



MAKSU- JA TOLLIAMET

Особенности при обложении подходным налогом

Содержание

Меры по борьбе с уклонением от налогообложения прибыли (ATAD)	3
Статья 5¹ ЗоПН „Сделка, осуществляемая с целью получения налогового преимущества”	3
Статья 84 Закона о налогообложении, регулирующая уклонение от уплаты налогов	4
Какая разница между статьёй 5¹ Закона о подоходном налоге и статьёй 84 Закона о налогообложении	6
Пример использования статей против злоупотреблений	6
Международная налоговая среда	7
Статья 54¹ „Подоходный налог со сделки, осуществляемой с целью получения налогового преимущества”	8
Статья 54² „Подоходный налог с остающихся расходов по использованию займа”	9
Что такое расходы по использованию займа	11
Что такое остающиеся расходы по использованию займа	11
Налогообложение остающихся расходов по использованию займа	12
Примеры налогообложения остающихся расходов по использованию займа	13
Что такое концерн, консолидированный с целью финансовой отчётности	14
В каких случаях можно выбрать освобождение от налогообложения остающихся расходов по займам для целей финансовой отчётности (части 8 и 9 статьи 54² ЗоПН)	15
Кто является аффилированным предпринимателем	15
Что такое долгосрочный проект публичного сектора	16
Как исчисляется прибыль до вычета амортизации	16
Перерасчёт подоходного налога	17
Декларирование и уплата подоходного налога	17
Статья 54³ ЗоПН „Подоходный налог с прибыли иностранного контролируемого коммерческого объединения”	17
Статья 54⁵ ЗоПН „Подоходный налог при уходе”	19
Гибридные несоответствия (ATAD2)	20

Меры по борьбе с уклонением от налогообложения прибыли (ATAD)

Мы разъясним коммерческим организациям меры по борьбе с уклонением от уплаты налога на прибыль, указанные в Законе о подоходном налоге и вытекающие из Директивы Совета (ЕС) 2016/1164 (Директива о борьбе с уклонением от уплаты налогов (англ. Anti-Tax Avoidance Directive, ATAD)).

Правовая основа

Закон о подоходном налоге

Директива Совета (ЕС) 2016/1164

Исходя из директивы, в Законе о подоходном налоге (ЗПН) содержатся следующие статьи, содержание которых мы рассмотрим подробнее:

- ✓ **Статья 5¹ «Сделка, осуществляемая с целью получения налогового преимущества»**
- ✓ **Статья 54¹ «Подоходный налог со сделки, осуществляемой с целью получения налогового преимущества»**
- ✓ **Статья 54² «Подоходный налог с остающихся расходов по использованию займа»**
- ✓ **Статья 54³ «Подоходный налог с прибыли иностранного контролируемого коммерческого объединения»**
- ✓ **Статья 54⁴ «Декларирование и уплата подоходного налога»**
- ✓ **Статья 54⁵ «Подоходный налог при уходе»**

Последнее обновление 08.01.2025

Статья 5¹ ЗоПН „Сделка, осуществляемая с целью получения налогового преимущества”

В соответствии с общим положением по борьбе со злоупотреблениями (**статья 5¹ ЗоПН**) при налогообложении подоходным налогом не учитывается сделка или цепочка сделок,

- ✓ основной целью или одной из основных целей которых является **получение налогового преимущества**, что противоречит сути или цели применяемого налогового права или международного договора, и
- ✓ которая при учёте всех относящихся к делу обстоятельств **не является действительной**.

Для применения данного положения **должны быть выполнены оба условия**.

Цепочка сделок может состоять более чем из одной промежуточной ступени или части (часть 1 статьи 5¹ ЗоПН).

Сделка или цепочка сделок не считается действительной, если она **не была осуществлена по реальным жизненным или коммерческим причинам**, которые отражают действительную экономическую суть сделки (часть 2 статьи 5¹ ЗоПН).

Жизненно важными и коммерческими причинами являются все существенные обстоятельства, кроме тех, которые связаны с налогообложением.

Налоговое преимущество допустимо, если с учётом всех жизненно важных и коммерческих обстоятельств сделка или цепочка сделок была бы организована и без налоговой льготы.

Налоговое преимущество не допустимо, если с учётом всех обстоятельств сделка или цепочка сделок не была бы осуществлена без получения налогового преимущества.

Последнее обновление 08.01.2025

Статья 84 Закона о налогообложении, регулирующая уклонение от уплаты налогов

В дополнение к статье 5¹ ЗоПН, уклонение от уплаты налогов также регулируется [статьёй 84 Закона о налогообложении](#).

В ней заложен так называемый принцип экономического толкования, т. е. налогообложение основано на экономическом содержании, а не на юридической форме.

Данное положение предусматривает, что если из содержания сделки или действия следует, что они совершены с целью уклонения от уплаты налогов, то при налогообложении применяются условия такой сделки или действия, которые соответствуют фактическому экономическому содержанию сделки или действия.

На протяжении многих лет в [судах](#) рассматривался ряд [споров по налогообложению прибыли \[1\]](#), в которых оценивалось формальное соответствие сделок их содержанию, а также наличие уклонения от уплаты налогов в конкретной ситуации.

Обобщённо [Государственный суд \[2\]](#) пришёл к следующим трём выводам.

- ✘ Никто не обязан организовывать свою деятельность таким образом, чтобы это приводило к более высокой налоговой нагрузке.
- ✘ Налоговое планирование является законным, если форма сделки налогоплательщика соответствует её реальному экономическому содержанию и соблюдается налоговое законодательство.
- ✘ В случае физического лица имеет место уклонение от уплаты налогов, если лицо получает доход в экономическом выражении и уклоняется от уплаты налогов путём искажения экономического содержания сделки.

ПРИМЕЧАНИЯ

- [1]** Наибольшее освещение в СМИ получили споры о передаче пакетов акций известных эстонских коммерческих объединений. Они сосредоточены на вопросе о том, является ли уклонением от уплаты налогов передача физическим лицом пакета акций объединения, которым оно владеет непосредственно перед передачей пакета акций, и последующая отсрочка налогового обязательства в отношении дохода от отчуждения пакета акций. [Назад к тексту](#)
- [2]** Например, пункты 13 и 14 в [решении Государственного суда 3-3-1-15-11](#). [Назад к тексту](#)
-

Какая разница между статьёй 5¹ Закона о подоходном налоге и статьёй 84 Закона о налогообложении

Статья 5¹ Закона о подоходном налоге

Наиболее важное различие между этими положениями заключается в том, что согласно статье 5¹ ЗПН **у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога с момента совершения сделки, в которой по крайней мере одной из основных целей (не единственной целью!) является получение налогового преимущества (а не уклонение от уплаты налогов!) независимо от содержания и формы сделки (форма и содержание сделки могут быть совместимы!).**

Таким образом, согласно статье 5¹ ЗоПН, любая сделка, одной из целей которой является получение налогового преимущества, а содержание и форма сделки совместимы друг с другом, подлежит декларированию и облагается подоходным налогом.

Статья 84 Закона о налогообложении

С другой стороны, применение статьи 84 Закона о налогообложении и налогообложение на её основе также требует выявления реального экономического содержания сделок, и указанное положение может быть применено только в том случае, если сделка была совершена с целью уклонения от уплаты налогов. В зависимости от сделки она подлежит декларированию в соответствии с её содержанием в правильно выбранном приложении декларации TSD.

Пример использования статей против злоупотреблений

В помощь налогоплательщикам, налоговому управляющему и судам авторы законопроекта включили в пояснительную записку к Закону о подоходном налоге примеры того, какие ситуации можно будет облагать налогом в Эстонии в будущем в свете вышеупомянутого изменения в подходе международного налогообложения.

Например, положения могут быть применены в ситуации, когда роялти выплачивается компанией Эстонии резиденту государства А. Налоговый договор снижает ставку подоходного налога, удерживаемую в соответствии с Законом о подоходном налоге. После некоторого расследования выясняется, что компания в государстве А является связующим звеном между резидентом Эстонии и резидентом государства В с целью снижения подоходного налога. Между Эстонией и государством В нет действующего налогового договора. В этом случае на основании общего положения о борьбе со злоупотреблениями при выплате роялти резиденту государства А можно отказаться от применения положений налогового договора, заключённого с государством А, и удерживать подоходный налог с роялти по обычной ставке на основании Закона о подоходном налоге.

Важно подчеркнуть, что как на основании статьи 84 Закона о налогообложении, так и на основании Закона о подоходном налоге, **никакая сделка не облагается налогом, если целью сделки не является получение налогового преимущества.**

Например, коммерческие объединения по-прежнему будут иметь все возможности для выплаты и получения роялти, а физические лица по-прежнему смогут в полной мере использовать свои активы для получения дохода в качестве физического лица, предпринимателя – физического лица или через коммерческое объединение. Поправка к Закону о подоходном налоге отменяет налоговые преимущества только тех налогоплательщиков, которые сознательно создают схемы для получения налоговых льгот, не предназначенных для них.

Последнее обновление 08.01.2025

Международная налоговая среда

На протяжении многих лет международная налоговая политика была сосредоточена на предотвращении трансграничного двойного налогообложения (например, **типовой налоговый договор ОЭСР**, а также **директива о материнских и дочерних компаниях государств – членов Европейского союза** (ЕС) в части налогообложения дивидендов).

По инициативе G20 и под руководством ОЭСР кардинальное изменение подхода произошло в

2013 году, когда был запущен международный **проект против размывания налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения** (англ. Base Erosion and Profit Shifting, BEPS), к которому присоединились более 135 государств и юрисдикций.

Первое изменение с учётом международного подхода было внесено в директиву ЕС о материнских и дочерних компаниях, в которую в 2015 году было добавлено общее положение о борьбе со злоупотреблениями. Согласно этому положению государствам – членам ЕС запрещено предоставлять, предусмотренные директивой льготы в отношении схемы или цепочки схем, которые не являются подлинными с учётом всех соответствующих фактов и обстоятельств, поскольку её основной целью или одной из основных целей является получение налогового преимущества, что противоречит содержанию или цели директивы. В Эстонии это изменение было принято в 2016 году путём дополнения статьи 50 ЗоПН **частью 1⁴**.

В 2016 году в ЕС была согласована **директива о борьбе с уклонением от уплаты налогов** ((англ. Anti-Tax Avoidance Directive, ATAD), **статья 6** которой расширила общее положение о борьбе со злоупотреблениями с дивидендов на все аспекты корпоративного подоходного налога. Согласно этому положению государствам – членам ЕС запрещено учитывать схемы или цепочку схем, которые, будучи созданными с основной целью или одной из основных целей получения налогового преимущества, противоречащей сути или цели применимого налогового законодательства, не являются подлинными с учётом всех относящихся к делу фактов и обстоятельств. Эстония была обязана перенять указанное положение во внутригосударственное право к концу 2018 года.

В 2016 году в ОЭСР была также согласована **многосторонняя конвенция** (MLI), дополняющая общее положение о борьбе со злоупотреблениями на все налоги и налогоплательщиков, уже охваченных налоговыми договорами. Согласно этому положению, налоговое соглашение не предоставляет налоговую льготу на доходы или имущество, если на основании всех обстоятельств можно сделать вывод, что получение льготы было одной из основных целей сделки, которая прямо или косвенно привела к получению льготы. Эстония подписала MLI, и её ратификация состоялась в 2019 году.

Таким образом, с момента запуска проекта BEPS в 2013 году все международное внимание сосредоточилось с избежания двойного налогообложения на уплату налогов – всё меньше способов оптимизации налогов считаются законными, а границы легальной налоговой оптимизации становятся всё уже и уже, упор делается на достижение всевозможных налоговых преимуществ, а не только на неуплату налогов.

Последнее обновление 08.01.2025

Статья 54¹ „Подходный налог со сделки, осуществляемой с целью получения налогового преимущества”

Статья 54¹ ЗоПН регулирует применение общего положения о борьбе со злоупотреблениями при налогообложении прибыли коммерческого объединения-резидента. Если была выявлена сделка или цепочка сделок:

- ✓ основной целью или одной из основных целей которых является получение налогового преимущества, что противоречит сути или цели применяемого налогового права или международного договора, и
- ✓ которая при учёте всех относящихся к делу обстоятельств не является действительной, а также
- ✓ повлекшая за собой потерю дохода или чрезмерные расходы налогоплательщика, то

подходным налогом облагается сумма, которую коммерческое объединение – резидент получило бы в качестве дохода, либо сумма, которую коммерческое объединение – резидент не понесло бы в качестве расходов, если бы отсутствовала соответствующая указанным в **статье 5¹ ЗоПН признакам сделка или цепочка сделок.**

ДЕКЛАРИРОВАНИЕ И УПЛАТА ПОДОХОДНОГО НАЛОГА

Сделки, совершенные с целью получения налогового преимущества (статья 54¹ ЗоПН), подлежат декларированию. Они декларируются во II части приложения 6 декларации TSD, где под кодом 6240 следует указать вид сделки „622”, т. е. неполученный доход или не понесённый расход.

Декларация TSD представляется и налоговое обязательство уплачивается до 10 числа месяца, следующего за налоговым периодом.

Последнее обновление 08.01.2025

Статья 54² „Подходный налог с остающихся расходов по использованию займа”

Для снижения общей налоговой нагрузки концерны всё чаще стали использовать вывод прибыли за счёт чрезмерных выплат процентов.

В целях предотвращения такой практики вычет избыточных расходов налогоплательщика по займам должен быть ограничен.

Учитывая специфику системы подоходного налога Эстонии, где прибыль облагается подоходным налогом только при её распределении, в Эстонии нельзя ввести ограничение на вычет процентов, и поэтому, как и в случае с другими расходами, не связанными с предпринимательской деятельностью, облагаются налогом остающиеся **расходы по использованию займа [1]**.

Согласно **части 1 статьи 54² ЗоПН** облагаются налогом остающиеся расходы по использованию займа коммерческого объединения – резидента, за исключением финансового предпринимателя, которые превышают:

- ✓ 3 000 000 евро, а также
- ✓ 30% от прибыли коммерческого объединения – резидента за хозяйственный год до вычета процентов, налогов и амортизации (далее – *прибыль до вычета амортизации*)

в части, которая превышает убыток коммерческого объединения – резидента, **за исключением случая, если:**

1. коммерческое объединение – резидент не является частью консолидированного с целью финансовой отчетности концерна, и у него не имеется аффилированного предпринимателя и постоянного места деятельности или
2. заём используется для финансирования долгосрочных проектов инфраструктуры публичного сектора, в случае чего местонахождение как осуществляющего проект лица, расходов по использованию займа, имущества, так и дохода находится в Европейском союзе, или
3. коммерческое объединение – резидент, которое является членом консолидированного с целью финансовой отчетности концерна, выбирает применение части 8.

Таким образом, финансовый предприниматель и коммерческое объединение, которые не являются членами концерна, консолидированного с целью финансовой отчетности, и которые не имеют аффилированного предпринимателя или постоянного места деятельности, не должны платить подоходный налог с чрезмерных расходов по использованию займов. А также подоходный налог не надо платить в ситуации, когда кредит используется для финансирования

долгосрочного проекта инфраструктуры публичного сектора.

ПРИМЕЧАНИЕ

[1] Пояснительная записка к Закону о подоходном налоге RT I, 28.12.2018, 44 — вступил в силу 01.01.2019. [Назад к тексту](#)

Последнее обновление 08.01.2025

Что такое расходы по использованию займа

Расходами по использованию займа в значении Закона о подоходном налоге считаются расходы на проценты с любого долгового обязательства, а также иные расходы, которые с экономической точки зрения равноценны возникшим при привлечении денежных средств процентам и расходам, в том числе:

1. платежи с займов для участия в прибыли;
2. расчётные проценты, накопившиеся по конвертируемым долговым распискам и долговым распискам с нулевым купоном;
3. суммы, полученные на основании альтернативных соглашений о финансировании;
4. часть расходов на финансирование платежей по аренде капитала;
5. капитализированные проценты, которые зачислены в балансовую стоимость связанного с ними имущества, либо расходы на амортизацию капитализированных процентов;
6. суммы, соответствующие рентабельности финансирования, исчисленные на основании принципа рыночной стоимости;
7. условные проценты, возникшие на основании деривативных инструментов или соглашений о снижении рисков, связанных с использованием займа соответствующей единицей;
8. прибыль или убыток от валютного курса, вытекающий из использования займа и инструментов, связанных с привлечением денежных средств;
9. гарантийные платы по соглашениям о финансировании, организационные платы и аналогичные расходы, связанные с займом денежных средств. (**Часть 2 статьи 54² ЗоПН**)

Последнее обновление 08.01.2025

Что такое остающиеся расходы по использованию займа

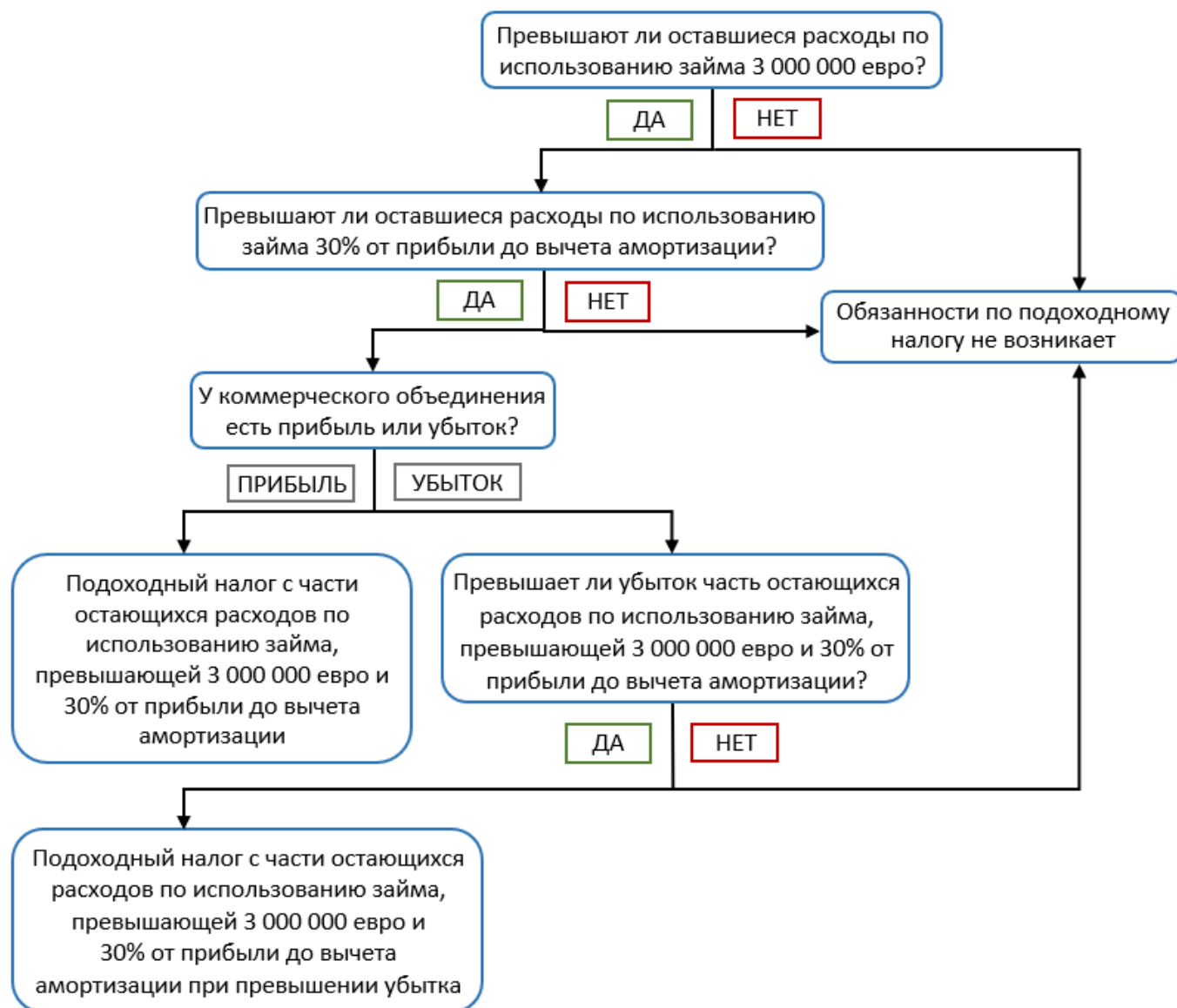
Остающиеся расходы по использованию займа являются **суммой, на которую** вычитаемые коммерческим объединением – резидентом **расходы по использованию займа превышают доходы от процентов** и иные равноценные с экономической точки зрения, облагаемые налогом доходы (**часть 3 статьи 54² ЗоНО**). Доход по процентам и прочий эквивалентный с экономической точки зрения облагаемый налогом доход — это доход, возникающий по долговым обязательствам.

Остающиеся расходы по использованию займа учитываются по кассовому принципу учёта, т. е. затраты по займам сравниваются с доходом от процентов. Избыточная стоимость по займам возникает в случае, когда согласно отчёту о прибыли **затраты** по займам превышают **доход** от процентов по кассовому принципу.

Доход от процентов представляет собой так называемое зеркальное отражение тех же видов доходов, которые определяются как расходы на использование займа.

Последнее обновление 08.01.2025

Налогообложение остающихся расходов по использованию займа



Последнее обновление 08.01.2025

Примеры налогообложения остающихся расходов по использованию займа

ПРИМЕР 1

Прибыль предприятия до вычета амортизации составляет 20 миллионов евро, оставшиеся расходы на пользование кредитом — 10 миллионов евро, а чистый убыток предприятия составляет 5 миллионов евро.

Чрезмерные расходы по займам на 7 миллионов евро превышают порог в 3 миллиона евро ($10 - 3$) и на 4 миллиона евро превышают 30% от прибыли предприятия до амортизации ($10 - 30\% \times 20$ млн евро).

Поскольку 4 миллиона евро не превышают чистый убыток компании (5 млн евро), у предприятия не возникает налогового обязательства.

ПРИМЕР 2

Прибыль предприятия до вычета амортизации составляет 20 миллионов евро, расходы по процентам — 10 миллионов евро, амортизация — 15 миллионов евро, а чистый убыток предприятия — 3 миллионов евро.

Процентные расходы на 7 миллионов евро превышают порог в 3 миллиона евро и на 4 миллиона евро превышают 30% от прибыли предприятия до амортизации ($10 - 30\% \times 20$ млн евро).

Поскольку 4 миллиона евро превышают чистый убыток (3 миллиона евро) на 1 миллион евро, возникает обязанность по уплате подоходного налога с 1 миллиона евро.

Последнее обновление 08.01.2025

Что такое концерн, консолидированный с целью финансовой отчётности

Консолидированный с целью финансовой отчётности концерн — это концерн, в который входят все единицы, которые полностью охвачены консолидированным финансовым отчётом, составленным на основании международных стандартов финансовой отчётности или системы финансовой отчётности государства — члена Европейского союза (**часть 4 статьи 54² ЗоПН**).

Коммерческое объединение — резидент, которое является членом концерна, консолидированного с целью финансовой отчётности, для налогообложения остающихся расходов по займам может выбрать **одно из двух исключений** (освобождение от налогообложения). Для использования исключений должны быть выполнены условия, установленные в **частях 8 и 9 статьи 54² ЗоПН**.

В каких случаях можно выбрать освобождение от налогообложения остающихся расходов по займам для целей финансовой отчётности (части 8 и 9 статьи 54² ЗоПН)

Коммерческое объединение – резидент, являющийся членом консолидированного с целью финансовой отчётности концерна, который **может выбрать**, что его остающиеся расходы по использованию капитала не облагаются налогом, если он докажет, что его соотношение собственного капитала и общего имущества равно или превышает соотношение собственного капитала и общего имущества концерна, за исключением входящих в концерн финансовых предпринимателей, а также если выполнены следующие условия:

1. соотношение собственного капитала и общего имущества коммерческого объединения – резидента считается равным соотношению собственного капитала и общего имущества концерна, если соотношение собственного капитала и общего имущества коммерческого объединения – резидента меньше показателя концерна в объеме до двух процентных пунктов;
2. всё имущество и обязательства оцениваются тем же методом, что и в консолидированном финансовом отчёте, который составлен на основании международных стандартов финансовой отчётности или системы финансовой отчётности государства – члена Европейского союза. (**Часть 8 статьи 54² ЗоПН**)

Коммерческое объединение – резидент, являющийся членом консолидированного с целью финансовой отчётности концерна, который **может исходить** из предельной ставки остающихся расходов по использованию займа, превышающей положения **части 1 статьи 54² ЗоПН**. Более высокая предельная ставка остающихся расходов по использованию займа исчисляется в два этапа:

1. соотношение исчисляется путём деления возникших в связи с третьими лицами остающихся расходов концерна по использованию займа, за исключением расходов по использованию займа входящих в концерн финансовых предпринимателей и указанных в пункте 2 части 1 расходов по использованию займа, на прибыль концерна до вычета амортизации (за исключением входящих в концерн финансовых предпринимателей);
2. полученное соотношение умножается на прибыль коммерческого объединения – резидента до вычета амортизации. (**Часть 9 статьи 54² ЗоПН**)

Кто является аффилированным предпринимателем

Аффилированным предпринимателем является:

1. единица, в которой коммерческое объединение – резидент имеет прямое или косвенное участие, составляющее не менее 25% от права голоса или капитала либо от прибыли которого оно имеет право получить не менее 25%;
2. физическое лицо или единица, у которого имеется прямое или косвенное участие в налогоплательщике, которое составляет не менее 25% от права голоса или капитала, либо которое вправе получить не менее 25% от прибыли данного налогоплательщика;
3. все надлежащие единицы, если физическое лицо или единица имеют в налогоплательщике и в одной или нескольких единицах прямое или косвенное участие, которое составляет не менее 25%. (**Часть 5 статьи 54² ЗоПН**)

Последнее обновление 08.01.2025

Что такое долгосрочный проект публичного сектора

Долгосрочный проект инфраструктуры публичного сектора – это проект, целью которого является предложить, модернизировать, эксплуатировать или обслуживать объёмное имущество, которое государство – член Европейского союза считает представляющим общий публичный интерес имуществом (**часть 6 статьи 54² ЗоПН**).

Последнее обновление 08.01.2025

Как исчисляется прибыль до вычета амортизации

Прибыль до вычета амортизации исчисляется путем сложения откорректированных с целью налогообложения сумм облагаемого подоходным налогом дохода и остающихся расходов по использованию займа, а также откорректированных с целью налогообложения сумм на износ и амортизацию. Если откорректированные с целью налогообложения суммы отсутствуют, то исходят из бухгалтерских сумм.

Из прибыли до вычета амортизации исключаются:

1. освобожденный от подоходного налога доход, в том числе доход, за счёт которого не облагается налогом распределенная прибыль;
2. весь доход, полученный от займа, использованного для финансирования долгосрочного проекта инфраструктуры публичного сектора. ([Часть 7 статьи 54² ЗоПН](#))

Последнее обновление 08.01.2025

Перерасчёт подоходного налога

Если остающиеся расходы по использованию займа коммерческого объединения – резидента в период налогообложения являются меньше установленной [статьей 54² ЗоПН](#) предельной ставки, то коммерческое объединение – резидент вправе сделать перерасчёт подоходного налога относительно подоходного налога, оплаченного с остающихся расходов по использованию займа за предшествующие периоды налогообложения до установленной [статьей 54² ЗоПН](#) предельной ставки, а также требовать возврата переплаченного подоходного налога ([часть 10 статьи 54² ЗоПН](#)).

Последнее обновление 08.01.2025

Декларирование и уплата подоходного налога

Подоходный налог с остающихся расходов по использованию займа ([статья 54² ЗоПН](#)) подлежит декларированию в приложении 6 декларации TSD под кодом „6080“.

Декларация TSD представляется и налоговое обязательство уплачивается до 10 числа месяца, следующего за налоговым периодом.

Последнее обновление 08.01.2025

Статья 54³ ЗоПН „Подходный налог с прибыли иностранного контролируемого коммерческого объединения”

На основании **части 1 статьи 54³ ЗоПН** коммерческому объединению – резиденту присваивается и в качестве его прибыли облагается налогом доля прибыли иностранного контролируемого коммерческого объединения,

- ✓ которая была получена в результате использования такого имущества и принятия таких рисков, которые связаны с ключевыми работниками контролирующего коммерческого объединения и
- ✓ которые получены в результате фиктивных сделок, основной целью которых было получение налогового преимущества.

Присваиваемая коммерческому объединению – резиденту прибыль иностранного контролируемого коммерческого объединения исчисляется в соответствии с принципом рыночной стоимости.

Сделка или цепочка сделок считается фиктивной, если у соответствующей единицы или постоянного места деятельности не было бы имущества, за счёт которого оно получает весь свой доход или его часть, и оно бы не приняло соответствующие риски, если бы его не контролировало коммерческое объединение, где выполняется функция ключевых работников, связанных с данным имуществом и данными рисками, которая имеет определяющее значение при получении дохода контролируемым коммерческим объединением.
(**Часть 2 статьи 54³ ЗоПН**)

КТО СЧИТАЕТСЯ ИНОСТРАННЫМ КОНТРОЛИРУЕМЫМ КОММЕРЧЕСКИМ ОБЪЕДИНЕНИЕМ

В качестве иностранного контролируемого коммерческого объединения рассматривается:

1. единица, в случае которой коммерческое объединение – резидент единолично или вместе с аффилированными предпринимателями имеет прямое или косвенное участие в более 50% права голоса или напрямую либо косвенно имеет более 50% капитала или оно вправе получить более 50% от прибыли данной единицы;
2. постоянное место деятельности. (**Часть 3 статьи 54³ ЗоПН**)

Подходный налог с прибыли иностранного контролируемого коммерческого объединения не применяется в отношении коммерческого объединения – резидента, прибыль контролируемого коммерческого объединения которого за предшествующий хозяйственный год не превысила 750 000 евро и иные коммерческие доходы которого, его прибыль от дочерних

предпринимателей, аффилированных предпринимателей и финансовых инвестиций, доходы от процентов и иные финансовые доходы в общей сложности не превысили за тот же период 75 000 евро.

ДЕКЛАРИРОВАНИЕ И УПЛАТА ПОДОХОДНОГО НАЛОГА

Подходный налог с прибыли иностранного контролируемого коммерческого объединения (статья 54³ ЗоПН) подлежит декларированию в приложении 7 декларации TSD под кодом „7016“.

Декларация TSD представляется и налоговое обязательство уплачивается до 10 числа месяца, следующего за налоговым периодом.

Последнее обновление 08.01.2025

Статья 54⁴ ЗоПН „Подходный налог при уходе“

Если налогоплательщик выводит имущество или своё резидентство из налоговой юрисдикции одного государства, то это государство облагает налогом экономическую стоимость любой прибыли капитала, возникшей на его территории, даже если эта прибыль ещё не была реализована на момент выхода из государства. То есть в отношении налогоплательщика при уходе действует подходный налог и облагается налогом его нереализованный доход от капитала, который является частью переводимого имущества.

Подходным налогом облагается сумма, равная разнице между рыночной стоимостью выводимого имущества и его стоимостью по балансу на момент вывода имущества из Эстонии, если коммерческое объединение – резидент выводит имущество в постоянное место деятельности, находящееся в другом государстве – члене Европейского союза или в третьей стране. (**Часть 1 статьи 54⁵ ЗоПН**)

Налогообложение не применяется в отношении вывода имущества, связанного с финансированием ценных бумаг, или же имущества, переданного под залог, или же в случае, если имущество выводится для исполнения требований капитала в отношении нормативов надежности или управления ликвидности, или же если имущество будет снова размещено в Эстонии в течение 12 месяцев с момента его вывода. (**Часть 2 статьи 54⁵ ЗоПН**)

Выплату подходного налога можно распределить по времени до пяти лет, если:

1. коммерческое объединение – резидент выводит имущество по постоянному месту деятельности, расположенному в государстве договора или
2. гкоммерческое объединение – резидент становится резидентом другого государства договора. (**Часть 3 статьи 54⁵ ЗоПН**)

Условия рассрочки предусмотрены **частями 4–7 статьи 54⁵ ЗоПН**.

УСЛОВИЯ РАССРОЧКИ ПРЕДУСМОТРЕНЫ ЧАСТЯМИ

Подходный налог при выходе, т. е. вывезенное имущество (статья 54⁵ ЗоПН) подлежит декларированию в приложении 7 декларации TSD под кодом „7014“.

Декларация TSD представляется и налоговое обязательство уплачивается до 10 числа месяца, следующего за налоговым периодом.

Последнее обновление 08.01.2025

Гибридные несоответствия (ATAD2)

Согласно статьям 54⁶–54⁹ Закона о подоходном налоге облагаются налогом ситуации, вызванные **гибридными разночтениями**, то есть **различиями**

- ✓ в квалификации финансовых инструментов, платежей и подразделений в различных юрисдикциях (далее также «государства») или
- ✓ в присвоении платежей между головной конторой или постоянным местом деятельности либо между двумя и более постоянными местами деятельности одного и того же подразделения.

Гибридные разночтения могут привести к:

- ✓ вычету одних и тех же выплат, расходов или убытков (далее — расходы) более чем в одном государстве, то есть к «двойным вычетам», или
- ✓ вычету одних и тех же выплат или расчётных платежей (далее — платёж) в одном государстве без учёта дохода в другом государстве, то есть «двойного не налогообложения».

В зависимости от ситуации:

- ✓ **облагаются налогом расходы или платёж**, вычтенные в другом государстве, или
- ✓ **не применяется освобождение от подоходного налога на доходы**, освобождённые от уплаты подоходного налога в другом государстве.

Например, Налогово-таможенный департамент в 2025 году вынес связанное предварительное решение о **налогово-правовой квалификации гибридного финансового инструмента**.

Налоговый управляющий согласился в решении, что в разных государствах налогово-правовая квалификация гибридного финансового инструмента и рассмотрение выплаты владельцу гибридного инструмента могут быть разными. Например, в одном государстве гибридный финансовый инструмент считается долговым обязательством эмитента (англ. debt), а в другом – капиталом (англ. equity), и соответственно облагается налогом.

Это связано с тем, что гибридный финансовый инструмент не имеет чётких характерных признаков, одновременное наличие которых давало бы однозначный и точный ответ о том, что тот или иной гибридный финансовый инструмент следует квалифицировать как обязательство или капитал. Иными словами, при «гибридности» финансового инструмента следует учитывать, что одновременно и неизбежно могут присутствовать признаки, характерные как для капитала, так и для обязательства (так называемые equity-like debt и debt-like equity).

В конкретном связанном предварительном решении налоговый управляющий принял позицию, что если гибридный финансовый инструмент квалифицируется в налоговом законодательстве:

- ✓ в качестве долгового обязательства эмитента (англ. debt), то выплата владельцу гибридного финансового инструмента должна рассматриваться как доход от процентов, облагаемый подоходным налогом на уровне физического лица – резидента на основании части 1 статьи 17 Закона о подоходном налоге. Эмитент (коммерческое объединение – резидент Эстонии) удерживает подоходный налог с процентов, уплаченных физическому лицу (пункта 4 статьи 41 Закона о подоходном налоге).
- ✓ в качестве капитала эмитента (англ. equity), то выплата владельцу гибридного инструмента должна рассматриваться как доход с дивидендов или иной доход от долевого участия, облагаемый подоходным налогом на уровне эмитента (коммерческого объединения – резидента) на основании части 2 статьи 18 и части 1 статьи 50 Закона о подоходном налоге. Налогообложение на уровне физического лица – резидента не производится.

Таким образом, основанием для налогообложения является экономическое содержание конкретных сделок.

Декларирование и уплата подоходного налога

Сумма, обусловившая разночтения налогообложения (статья 54⁷ Закона о подоходном налоге), подлежит декларированию в приложении 6 декларации TSD под кодом «6000». Декларация TSD подаётся и налоги уплачиваются к 10 числу месяца, следующего за налоговым периодом.

Последнее обновление 13.11.2025