а при ее отсутствии - на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в Российской Федерации (если услуги оказаны через это постоянное представительство) (п. 2 ст. 148 НК РФ).

<3> Учитывая специфику услуг, оказываемых иностранной компанией, подтвердить указанные расходы организация, по нашему мнению, может следующими документами:

договор на оказание услуг;

акт приемки-сдачи оказанных услуг;

распечатки электронных писем, содержащих заявки на участие в вебинарах, логин и пароль для получения доступа к участию в вебинаре;

распечатанные на бумажных носителях скриншоты, подтверждающие тематику данного вебинара, а также фактическое участие в нем организации, либо сохраненная на материальном носителе видеозапись вебинара.

<4> В случае если международным договором Российской Федерации с государством, резидентом которого является иностранная компания (исполнитель), установлены иные правила налогообложения рассматриваемого дохода, следует применять правила и нормы данного международного договора (ст. 7 НК РФ).

Н.Э.Адамушкин  
Консультационно-аналитический  
центр по бухгалтерскому учету  
и налогообложению

24.05.2013

