

TAX ALERT**Налоговый закон 2023 – ключевые изменения**

27 ноября 2023 года Президент подписал¹ масштабный закон, разработанный Правительством России в части реализации отдельных положений основных направлений налоговой политики.

Законопроектом предусматриваются, в частности, (1) точечные изменения по конкретным налогам, (2) обещанные Минфином России поправки, направленные на смягчение последствий приостановления международных налоговых соглашений, (3) а также обширные изменения в части ТЦО (полагаем, что это наиболее значительные изменения данных правил с момента их появления в российском налоговом законодательстве в 2012 году), которые могут существенно увеличить финансовый эффект от налоговых претензий в рамках ТЦО проверок.

В настоящем информационном материале в удобочитаемом формате представлены ключевые изменения налогового законодательства с нашими краткими комментариями.

Статья	Комментарий
Общие изменения	
Пп. 38 п. 3 ст. 149 НК РФ	Норма об освобождении от НДС при оказании услуг общественного питания излагается в новой редакции.
П. 4 ст. 151 НК РФ	Ст. 151 НК РФ дополняется новым пунктом о том, что при ввозе товаров на территорию России с территории стран ЕАЭС на основании посреднических договоров (агентирование, комиссия, поручение) обязанность по исчислению и уплате налога возлагается на посредника – организацию или ИП. Правила подлежат применению с 1 января 2025 года.
П. 6 ст. 226, п. 9 ст. 226.1 НК РФ	Изменяются периоды и сроки перечисления в бюджет налоговыми агентами сумм исчисленного и удержанного НДФЛ. За период с 1-го по 22-е число текущего месяца НДФЛ необходимо уплатить не позднее 28-го числа текущего месяца, за период с 23-го числа по последнее число текущего месяца – не позднее 5-го числа следующего месяца, за период с 23 января по 31 декабря – не позднее последнего рабочего дня текущего года. Аналогичные изменения вносятся для порядка удержания НДФЛ при осуществлении операций с ценными бумагами.
Налогообложение при погашении акций подсанкционного акционера	
Пп. 15.1 п. 1 ст. 251 НК РФ	Предусматривается новый вид дохода, который не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль: доход в виде положительной разницы, образовавшейся в результате превышения стоимости имущества, имущественных прав, которые получены при погашении номинальной стоимости акций в связи с уменьшением уставного капитала иностранной организации, определенной по официальному курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату такого погашения акций, над ценой приобретения соответствующих акций по данным налогового учета

	<p>налогоплательщика, при условии, что налогоплательщик не менее года непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50% в уставном капитале такой иностранной организации.</p> <p>Норма применяется к доходам, полученным в 2024-2025 годах налогоплательщиком, в отношении которого на дату соответствующего погашения номинальной стоимости акций иностранными государствами были введены ограничительные меры.</p> <p>При этом важно обратить внимание на следующее. До введения анализируемой нормы п. 1 ст. 250 НК РФ уже предусматривал, что при выходе акционера из организации (при котором эмитент выкупает все акции и сокращает соответствующим образом уставный капитал) полученный прирост капитала квалифицировался в качестве дивидендов, к которым возможно было применить 0% налоговую ставку при соблюдении условия о стратегическом участии (50% доля участия и год владения) и о невключении страны регистрации иностранной компании в Перечень офшоров Минфина (пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ). Соответственно, налоговое законодательство уже предусматривало возможность не облагать налогом прирост капитала (посредством применения 0% ставки) при выходе акционера из организации. Однако в связи с существенным расширением с 1 января 2024 года Перечня офшоров Минфина (который как раз и был расширен в связи с внесением в него «недружественных» стран) прекратилась возможность применения 0% налоговой ставки по приросту капитала, который в налоговых целях признавался дивидендами.</p> <p>В то же время данное освобождение могут применять только подсанкционные компании, а другие налогоплательщики (на которых не наложены санкции) при выходе с прибылью из своих дочерних компаний, расположенных в «недружественных» государствах, не смогут применять ни данное освобождение, ни 0% налоговую ставку, предусмотренную пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ. В связи с этим есть основания считать, что для целей стимулирования перевода своих зарубежных активов обратно в Россию имело бы смысл распространить данное освобождение не только на подсанкционные российские компании, а на всех налогоплательщиков.</p>
<p>П. 31.1 ст. 270 НК РФ</p>	<p>Расходами не признается отрицательный результат (превышение цены приобретаемых акций над стоимостью акций на момент их погашения) при погашении (частичном погашении) в ситуации, аналогичной той, которая была описана при разборе пп. 15.1 п. 1 ст. 251 НК РФ выше.</p>
<p>Сужение интервалов процентных ставок по долговым обязательствам для целей ТЦО</p>	
<p>П. 1.2 ст. 269 НК РФ</p>	<p>Сужаются интервалы предельных значений процентных ставок по долговым обязательствам. 0% ставка по трансграничным займам теперь не признается рыночной.</p>
<p>0% налоговая ставка по дивидендам при круговом владении</p>	
<p>Пп. 1.5 п. 3 ст. 284 НК РФ</p>	<p>Вводится 0% налоговая ставка по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов по акциям (долям) российской организации, при условии, что на день принятия решения о выплате дивидендов выплачивающая дивиденды организация в течение не менее 365 дней непрерывно владеет не менее чем 50% вкладом в уставном</p>

	<p>капитале получающей дивиденды организации.</p> <p>Правило применяется при условии, что денежные средства в размере дивидендов российской организации выплачены получившей их российской организацией в адрес выплачивающей такие дивиденды российской организации в течение 120 дней, следующих за днем получения, в виде дивидендов или в виде безвозмездно полученных имущества / имущественных прав.</p> <p>Не исключено, что может потребоваться несколько заходов для того, чтобы до конца уловить смысл нормы.</p> <p>В норме описана ситуация кругового владения, предполагающая, что денежные средства, выплачиваемые от дочерней компании в пользу материнской, впоследствии в течение 120 календарных дней будут возвращены материнской компанией в пользу дочерней компании, в т.ч. через дивиденды (что возможно только при круговом владении).</p> <p>Для целей более наглядной демонстрации действия нормы приведем понятный пример:</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) РосКо1 в течение 365 дней владеет более чем на 50% в РосКо2. РосКо2 владеет в РосКо1 долей в 25%. (2) РосКо2 распределяет дивиденды в адрес РосКо1. РосКо1 может применить 0% налоговую ставку по дивидендам по общему правилу о стратегическом участии. (3) В связи с наличием кругового владения РосКо1 выплачивает дивиденды обратно в адрес РосКо2. РосКо2 также может применить 0% налоговую ставку по дивидендам по новому правилу. <p>Отличие этой нормы от общего правила «безналогового» получения дивидендов при стратегическом участии заключается в том, что для применения ставки 0% во внимание принимается именно доля участия выплачивающей дивиденды организации, а не наоборот (как это сделано в общем правиле о применении 0% налоговой ставки при выплате дивидендов при стратегическом участии).</p>
<p>Международное налогообложение</p>	
<p>Пп. 3 п. 2 ст. 284 НК РФ</p>	<p>Вводится 0% налоговая ставка по доходам, полученным иностранными организациями по договорам об урегулировании страховых и (или) претензионных требований, возникающих из заключенных с иностранными компаниями - лизингодателями до 5 марта 2022 года договоров аренды (лизинга) воздушных судов, зарегистрированных или подлежащих регистрации в ГРГВС РФ, включая вспомогательные силовые установки и (или) авиационные двигатели, при условии, что указанные договоры об урегулировании страховых и (или) претензионных требований предусматривают переход права собственности на такие воздушные суда, вспомогательные силовые установки и (или) авиационные двигатели к российской организации.</p> <p>0% налоговая ставка не применяется, если иностранная организация является взаимозависимой.</p> <p>Положения применяются до 31 декабря 2025 в отношении доходов, выплаченных налоговым агентом, начиная с 8 августа 2023 года.</p>

<p>Пп. 4 п. 2 ст. 284, п. 9.4 п. 1 ст. 309 НК РФ</p>	<p>Вводится 15% налог у источника при оказании иностранными компаниями услуг (выполнении работ) в адрес российских взаимозависимых лиц. При этом не предусмотрено каких-либо исключений в отношении видов работ / услуг, которые подпадают под данное регулирование.</p> <p>Услуги считаются оказанными (а работы выполненными) на территории России, если покупатель осуществляет деятельность на территории России. Место осуществления деятельности определяется по месту государственной регистрации организации (месту нахождения постоянного представительства). Таким образом, формально под данную норму не подпадают ситуации, когда услуга оказывается (работа выполняется) в адрес иностранной организации – российского налогового резидента по критерию места эффективного управления, так как Россия не является местом регистрации такого российского налогового резидента.</p> <p>В то же время мы считаем, что налог у источника не должен возникать при одновременном наличии следующих условий:</p> <ol style="list-style-type: none">(1) иностранная компания – исполнитель не оказывает услуги (не выполняет работы) через свое постоянное представительство на территории России, и(2) со страной налогового резидентства иностранной компании у России есть действующее (не приостановленное) международное налоговое соглашение со стандартными условиями. <p>Правила начинают действовать с 1 января 2024 года. Каких-либо исключений для уже действующих договоров не предусмотрено.</p> <p>Обращаем внимание на необходимость дополнительного изучения gross-up оговорок в соответствующих договорах с целью определения бремени несения налоговых расходов в связи с введением налога у источника на иностранные услуги.</p>
<p>Пп. 11 п. 2, п. 3.1 ст. 310 НК РФ</p>	<p>От обложения налогом у источника освобождаются следующие доходы, которые ранее не облагались налогом в соответствии с приостановленными международными налоговыми соглашениями:</p> <ul style="list-style-type: none">• процентные доходы, выплачиваемые иностранным экспортно-кредитным агентствам и иностранным банкам по соглашениям, которые заключены до 8 августа 2023 года, и при условии, что должник и кредитор не являются взаимозависимыми лицами;• доход от сдачи в аренды (лизинг) воздушных судов по заключенным с иностранными компаниями до 5 марта 2022 года договорам в отношении судов, зарегистрированных или подлежащих регистрации в ГРГВС РФ, при условии, что контрагенты не являются взаимозависимыми компаниями;• доходы от использования и (или) предоставления прав на использование аудиовизуальных произведений и иных РИД и средств индивидуализации (роялти) на телеканалах при наземном эфирном, спутниковом, кабельном и (или) ином распространении таких телеканалов, выплачиваемых в адрес независимых иностранных лиц;• доходы от использования или за предоставление права пользования авторским правом на любое произведение литературы, искусства или науки, если контрагенты не являются взаимозависимыми лицами;• доходы от реализации морских судов, зарегистрированных в РМРС и

	<p>находящихся на территории России, если контрагенты не являются взаимозависимыми лицами;</p> <ul style="list-style-type: none">• доходы от международных перевозок по договорам, заключенным с иностранными организациями до 8 августа 2023 года, если контрагенты не являются взаимозависимыми лицами;• доходы от предоставления в аренду или субаренду морских судов по договорам, заключенным с иностранными организациями-арендодателями (фрахтовщиками) до 8 августа 2023 года, если контрагенты не являются взаимозависимыми лицами. <p>Если ранее в соответствии с условиями приостановленных международных налоговых соглашений данные доходы подлежали налогообложению по пониженным ставкам, то применению подлежат данные пониженные ставки.</p> <p>Данные правила действуют с 8 августа 2023 года по 31 декабря 2025 года. Обращаем внимание, что данные правила не применяются в отношении выплат, которые осуществляются в адрес стран, с которыми соглашения не приостановлены («дружественные» страны) или с которыми соглашения в принципе отсутствуют (например, Нидерланды).</p>
--	--

Масштабные изменения в правилах ТЦО

Расширение перечня взаимозависимых лиц

П. 2 ст. 105.1 НК РФ дополняется новыми критериями, когда лица признаются взаимозависимыми: (1) организации, если физическое лицо, которое участвует в одной из этих организаций более чем на 25% / может назначать CEO / может назначать не менее 50% коллегиального исполнительного органа или совета директоров, и физическое лицо, которое участвует в другой организации более чем на 25% / имеет аналогичные полномочия, признаются взаимозависимыми физическими лицами по основанию семейных отношений, (2) КИК и ее контролирующее лицо, (3) КИК одного контролирующего лица.

Приравнение нерыночной части цены к дивидендам

Несомненно, одним из наиболее значительных изменений правил ТЦО стало введение т.н. правила secondary adjustment, предусматривающее, что в том случае, если цена в трансграничной контролируемой сделке не является рыночной (российский резидент заплатил по сделке больше, чем должен был / российский резидент недополучил доход), то нерыночная часть цены будет квалифицироваться в качестве дивидендного дохода налогового нерезидента (п. 6.1 ст. 105.3 НК РФ), который будет подлежать обложению налогом у источника по стандартной ставке 15%, предусмотренной для выплаты дивидендов в адрес нерезидентов.

Мы полагаем, что в случае такой перекалфикации налогоплательщик должен будет иметь право на налоговую реконструкцию в виде применения пониженной ставки налога у источника по дивидендам в соответствии с условиями международных налоговых соглашений.

Важно отметить, что правила работают не только при завышении цены, которую выплачивает российский резидент, но и в тех случаях, когда российский резидент недополучает рыночный доход.

Датой получения такого дохода признается последний день календарного года, в котором была совершена контролируемая сделка.

При этом данное правило не будет подлежать применению в том случае, если налоговый нерезидент – сторона сделки вернул указанный доход другой стороне сделки – российскому налогоплательщику посредством перечисления денежных средств на счет налогоплательщика в российском банке не позднее

даты уплаты налога, по которому была произведена корректировка по правилам ТЦО.

Если же возврат произведен после указанного срока, то возможность не применять данные правила все равно сохраняется при одновременном выполнении следующих условий:

- (1) возврат указанного дохода осуществлен путем перечисления денежных средств на счет налогоплательщика в российском банке до вынесения Центральным аппаратом ФНС России решения о проведении ТЦО проверки;
- (2) налогоплательщик отразил в налоговой базе проценты за пользование другой стороной по сделке (налоговым нерезидентом) денежными средствами по ставке, равной 1/300 ставки ЦБ РФ, установленный на день выплаты дохода по сделке.

Вероятно, данные правила являются закреплением в законе сложившейся в последнее время последовательной судебной практики, когда налоговые органы переквалифицировали нерыночную наценку в трансграничной сделке в выплату дивидендов и доначисляли налог у источника. В связи с этим мы считаем, что в том случае, если подобная переквалификация будет производиться в рамках обычной налоговой проверки рядовой инспекцией, то появляются основания оспаривать соответствующие претензии посредством указания на наличие исключительно специального порядка проведения подобных переквалификаций только в рамках проведения ЦА ФНС ТЦО проверок.

Медианное значение для целей определения интервала рыночных цен

Еще одним существенным изменением в правилах ТЦО контроля является правило об использовании медианного значения (п. 4 ст. 105.8 НК РФ). Методология определения медианного значения аналогична правилам расчета минимума и максимума рыночного интервала.

Теперь при корректировке налоговой базы по результатам ТЦО проверки корректировка будет производиться до медианного значения интервала рыночных цен или рентабельности по сделке, что может существенно увеличить эффект от корректировки. При этом медианное значение подлежит применению только в том случае, если такой вариант не приведет к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате.

Важно отметить, что при добровольной корректировке налогоплательщик вправе продолжать использовать минимальное / максимальное значения границ интервала рыночных цен вместо медианного, в связи с чем при добровольной корректировке доплата налога будет меньше, чем если бы недоимка была выявлена в рамках ТЦО проверки.

Изменение условия о приравнивании сделки к сделке между взаимозависимыми лицами по критерию офшорного перечня Минфина России

Правило дополняется тем, что конкретизируется понятие «лицо», являющееся стороной сделки. Вместо «лица» в статье теперь перечисляются физические лица, организации и лица без образования юридического лица (пп. 3 п. 1 ст. 105.14 НК РФ).

Расширение перечня сделок, которые в любом случае не признаются контролируруемыми

Перечень в п. 4 ст. 105.14 НК РФ дополняется следующими ситуациями, когда сделка в любом случае не признается контролируемой:

- (1) одной из сторон сделки является организацией, которая зарегистрирована / является налоговым резидентом государства, с которым приостановлено международное налоговое соглашение, является экспортно-кредитным агентством или банком, не признается взаимозависимым лицом по отношению к иной стороне сделки, и отсутствуют основания для признания такой сделки контролируемой в соответствии с пп.пп. 1 и 2 п. 1 ст. 105.14 (фиктивные посреднические сделки и сделки в области внешней торговли);

- (2) сделки, в результате которых у налогоплательщика возникли долговые обязательства, предусмотренные пп. 8 п. 2 ст. 310 НК РФ (еврооблигации, размещенные за пределами России);
- (3) одной из сторон сделки является организация, которая зарегистрирована / является налоговым резидентом государства, с которым приостановлено международное налоговое соглашение, при условии, что сделка оформлена до 1 марта 2022 года, порядок ценообразования не изменялся после 1 марта 2022 года, и указанные сделки не соответствуют действовавшим по состоянию на 1 марта 2022 года условиям признания сделок контролируруемыми в соответствии с п.п. 1 и 3 ст. 105.14 НК РФ.

Последнее из приведенных оснований позволит вывести из-под ТЦО контроля большинство сделок с независимыми лицами из недружественных юрисдикций, которые потенциально могли стать контролируруемыми в связи с существенным расширением офшорного списка Минфина России с 1 января 2024 года (Письмо Минфина России от 1 ноября 2023 года № 03-08-13/104225). Вместе с тем не до конца понятно, что законодатель понимает под неизменностью методики ценообразования, поэтому имеет смысл отслеживать соответствующие разъяснения от налоговых органов.

Ужесточение ответственности

Существенному увеличению подлежат штрафы за нарушение правил в сфере ТЦО-контроля:

Вид нарушения	Текущая санкция	Санкция после изменений
<p>Ст. 129.3 НК РФ - Неполная уплата налога в результате применения нерыночных цен в контролируемых трансграничных сделках</p>	<p>40% от сумма неуплаченного налога, но не более 30 000 рублей.</p> <p>При этом наличие ТЦО-документации является основанием для освобождения ответственности.</p>	<p>100% суммы неуплаченного налога с дохода, полученного налоговым нерезидентом – стороной сделки при проведении корректировки и переквалификации нерыночной части в цены в дивиденды, но не менее 500 000 рублей.</p> <p>Таким образом, как мы понимаем, штраф будет равен размеру доначисленного налога на переквалифицированные в рамках процедуры secondary adjustment дивиденды.</p> <p>! Наличие ТЦО-документации не освобождает от ответственности.</p>
<p>Ст. 129.4 НК РФ – Непредставление в срок уведомления о контролируемых сделках / представление уведомления с недостоверными сведениями</p>	<p>5 000 рублей</p>	<p>100 000 рублей</p>

<p>Ст. 129.9 НК РФ – Непредставление в срок уведомления об участии в МГК / представление уведомления с недостоверными сведениями</p>	<p>50 000 рублей</p>	<p>500 000 рублей</p>
<p>Ст. 129.10 НК РФ – Непредставление странового отчета / представление недостоверного странового отчета</p>	<p>100 000 рублей</p>	<p>1 000 000 рублей</p>
<p>Ст. 129.11 НК РФ – Непредставление национальной документации</p>	<p>100 000 рублей</p>	<p>1 000 000 рублей</p>
<p>Ст. 129.11 НК РФ – Непредставление глобальной документации</p>	<p>100 000 рублей</p>	<p>1 000 000 рублей</p>
<p>Ст. 129.11 НК РФ – Непредставление в срок документации по конкретной сделке</p>	<p>Ответственность не предусмотрена.</p>	<p>500 000 рублей</p>
<p>Ст. 129.11 НК РФ – Непредставление сведений из консолидированной отчетности МГК</p>	<p>Не было обязанности представлять такие сведения.</p>	<p>1 000 000 рублей</p>

Иные изменения по ТЦО

Для определения интервала рыночных цен допускается использование информации о сопоставимых сделках, совершенных налогоплательщиком и (или) его взаимозависимым лицом, с лицами, не являющимися взаимозависимыми (п. 6 ст. 105.6 НК РФ). Соответственно, теперь интервал рыночных цен может определяться по данным не только налогоплательщика, но и его взаимозависимых лиц (например, компаний группы). При этом из данного пункта было исключено правило об обязательном и приоритетном использовании данных внутренних сопоставимых сделок при проведении ТЦО проверки.

Существенно обновляются правила о составе документации и информации по контролируемым сделкам (ст.ст. 105.15 и 105.16 НК РФ) и т.н. «трехуровневой документации» по МГК (глава 14.4-1 НК РФ). Мы полагаем, что значительное расширение объема требуемой информации связано с тем, что некоторые государства перестали обмениваться соответствующей информацией с Россией, в связи с чем источником данных теперь должны стать российские участники МГК.

Совершенствуется процедура заключения соглашений о ценообразовании (гл. 14.6 НК РФ).

Действие поправок по ТЦО

Изменения применяются к сделкам, доходы и расходы по которым признаются начиная с 1 января 2024 года, если не предусмотрено нормативным правовым актом Президента России.

Специалисты налоговой практики «Тимофеев, Гусев и Партнеры» всегда готовы обсудить интересующие Вас вопросы и помочь найти безопасное и эффективное налоговое решение.

1 <http://publication.pravo.gov.ru/document/0001202311270059?pageSize=100&index=1&ysclid=ipi1gb1b42726564139>