

Крупным планом

Анализируем важные законодательные изменения

Департамент налогов и права



[Новый вид пассивных доходов — вознаграждение за внутригрупповые услуги](#)

[Вторичная корректировка по правилам трансфертного ценообразования](#)

[Минимизация негативных последствий приостановления СОИДН](#)

Осенние налоговые поправки: налог у источника

Мы продолжаем анализировать поправки, внесенные большим осенним налоговым [законом](#).

В нашем новом обзоре мы расскажем о том, как поменяется взимание налога у источника:

- появится новый вид пассивных доходов — вознаграждение за внутригрупповые услуги;
- корректировки по правилам трансфертного ценообразования в контролируемых сделках с нерезидентами будут признаваться дивидендами;
- вводится переходный период, в течение которого в отношении отдельных видов доходов можно будет по-прежнему воспользоваться льготными положениями приостановленных СОИДН.



Новый вид пассивных доходов — вознаграждение за внутригрупповые услуги

Список пассивных доходов, приведенный в п. 1 ст. 309 НК РФ, дополняется новым пунктом.

Теперь к пассивным доходам будут относиться доходы, полученные иностранной организацией от выполнения работ/оказания услуг на территории РФ своему взаимозависимому лицу.

При этом работы будут считаться выполненными/услуги оказанными на территории РФ, если их покупатель осуществляет деятельность на территории РФ.

Место ведения деятельности покупателя будет определяться по месту государственной регистрации организации/месту нахождения постоянного представительства (если работы выполнены/услуги оказаны постоянному представительству).

Иными словами, вознаграждение за внутригрупповые услуги/работы, выплачиваемое российскими налогоплательщиками иностранным взаимозависимым лицам, будет считаться пассивным доходом и облагаться налогом у источника.

Ставка налога у источника в отношении такого дохода составит 15%.

Стоит отметить, что прецеденты переквалификации платежей за внутригрупповые услуги в пассивный доход (дивиденды или прочий доход) были и ранее:

- дело № [A51-3822/2022](#) — переквалификация выплат по договорам аренды контейнеров в безвозмездное перечисление средств (прочий доход);
- дело № [A40-28820/2023](#) — переквалификация

вознаграждения за консультационные услуги в дивиденды;

- дело № [A40-168206/2024](#) — переквалификация выплат по агентским договорам в прочий доход.

При этом во всех этих делах первичным было оспаривание факта оказания услуги — налоговые органы доказали, что услуги в действительности не предоставлялись, и только на этом основании перечисленное иностранному контрагенту вознаграждение было переквалифицировано в пассивный доход.

Теперь же **любые перечисления** за внутригрупповые услуги/работы в адрес иностранных взаимозависимых лиц будут считаться пассивным доходом, вне зависимости от того, оказывались ли/выполнялись ли они в действительности.

Поправки вступают в силу 1 января 2024 года, при этом никакого переходного периода не предусматривается — как мы понимаем, налог будет удерживаться в том числе в отношении осуществленных после 1 января 2024 года выплат за услуги/работы, оказанные/выполненные до 1 января 2024 года.

В то же время мы полагаем, что СОИДН (если их действие не приостановлено) в большинстве случаев будут защищать от уплаты нового «налога на внутригрупповые услуги», поскольку вознаграждение за оказание услуг/выполнение работ с высокой долей вероятности будет считаться доходом иностранного лица, связанным с предпринимательской деятельностью (его активным доходом), или прочим доходом.



Вторичная корректировка по правилам трансфертного ценообразования

Корректировка цены в контролируемой сделке будет приравниваться к дивидендам и облагаться налогом у источника, если одновременно выполняются следующие условия:

- сделка осуществлена между взаимозависимыми лицами;
- одной из сторон сделки является лицо, не признаваемое резидентом РФ;
- фактически примененная в сделке цена отличается от рыночной;

- такое отличие стало основанием для корректировки налоговой базы (добровольной или по результатам налоговой проверки);
- в результате корректировки у стороны сделки, не являющейся налоговым резидентом РФ, возник доход в сумме корректировки.

Налог у источника будет исчисляться по ставке, предусмотренной для дивидендов, — 15%, при этом сумму налога можно будет уменьшить с учетом положений СОИДН.

Датой получения иностранным лицом дохода, переквалифицированного в дивиденды, будет признаваться последний день календарного года, в котором совершена сделка.

Избежать начисления налога у источника в отношении корректировки цен будет возможно при условии, что иностранное лицо вернуло доход в сумме корректировки налогоплательщику, осуществившему такую корректировку, путем перечисления соответствующей суммы денежных средств на его российский счет не позднее срока уплаты налога за период, в котором совершена контролируемая сделка.

Если же возврат дохода был произведен после истечения установленного срока уплаты налога, то

избежать начисления налога у источника можно в следующих случаях:

- доход возвращен на российский счет налогоплательщика до вынесения решения о назначении проверки уплаты налогов в контролируемых сделках;
- налогоплательщик при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль/НДФЛ учел вмененный процентный доход иностранного лица за пользование денежными средствами, рассчитываемый исходя из 1/300 ключевой ставки Банка России.

Более подробно о механизме такой корректировки мы рассказывали в [обзоре](#) изменений в сфере трансфертного ценообразования.



Минимизация негативных последствий приостановления СОИДН

Напомним, 8 августа 2023 года Президент РФ подписал [указ](#) о приостановлении отдельных статей СОИДН с недружественными странами.

Подробнее мы рассказывали об этом в нашем [обзоре](#).

Тогда же Президент РФ поручил Правительству РФ обеспечить принятие мер, направленных на снижение влияния на российскую экономику последствий приостановления СОИДН.

Наконец, эти меры приняты.

Стоит сразу отметить, что действовать они будут в отношении довольно ограниченного вида выплат в адрес лиц, не являющихся взаимозависимыми.

Эти меры включают в себя применение льгот (освобождение или льготная ставка), которые ранее предоставлялись на основании СОИДН, действие которого было приостановлено.

Послабления будут применяться в отношении следующих видов выплат:

- процентных доходов, выплачиваемых экспортно-кредитным агентствам и банкам по соглашениям, устанавливающим или изменяющим долговые обязательства, если такие соглашения заключены до приостановления действия СОИДН;
- доходов от сдачи в аренду воздушных судов (включая вспомогательные силовые установки и/или авиационные двигатели), зарегистрированных или подлежащих регистрации в ГРВС РФ, по договорам, заключенным до 5 марта 2022 года;

- доходов от использования/предоставления прав на использование результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации на телеканалах при наземном эфирном, спутниковом, кабельном и/или ином распространении таких телеканалов;
- доходов от использования/предоставления права пользования объектом авторского права/смежных прав (любого произведения литературы, искусства или науки, включая компьютерные программы, кинематографические фильмы, фонограммы, записи на пленку или другие носители для использования в радио- и телевизионных передачах или другие средства воспроизведения и распространения информации), любого патента, чертежа, модели, схемы, секретной формулы, технологии либо информации относительно промышленного, коммерческого или научного опыта (ноу-хау);
- доходов от предоставления в аренду или субаренду морских судов по договорам, заключенным с иностранными организациями — арендодателями (фрахтовщиками) до приостановления действия СОИДН*;
- доходов от реализации морских судов, зарегистрированных в РМРС и находящихся на территории РФ*;
- доходов от международных перевозок по договорам, заключенным с иностранными организациями до приостановления действия СОИДН*.

* Интересно, что в отношении последних трех пунктов списка послаблений поправки предусматривают только освобождение дохода иностранного лица от налогообложения, если оно раньше применялось на основании приостановленных СОИДН (но не льготные ставки налога у источника). Как мы понимаем, такое различие не играет существенной роли, поскольку для таких видов доходов большинство СОИДН, если и предусматривают льготы, то только в виде освобождения от уплаты налога у источника.

Льготы будут применяться **при отсутствии взаимозависимости между российским плательщиком и иностранным получателем**, а также при условии предоставления сертификата налогового резидентства** иностранного получателя и подтверждения наличия у иностранного получателя фактического права на доход.

Также вводится «отраслевая» льгота в виде ставки налога на прибыль 0% для доходов, полученных иностранными организациями по договорам об урегулировании страховых и/или претензионных требований, возникающих из заключенных с иностранными организациями — лизингодателями договоров аренды (лизинга) воздушных судов, включая вспомогательные силовые установки и/или авиационные двигатели.

Эта льгота будет применяться при одновременном соблюдении следующих условий:

- такие договоры аренды (лизинга) заключены до 5 марта 2022 года;
- воздушные суда зарегистрированы или подлежат регистрации в ГРГВС РФ;

Пожалуй, из всех поправок самой большой неожиданностью стало введение налога у источника на вознаграждение за внутригрупповые услуги.

Если исторически под угрозой переквалификации в дивиденды или прочий доход были выплаты за услуги, с высокой долей вероятности, относящиеся к «акционерной» деятельности или не наполненные реальным смыслом, то теперь под уплату налога у источника подпадут все перечисления взаимозависимым лицам **за любые работы/услуги**.

И если в случае получателей из дружественных стран от исчисления налога у источника, скорее всего, защитит СОИДН, то в отношении получателей из недружественных стран избежать уплаты налога у источника не получится.

Мы рекомендуем:

- уведомить своих контрагентов — взаимозависимых лиц о введении в России налога у источника на внутригрупповые услуги;
- обсудить с ними возможность налоговой оговорки — положения об увеличении цены услуг/работ на сумму налога у источника;
- если это возможно, закрыть взаиморасчеты по уже оказанным услугам/выполненным работам до 1 января 2024 года;
- в случае приобретения услуг/работ у взаимозависимых лиц из дружественных стран — убедиться, что положения действующих СОИДН защитят от уплаты налога у источника.

Мы будем рады ответить на ваши вопросы, касающиеся поправок, а также оказать содействие при проведении анализа последствий их применения.

Партнеры ДРТ

- 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;
- иностранная компания — получатель дохода и российская компания, к которой переходит право собственности на воздушные суда, не являются взаимозависимыми лицами;
- иностранная компания — получатель дохода и российская компания — лизингополучатель по договорам аренды (лизинга) не являются взаимозависимыми лицами;
- иностранная компания — получатель дохода предоставила сертификат налогового резидентства, подтверждающий постоянное местонахождение в стране, с которой у России имеется СОИДН (как мы понимаем, в том числе приостановленный), а также подтверждение наличия у нее фактического права на доход.

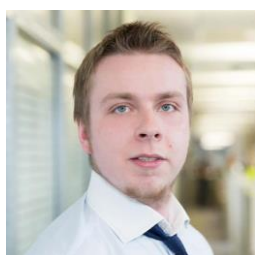
Все перечисленные послабления будут действовать ретроспективно с 8 августа 2023 года до 31 декабря 2025 года.

** Сертификат налогового резидентства иностранных банков — получателей процентного дохода не потребуется, если местонахождение банка подтверждается сведениями из общедоступных информационных справочников.

Контакты



Евгения Бондарева
Директор
ebondareva@delret.ru



Александр Васильев
Директор
avasilev@delret.ru



Антон Зыков
Партнер
azykov@delret.ru



Наталья Иванцова
Директор
nivantsova@delret.ru



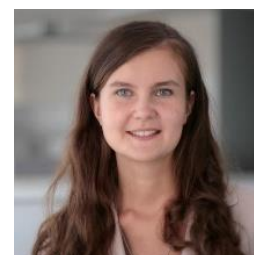
Александра Калинина
Директор
akalinina@delret.ru



Ирина Котикова
Директор
ikotikova@delret.ru



Татьяна Кофанова
Партнер
tkofanova@delret.ru



Юлия Крылова
Директор
ykrylova@delret.ru



Наталья Кузнецова
Партнер
nkuznetsova@delret.ru



Дмитрий Кулаков
Партнер
dkulakov@delret.ru



Юлия Орлова
Партнер
yorlova@delret.ru



Елена Соловьёва
Партнер
esolovyova@delret.ru

delret.ru

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом компании, действующие под брендом «Деловые Решения и Технологии» (Группа ДРТ, delret.ru/about), не предоставляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Прежде чем принять какое-либо решение или предпринять какие-либо действия, которые могут отразиться на вашем финансовом положении или состоянии дел, проконсультируйтесь с квалифицированным специалистом. Ни одна из компаний Группы ДРТ не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.