

ПРОЕКТ

Поправки в Налоговый кодекс: осень – 2023

Вниманию руководителей, финансовых директоров, главных бухгалтеров и налоговых менеджеров.

Юридическая компания «Пепеляев Групп» сообщает о ряде изменений, которые внесены в Налоговый кодекс РФ законом, принятым осенью 2023 года.¹ Большинство изменений применяется с начала нового 2024 года, некоторые – позднее.

I. Налоговые ограничения трансфертного ценообразования

В положения Налогового кодекса РФ, ограничивающие в налоговых целях трансфертное ценообразование, внесены существенные изменения. Эти положения действуют с 2012 года, но применялись на практике не так часто, как ожидалось при их введении. В новых условиях законодатель счёл, что необходимы более строгие меры защиты налоговой базы страны от эрозии в пользу иностранных юрисдикций.

1. Некоторые изменения направлены на расширение источников данных, которые используются в качестве объективного ориентира цен сделок.

В рамках правил, действующих сейчас, если проверка выявила сделки налогоплательщика, совершённые на сопоставимых с проверяемой сделкой условиях с самостоятельными сторонами, то нужно использовать только цены таких сделок, другие данные использовать нельзя. В мировой практике такие источники называются внутренними ориентирами. Изменения включают в круг этих ориентиров сопоставимые сделки, совершаемые с самостоятельными сторонами не только проверяемым лицом, но и его взаимозависимыми лицами (например, при перепродаже), заодно исключая запрет использования иных данных (п. 6 ст. 105.6 НК РФ, здесь и далее – в редакции Закона).

¹ Федеральный закон от 27.11.2023 № 539-ФЗ (далее – Закон)

Налогоплательщикам вменено в обязанность при совершении сделок с иностранными взаимозависимыми лицами, когда предметом сделок выступают предметы мировой биржевой торговли, получать сведения о предшествующей закупке или последующей продаже товаров – о цепочке создания стоимости (подп. 7 п. 3, п. 8 ст. 105.16 НК РФ).

В этой части закон не различает принадлежность сторон к одной группе и взаимозависимость с миноритарной долей, когда требуемые данные могут оказаться для налогоплательщика объективно недоступными.

2. По новым правилам корректировку цен сделок по итогам проверки можно будет основывать не на предельном (минимальном для доходов или максимальном для затрат) значении интервалов цен или рентабельности, а на медианном (п. 7 ст. 105.9, п. 5 ст. 105.10 и иные аналогичные пункты по каждому методу расчёта цен). Это сближает новые правила с ранее применявшейся ст. 40 НК РФ и может увеличить доначисления. Однако налогоплательщик, самостоятельно корректируя цены в налоговых целях до проверки, может по-прежнему применять не медиану, а предельное значение интервала (п. 8 ст. 105.9, п. 8 ст. 105.10 НК РФ и т.д.).

3. Вводится вторичная корректировка, которая приравнивает разницу цен в сделке с иностранным взаимозависимым лицом и в рыночной оценке, определённой налоговым органом, к дивидендам (п. 6.1 ст. 105.3 НК РФ). Избежать вторичной корректировки можно, если иностранный контрагент возвратит разницу российской организации на счёт в российском банке до назначения проверки, причём если средства вернуть после срока уплаты налога, исчисленного с цены сделки, то дополнительно придётся признать доход в виде процентов по 1/300 ключевой ставки Банка России в день (п. 6.2 ст. 105.3 НК РФ). Налог на проценты с учётом большей ставки налога мог бы оказаться не сильно меньше налога на дивиденды. Тем не менее возврат всё равно выгоднее, так как штраф за недоплату налога составит всю сумму налога со вторичной корректировки (п. 1 ст. 129.3 НК РФ). Это эквивалентно двукратному повышению ставки налога на дивиденды, например, если она составляет 15 % и не снижается в силу международного договора, – до 30 %.

Комментарий «Пепеляев Групп»

Штраф по п. 1 ст. 129.3 НК РФ взимается с налогоплательщика, которым для дивидендов выступает их получатель, в этой ситуации – иностранное лицо. Неясно, как взыскать этот штраф с лица, не состоящего на учёте в российских налоговых органах. Вероятно, появятся новые поправки. Но действовать они будут уже не с начала 2024 года, а позже (что, впрочем, не даёт повода для неправомερных ценовых отклонений).

4. Снизить налоговые риски в сделках с предметами мировой биржевой торговли позволит возможность заключения с ФНС России соглашения о ценообразовании, которое становится доступным в отсутствие статуса крупнейшего налогоплательщика, если сумма указанных сделок превысит 2 млрд. руб. за календарный год (п. 1 ст. 105.19 НК РФ).

5. Уточнены сроки действия соглашений о ценообразовании: они могут распространяться на текущий год, когда подано заявление о заключении соглашения, на два года вперёд или (и) назад (п. 1 ст. 105.21 НК РФ).

6. Ранее Минфин России расширил «чёрный список» юрисдикций, сделки с резидентами которых приравнены к сделкам с взаимозависимыми лицами, на недружественные страны (Приказ от 05.06.2023 № 86н). Затем Минфин России разъяснил, что это расширение с учётом ст. 5 НК РФ применяется только с 1 января 2024 г. (письмо от 01.11.2023 № 03-08-13/104225).

Поправки исключают из контролируемых сделку с лицом из страны, с которой приостановлено действие международного договора об избежании двойного налогообложения, если такая сделка совершена до 1 марта 2022 г., её ценовые условия с этого дня не менялись и на этот день она не была контролируемой (подп. 11 п. 4 ст. 105.14 НК РФ).

Не будут контролируемыми сделки с банками и экспортно-кредитными агентствами стран, с которыми приостановлено действие международных договоров, если нет иных оснований признания сделок контролируемыми (подп. 9 п. 1 ст. 105.14 НК РФ), и сделки с обращающимися облигациями (подп. 10 п. 1 ст. 105.14, подп. 8 п. 2 ст. 310 НК РФ).

7. С 2024 г. сужаются интервалы процентов по долговым обязательствам по сравнению с временными пределами, установленными на 2020 – 2023 годы (п. 1.2 ст. 269 НК РФ). Интервалы будут мягче, чем должны были стать в 2024 году в силу ранее принятых правил, но нулевая ставка процента останется доступной лишь российским взаимозависимым лицам (подп. 7 п. 4 ст. 105.14 НК РФ, его редакция не меняется). Для остальных сделок ставка рублёвых заимствований теперь не может быть меньше 1/10 ключевой ставки Банка России и больше её полуторакратной величины. По валютным долгам минимальная ставка составит 1 %.

8. Заметно обременительным для продолжающих деятельность в России международных групп может оказаться правило, в силу которого оплата российским заказчиком работ или услуг взаимозависимой иностранной организации признаётся доходом, с которого должен удерживаться налог у источника (подп. 9.4 п. 1 ст. 309 НК РФ). Ставка налога составит 15 %, то есть законодатель приравнивает такие доходы к дивидендам. Это коснётся выплат в страны, с которыми международный налоговый договор отсутствует, приостановлен или допускает обложение таких доходов.

Комментарий «Пепеляев Групп»

Стоимость работ (услуг) по-прежнему можно отнести к расходам в целях налога на прибыль, если операция реальна, подтверждена документами и не опровергнута иными обстоятельствами, а затраты экономически оправданы. Поэтому нельзя утверждать, что поправки создают неопровержимую презумпцию отсутствия работ (услуг). Однако если работы (услуги) реальны, то речь идёт об активных, а не о пассивных доходах, поэтому новое правило в значительной мере изменяет концепцию удержания налога у источника.

II. Смягчение последствий приостановления соглашений об избежании двойного налогообложения

Ряд поправок смягчает последствия приостановления действия отдельных положений международных договоров – соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН) – с «недружественными» странами.

Для отдельных видов доходов временно (до конца 2025 г.) сохраняются льготы, предусмотренные приостановленными СИДН, через нулевую ставку налога, освобождение от удержания налога у источника или сниженные ставки. Поправки имеют обратную силу и применяются к доходам, выплаченным, начиная с 08.08.2023.

Для применения послаблений, как и для льгот по СИДН, понадобится подтвердить налоговое резидентство и фактическое получение дохода в стране, с которой заключено приостановленное СИДН.

Все послабления не применяются к сделкам с взаимозависимыми лицами.

Комментарий «Пепеляев Групп»

Прямо не указано, должно ли условие об отсутствии взаимозависимости выполняться только на день выплаты дохода или также на день заключения договора с иностранной организацией. По нашему мнению, налоговые органы могут потребовать выполнения этого условия на оба указанных дня.

1. Наиболее широки по охвату послабления для роялти (абзацы четвёртый – пятый подп. 11 п. 2, подп. 3 – 4 п. 3.1 ст. 310 НК РФ):

- для интеллектуальной собственности, используемой телеканалами;
- для объектов авторских, смежных, патентных прав и для ноу-хау.

Для этих доходов нет требований к дню заключения договора, – льгота применима и к договорам, заключённым после приостановления СИДН.

Не предусмотрено освобождение для средств индивидуализации, таких, как товарные знаки, кроме как при их использовании телеканалами.

Комментарий «Пепеляев Групп»

Перечень освобождаемых объектов сформулирован казуистично, как в международных договорах, что требует тщательного анализа, применяется ли освобождение в конкретной ситуации. Например, базы данных в НК РФ прямо не названы, но в силу ГК РФ являются объектами авторских прав (как составные произведения) и смежных прав, а значит, должны подпадать под освобождение.

2. Послабления в транспортной сфере распространяются на доходы:

- от сдачи в аренду (лизинг) воздушных судов по договорам, которые заключены с иностранными организациями до 5 марта 2022 года, в пределах размера платежей, установленного условиями договора на день приостановления СИДН, если эти суда зарегистрированы или подлежат регистрации в российском реестре (абзац третий подп. 11 п. 2, подп. 2 п. 3.1 ст. 310 НК РФ);
- от сдачи в аренду морских судов по договорам, которые заключены с иностранными организациями до приостановления СИДН (абзац девятый подп. 11 п. 2 ст. 310 НК РФ);
- от международных перевозок по договорам, которые заключены с иностранными организациями до приостановления СИДН (абзац восьмой подп. 11 п. 2 ст. 310 НК РФ);
- от выкупа воздушных судов, которые получены в аренду (в лизинг) по договорам, заключённым с иностранными организациями до 5 марта 2022 года, если эти суда зарегистрированы или подлежат регистрации в российском реестре (подп. 3 п. 2 ст. 284 НК РФ);
- от выкупа морских судов, которые зарегистрированы в Российском международном реестре судов и находятся в России (абзац седьмой подп. 11 п. 2 ст. 310 НК РФ).

Комментарий «Пепеляев Групп»

Ограничение для воздушных судов датой 5 марта 2022 года может объясняться изданием в этот день рекомендации Росавиации, в силу которой российские авиакомпании, чьи суда имели иностранную регистрацию, приостановили полёты за рубеж.

3. Предусмотрены послабления для процентов, выплачиваемых иностранным банкам и экспортно-кредитным агентствам по договорам, заключённым до приостановления СИДН (абзац третий подп. 11 п. 2, подп. 1 п. 3.1 ст. 310 НК РФ).

Согласно буквальному тексту нормы, льгота распространяется только на проценты, но не на другие доходы иностранных кредиторов – например, не на плату за выдачу банковских гарантий, штрафы и пени.

Комментарий «Пепеляев Групп»

Если условия договора меняются после даты приостановления СИДН (8 августа 2023 г. и далее), например, растёт или снижается процентная ставка, по смыслу закона, льгота должна сохраняться, но при буквальном прочтении возможен и обратный подход.

Поправки не изменяют ограничений на выплаты иностранным кредиторам согласно Указу Президента РФ от 05.03.2022 г. № 95.

Для подтверждения налогового резидентства банков достаточно сведений общедоступных справочников, получать сертификат не требуется.

III. Иные изменения

Помимо изложенных выше, в НК РФ вносится множество иных поправок. Широкое применение могут получить:

- обязанность подавать уведомление об исчисленных суммах налога на доходы физических лиц и перечислять налог не один, а два раза в месяц (абзац третий п. 9 ст. 58, п. 7 ст. 226 НК РФ и т.д.);
- обязанность посредников уплачивать НДС и акцизы при ввозе товаров из стран Евразийского экономического союза, применяемая к товарам, оприходованным с 1 января 2025 г. (п. 4 ст. 151, абзац третий п. 1 ст. 186 НК РФ).

О чём подумать, что сделать

Ряд поправок, касающихся трансфертного ценообразования, увеличивает риски доначислений в сделках с взаимозависимыми лицами и с резидентами «недружественных» стран. Это потребует от бизнеса подстройки ценовых условий сделок и обновления процедур комплаенса.

Послабления, связанные с приостановлением СИДН, действуют до конца 2025 года, их применимость требует тщательного анализа, а на будущее нужны стратегические решения, учитывающие рост налоговой нагрузки.

Посредники, ввозящие товары из стран ЕАЭС, могут рассмотреть открытие российских подразделений для своих иностранных контрагентов. Однако это также требует анализа новой модели организации работы, включая учёт возникающих при отсрочке оплаты поставщикам курсовых разниц.

Помощь консультанта

Мы готовы проконсультировать вас по любым практическим вопросам, связанным с рассмотренными выше изменениями НК РФ.

Контактная информация



Сергей Сосновский
Партнер

Т: +7 (812) 640 60 10
s.sosnovsky@pgplaw.ru



Петр Попов
Ведущий юрист

Т: +7 (495) 767 00 07
p.popov@pgplaw.ru