

## LT in Focus

# Сквозной подход и не только. Закон принят.

[Механизм зачета налога у источника для НДФЛ](#)

[Льгота на существенное участие при применении сквозного подхода](#)

[Льгота на существенное участие для «добровольных» резидентов](#)

[Льгота при продаже акций/долей](#)

[Косвенное = прямое?](#)

[Безвозмездное получение имущества/имущественных прав](#)

[Временные меры для долгового финансирования](#)

[Налогообложение у источника при структурировании участия через ПИФ](#)

[Инвестиционный вычет в отношении НИОКР](#)

[Изменения в части исчисления НДС](#)

[Когда декларация будет считаться непредставленной?](#)

[Прочие изменения](#)

[Выводы](#)

[Чем мы можем помочь?](#)

[Законопроект](#), о судьбе которого мы следим с весны этого года, получил статус [закона](#).

Его положения, с одной стороны, направлены на ограничение возможности применения льгот при выплате за рубеж дивидендов, фактическое право на которые принадлежит российским компаниям.

С другой стороны, законопроект предлагает множество поправок, которые направлены на устранение существующих пробелов в налоговом законодательстве.

Более подробно читайте в нашем выпуске.



### Механизм зачета налога у источника для НДФЛ

Физические лица смогут отразить в составе своих доходов от источников в РФ дивиденды, выплаченные иностранной организации по акциям/долям российской организации, в сумме, соответствующей доле косвенного участия физического лица в такой российской организации.

В этом случае налог у источника, удержанный при выплате дивидендов в адрес иностранной компании, можно будет зачесть в счет исполнения обязательств по НДФЛ.

При этом сумма дивидендов, полученных физическим лицом от иностранной организации, уже не будет учитываться для целей НДФЛ.

Для применения такого механизма зачета должны соблюдаться следующие условия:

- физическое лицо участвует в иностранной организации, получившей дивиденды от российского общества, прямо или косвенно через последовательность **исключительно** иностранных организаций/иностраных структур без образования юридического лица;
- местом постоянного нахождения иностранной организации, получившей дивиденды от российского общества, является государство, с которым у РФ имеется действующий СОИДН (за исключением государств, включенных в [перечень](#) государств/территорий, не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с РФ);
- физическое лицо должно получить дивиденды от иностранной организации, через которую реализовано участие в российском обществе, в течение 180 календарных дней с даты выплаты дивидендов российским обществом;

- сумма дивидендов, полученных иностранной организацией от российского общества, в части, соответствующей доле прямого участия физического лица в иностранной организации, должна быть **не менее** суммы дивидендов, полученных физическим лицом от иностранной организации, увеличенной на сумму удержанного ею налога у источника (если участие физического лица является косвенным, то такое условие в части, соответствующей доли прямого участия одной иностранной компании в другой, должно выполняться на каждом этапе движения дивидендов).

Доход будет включаться в базу по НДФЛ на дату получения физическим лицом дивидендов от иностранной организации или дату получения выплаты дохода в виде распределения прибыли иностранной структуры без образования юридического лица (в том числе их перечисления на счета третьих лиц по поручению такого физического лица).

Величина такого дохода будет определяться исходя из суммы дивидендов, распределяемых российской организацией до удержания налога у источника в части, соответствующей доле косвенного участия физического лица в такой российской организации.

При отражении такого дохода в декларации по НДФЛ физическому лицу будет необходимо приложить:

- документы, подтверждающие косвенное участие в российском обществе, выплатившем дивиденды, и последовательность такого участия;
- копии платежных документов и копии решений о выплате дивидендов по акциям/долям иностранных организаций, депозитарным распискам, удостоверяющим права на акции иностранных

организаций, или доходов в виде распределения прибыли иностранных структур без образования юридического лица.

Мы полагаем, что изменения направлены на устранение двойного налогообложения одного и того же дивидендного потока в ситуации, когда сквозной подход не применяется.

В частности, если иностранная компания, получившая дивиденды от российского общества, в дальнейшем распределяет уже свою прибыль, сформированную в том числе за счет полученных дивидендов, бенефициарам — физическим лицам — налоговым резидентам РФ, то налог уплачивается как минимум дважды: удерживается при выплате дивидендов российским обществом и включается в состав доходов при исчислении НДФЛ.

Текущая редакция НК РФ не позволяет производить зачет налога, уплаченного при выплате дивидендов российской организацией, что, по сути, и приводит к двойному налогообложению.

Предлагаемый механизм позволит устранить такое двойное налогообложение.

Стоит отметить, что первая редакция предполагала возможность применения механизма при условии, что иностранная организация, получившая дивиденды от российского общества, расположена в государстве — члене ОЭСР.

Прислушавшись к комментариям бизнес-сообщества, при подготовке редакции законопроекта ко второму чтению это требование было исключено.

Новый механизм зачета начнет применяться с 1 января 2021 года.

## Льгота на существенное участие при применении сквозного подхода

Несмотря на критику законопроекта на всех этапах его разработки, добиться исключения поправки, которая запрещает применение льготы на существенное участие (ставка налога на дивиденды 0% при условии непрерывного владения не менее чем 50% долей в течение не менее чем 365 дней) при использовании сквозного подхода, не удалось.

Единственное, о чем все-таки получилось договориться, — это установление с 1 января 2021 года до 31 декабря 2023 года переходного периода.

В течение указанного периода организации — налоговые резиденты РФ смогут применить ставку 0%, если они имеют фактическое право на получение дивидендов и косвенно участвуют в российской организации, выплатившей дивиденды, при соблюдении следующих условий:

- доля такого косвенного участия в российской

организации, выплатившей дивиденды, составляет не менее 50%;

- сумма дивидендов, на которые у организации — налогового резидента РФ есть фактическое право на доход, составляет не менее 50%;
- в течение 180 календарных дней с даты выплаты дивидендов российской организацией на счета организации — налогового резидента РФ, являющейся фактическим получателем дохода, зачислен пассивный доход в сумме не менее величины выплаченных дивидендов за вычетом удержанного в РФ налога у источника.

По завершении переходного периода при применении сквозного подхода в отношении дивидендов, фактическое право на которые принадлежит российским организациям, будет доступна только ставка 13%.

Принятие поправки приведет к существенному росту налоговой нагрузки на российские холдинги, применявшие сквозной подход в аналогичных ситуациях, и заставит задуматься о пересмотре структуры владения.

Установление переходного периода имеет целью обеспечение плавного перехода к новому порядку налогообложения и предоставление временного запаса для принятия взвешенного решения, касающегося дальнейшей реструктуризации.

В то же время текст закона вызывает ряд вопросов.

В частности, исходя из текущих формулировок можно предположить, что в течение переходного периода будет применяться следующий порядок налогообложения:

- при выплате в адрес иностранной компании дивидендов, фактическое право на которые принадлежит организации — налоговому резиденту РФ, налог у источника в любом случае будет удерживаться по ставке 13%;
- впоследствии организация — налоговый резидент РФ, являющаяся фактическим получателем дивидендов, получит право на применение ставки 0% при соблюдении установленных условий.

Сделать такой вывод можно на основе следующих положений закона:

## Льгота на существенное участие для «добровольных» резидентов

Действующие положения НК РФ запрещают применение льготы на существенное участие иностранными организациями, признаваемыми налоговыми резидентами РФ, за исключением случаев добровольного признания налоговым резидентом.

С 1 января 2021 года указанная льгота будет недоступна и для «добровольных» резидентов.

При этом, как и в случае применения сквозного подхода, предлагается установить переходный период, в течение которого право на льготу сохранится при соблюдении следующих условий:

- иностранная организация, получающая дивиденды, в течение не менее 365 календарных дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50%-ным вкладом (долей) в уставном капитале

## Льгота при продаже акций/долей

Закон вносит изменения в порядок освобождения от налога на прибыль доходов от реализации акций/долей, которые находились в собственности налогоплательщика более пяти лет:

- условие о составе активов для применения льготы (доля российской недвижимости в активах продаваемой компании не более 50%) будет единым как для реализации долей, так и акций, причем вне зависимости от их вида — обращающиеся или необращающиеся;

- изменения в ст. 312 НК РФ в части исключения возможности применения ставки 0% при использовании сквозного подхода, когда фактическим получателем дивидендов является российская организация, вступают в силу 1 января 2021 года, при этом переходный период **не отлагает** начало их применения;
- ставка 0% при соблюдении установленных условий будет применяться **самой российской организацией — фактическим получателем дивидендов**;
- на дату выплаты дивидендов иностранному лицу налоговый агент **заведомо не может знать**, будет ли соблюдено условие о «доведении» дивидендов до фактического получателя в течение 180 дней;
- формулировка условия о «доведении» до фактического получателя дохода не менее суммы выплаченных дивидендов **за вычетом удержанного в РФ налога у источника** сама по себе предполагает удержание налога при выплате.

Таким образом, есть риск того, что применить льготу в отношении налога у источника при выплате не удастся уже с 1 января 2021 года, в то время как механизм возмещения удержанного налога в случае выполнения установленных условий законом не предусмотрен.

выплачивающей дивиденды организации;

- государство регистрации такой иностранной организации, получающей дивиденды, и иностранной организации, выплачивающей дивиденды (если применимо), не включено в [перечень](#) государств, предоставляющих льготный налоговый режим и/или не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций;
- если выплачивающая дивиденды организация является российской организацией, то указанные дивиденды зачислены на счета иностранной организации в российских банках.

Переходный период продлится с 1 января 2021 года по 31 декабря 2023 года.

- исключение из общих правил будет предусмотрено лишь для обращающихся акций российских компаний, относящихся к высокотехнологическому (инновационному) сектору экономики, — для них льгота будет применяться вне зависимости от состава активов;
- соотношение активов будет определяться по данным финансовой отчетности на последний день месяца, предшествующего месяцу реализации;

- льгота будет распространена в том числе на продажу акций/долей **иностраннх компаний** (за исключением тех, которые расположены в государствах из [перечня](#) государств, предоставляющих льготный налоговый режим и/или не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций).

Кроме того, вносятся важные поправки, касающиеся порядка определения срока владения, в частности, **редомициляция/смена** налогового резидентства как налогоплательщиком, так и организациями, акции/доли которых продаются, не будут прерывать срок владения.

Также предусмотрено, что срок владения не будет прерываться и в случае **реорганизации**.

В частности, если доли/акции были получены налогоплательщиком-правопреемником в результате реорганизации, то срок нахождения в собственности налогоплательщика должен отсчитываться с даты

приобретения долей/акций реорганизованной компанией (за исключением ситуации, когда основной целью реорганизации было применение льготной ставки).

Текст поправок позволяет предположить, что срок не будет прерываться как в случае реорганизации самого собственника акций, так и в случае реорганизации компании, акции/доли которой продаются.

Кроме того, на наш взгляд, положения о непрерывании срока владения в случае реорганизации можно будет потенциально применить к еще одной льготе — льготе на существенное участие, условием которой является непрерывное владение не менее чем 50%-м вкладом в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации в течение не менее 365 дней.

Изменения вступят в силу 1 января 2021 года.

Ниже мы сравнили положения закона с действующими правилами с учетом поправок.

#### В отношении каких акций/долей применяется льгота в соответствии с действующими положениями?

- Доли участия в российских организациях (независимо от состава активов)
- Акции российских компаний, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг в течение всего срока владения (независимо от состава активов)
- Акции российских компаний, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг и в течение всего срока владения признаваемые акциями высокотехнологического сектора (независимо от состава активов)
- Акции российских компаний, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг на дату их приобретения налогоплательщиком, а на дату реализации признаваемые обращающимися акциями высокотехнологического сектора экономики (независимо от состава активов)
- Обращающиеся акции, составляющие уставный капитал российских компаний, не более 50% стоимости активов которых представлено российской недвижимостью

#### В отношении каких акций/долей будет применяться льгота с учетом поправок?

- Доли участия в российских и иностранных организациях, не более 50% активов которых представлено российской недвижимостью
- Акции российских и иностранных организаций (как обращающиеся, так и не обращающиеся), не более 50% активов которых представлено российской недвижимостью
- Акции российских организаций, являющиеся на дату реализации обращающимися и одновременного на эту же дату относящиеся к акциям высокотехнологического сектора (независимо от состава активов)

\* Действие всех положений, касающихся акций российских компаний высокотехнологического сектора, приостановлено до 31 декабря 2022 года (до этой даты применяются положения ст. 284.2.1, которые предусматривают еще более льготные условия для применения освобождения от налогообложения).

С одной стороны, в результате принятия поправок правила применения льготы станут гораздо более простыми и справедливыми, а распространение льготы на реализацию акций/долей **иностраннх компаний** позволит уравнивать уровень налоговой нагрузки при налогообложении операций с российскими и иностранными активами.

С другой стороны, поправки предполагают существенное расширение ограничений в применении льготы, в частности, условие о составе активов продаваемых российских компаний будет распространено на доли и не обращающиеся акции.

Это изменение, безусловно, придется учитывать при проведении анализа налоговых последствий соответствующих сделок.

## Косвенное = прямое?

В рабочей версии законопроекта, в свое время размещенной на федеральном портале проектов нормативно-правовых актов, предлагалось исключить положения НК РФ о приравнивании косвенного участия каждого последующего лица, имеющего фактическое право на получение дохода в российской организации, выплачивающей доход, к прямому участию (абз. 4 п. 1.1 ст. 312 НК РФ).

Редакция принятого закона уже не столь категорична (см. сравнительную таблицу).

Поправка, очевидно, внесена в контексте отмены права на применение льготы на существенное участие в ситуации, когда фактическим получателем дохода выступает косвенный российский участник.

Тем не менее остается спорным вопрос о том, влияет ли поправка на ситуации, когда фактическим получателем дохода является иностранное лицо и речь уже идет о льготных ставках по условиям СОИДН.

Напомним, что применение сквозного подхода в такой ситуации в значительной степени осложняется формулировками некоторых СОИДН, согласно которым для использования льготной ставки получатель дивидендов должен участвовать в капитале российского общества **напрямую**.

Минфин России также неоднократно высказывался о невозможности применения льготных ставок к косвенным участникам, если по СОИДН требуется прямое участие — например, с Кипром (письмо от 3 декабря 2020 года № [03-08-05/93861](#)), Швейцарией (письмо от 30 декабря 2019 года № [03-08-05/103326](#)), Финляндией (письмо от 8 ноября 2019 года № [03-08-05/86254](#)).

Действующая редакция положений о приравнивании косвенного участия к прямому предполагает ее применение для целей [пп. 1–1.2 п. 3 ст. 284](#) НК РФ, в

### Действующая формулировка абз. 4 пп. 1.1 ст. 312 НК РФ

«При этом косвенное участие каждого последующего лица, имеющего фактическое право на получение дохода, в российской организации, выплачивающей доход в виде дивидендов, в целях настоящей статьи и [подпунктов 1–1.2 пункта 3 статьи 284](#) настоящего Кодекса приравнивается к прямому участию в российской организации, выплачивающей доход в виде дивидендов.»

### Предлагаемая формулировка абз. 4 пп. 1.1 ст. 312 НК РФ

«При этом косвенное участие каждого последующего лица, имеющего фактическое право на получение дохода, в российской организации, выплачивающей доход в виде дивидендов, в целях настоящей статьи ~~и~~ [подпунктов 1–1.2 пункта 3 статьи 284](#) настоящего Кодекса приравнивается к прямому участию в российской организации, выплачивающей доход в виде дивидендов.»

которых речь идет о льготе на существенное участие, когда фактическим получателем дохода выступает российская организация.

Теоретически исключение данной отсылки можно трактовать как расширение концепции «косвенное равно прямому» и на те ситуации, когда фактическое право на доход принадлежит нерезидентам.

В то же время такая трактовка весьма неоднозначна, особенно в контексте того, что определение понятий для целей применения СОИДН является предметом регулирования самого СОИДН.

В связи с этим споры по поводу применения льготных ставок по условиям СОИДН в ситуациях, когда условием их применения является прямое участие/прямой вклад в российскую организацию, скорее всего, сохранятся.

## Безвозмездное получение имущества/имущественных прав

Законом вносятся несколько важных изменений в правила освобождения безвозмездной внутригрупповой передачи имущества от налогообложения (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ):

- освобождение будет распространено на **безвозмездную передачу имущественных прав** при условии, что они не передаются третьим лицам в течение одного года с момента получения (сейчас освобождение распространяется только на имущество);
- под освобождение будет попадать получение на безвозмездной основе имущества/имущественных прав **от косвенного участника** с долей косвенного участия не менее 50% (сейчас льгота распространяется только на прямых участников);
- под освобождение также будет попадать получение

имущества/имущественных прав от компании, доля **косвенного участия** в которой не менее 50%, при этом если передающая компания является иностранной, то она сама, а также все другие иностранные компании, через которые осуществлено косвенное участие, не должны находиться в [перечне](#) государств, предоставляющих льготный налоговый режим и/или не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (сейчас освобождение распространяется только на случаи получения имущества от «прямых» дочерних компаний).

Поправки направлены на более справедливое налогообложение операций по внутригрупповой передаче активов.

Поправки будут действовать ретроспективно — с 1 января 2020 года..

## Временные меры для долгового финансирования

При применении правил недостаточной капитализации в течение 2020-2021 годов для долговых обязательств, возникших до 1 января 2020 года, будет использоваться валютная оговорка:

- величина контролируемой задолженности, выраженная в иностранной валюте, будет определяться по курсу Банка России на последний день отчетного/налогового периода, но не превышающему курс на 28 февраля 2020 года;
- величина собственного капитала на последнее число каждого отчетного/налогового периода будет определяться без учета положительных/отрицательных курсовых разниц, возникших вследствие переоценки требований/обязательств, выраженных в иностранной валюте, в связи с изменением курса с 28 февраля 2020 года.

Поправки направлены на сокращение случаев применения правил недостаточной капитализации в

условиях существенного роста рублевой оценки валютных внутригрупповых долгов и уменьшения собственного капитала.

Также для процентных доходов/расходов, учитываемых в 2020-2021 годах (независимо от даты возникновения долговых обязательств), уточняются интервалы «безопасной гавани» процентных ставок по займам, являющимся контролируруемыми сделками.

Напомним, что по таким займам для целей налогового учета может учитываться фактическая процентная ставка, если она выше минимального значения интервала для доходов и ниже максимального значения интервала для расходов.

Если фактические процентные ставки находятся за пределами «безопасной гавани», то для целей налогового учета процентная ставка определяется по правилам трансфертного ценообразования.

В 2020-2021 годах будут применяться более широкие интервалы.

Валюта договора займа	Интервал (действующие положения)	Интервал в 2020-2021 году (с учетом поправок)
Рубль (если заем между российскими взаимозависимыми лицами)	От 75% до 125% от ключевой ставки	От <b>0%</b> до <b>180%</b> от ключевой ставки
Рубль (если одна из сторон займа — иностранное взаимозависимое лицо)	От 75% до 125% от ключевой ставки	От 75% до <b>180%</b> от ключевой ставки
Евро	От EURIBOR + 4% до EURIBOR + 7%	От <b>0%</b> до EURIBOR + 7%
Китайский юань	От SHIBOR + 4% до SHIBOR + 7%	От <b>0%</b> до SHIBOR + 7%
Фунты стерлинги	От ЛИБОР в фунтах стерлингов + 4% до ЛИБОР в фунтах стерлингов + 7%	От <b>0%</b> до ЛИБОР в фунтах стерлингов + 7%
Швейцарские франки или японские иены	От ЛИБОР в соответствующей валюте + 2% до ЛИБОР в соответствующей валюте + 5%	От <b>0%</b> до ЛИБОР в соответствующей валюте + 5%
Иные валюты	От ЛИБОР в долларах США + 4% до ЛИБОР в долларах США + 7%	От <b>0%</b> до ЛИБОР в долларах США + 7%

Стоит отметить, что, несмотря на формальное расширение интервала «безопасной гавани», реальный эффект будет не столь ощутимым, поскольку:

- Повышение верхнего предела интервала для рублевых займов почти полностью нивелируется снижением ключевой ставки — в 2020 году ключевая ставка была снижена с 6,25% до 4,25%.

Таким образом, максимальное значение интервала по привлеченным рублевым займам в сентябре 2020 года составит всего 7,65%, что даже ниже значений интервала в 2019 году.

По сути, эффект будет ощутим только для долговых обязательств с фиксированной ставкой, в отношении которых для определения интервала используется ключевая ставка на дату привлечения займа, а не на

дату признания процентного дохода/расхода.

- Максимальное значение интервала для признания процентных расходов по привлеченным российскими компаниями внутригрупповым валютным займам не поменялось.
- Снижение нижней границы интервала по внутригрупповым валютным займам, по сути, применимо только для выдачи валютных займов российскими лицами, что на практике встречается не очень часто, да и для попадания в «безопасный» интервал фактическая ставка все равно должна превышать минимальное значение, то есть не может равняться нулю.

## Налогообложение у источника при структурировании участия через ПИФ

К доходам в виде дивидендов будет приравниваться доход от доверительного управления имуществом, составляющим ПИФ, выплачиваемый иностранной организации — пайщику по принадлежащим ей инвестиционным паям пропорционально доле в праве общей собственности на имущество, составляющее этот фонд.

К доходам от источника в РФ будут относиться доходы от реализации комбинированных и иных фондов, более 50% активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ.

## Инвестиционный вычет в отношении НИОКР

Налогоплательщики будут вправе уменьшить сумму налога на прибыль на величину расходов на НИОКР (кроме отчислений в научные фонды):

- региональную часть налога можно будет уменьшить на сумму до 90% от расходов на НИОКР;
- федеральную часть — на 10%.

Вычет можно будет применить на дату завершения НИОКР (этапа НИОКР).

Вычет будет вводиться по решению субъекта РФ, который будет вправе также определить:

- предельный размер вычета;
- перечень НИОКР, в отношении которых будет предоставлен вычет;
- категории налогоплательщиков, которым будет предоставлен вычет.

Расходы на НИОКР, в отношении которых был применен вычет, не будут учитываться в качестве расходов при исчислении налога на прибыль.

Поправки вступят в силу 1 января 2021 года.

## Изменения в части исчисления НДС

### Место реализации водных биологических ресурсов

С 1 января 2021 года уточняется порядок определения места реализации водных биологических ресурсов, добытых в исключительной экономической зоне РФ, и/или товаров, произведенных из таких ресурсов.

Если в момент начала отгрузки и транспортировки они находились в исключительной экономической зоне РФ, то местом их реализации будет признаваться территория РФ.

Исключительная экономическая зона РФ — морской район, находящийся за пределами территориального моря РФ и прилегающий к нему, с особым правовым режимом.

Несмотря на то что РФ осуществляет в своей исключительной экономической зоне суверенные права в целях разработки и управления водными биоресурсами, исключительная экономическая зона не является территорией РФ.

Именно это и привело к возникновению многочисленных споров с налоговыми органами, которые отказывались признавать территорию РФ местом реализации рыбы, выловленной и отгруженной с территории исключительной экономической зоны.

Претензии сводились к неправомерности вычета входного НДС, предъявленного российскими компаниями в отношении таких операций, а также запрета на применение ставки 0% в случае отгрузки водных биологических ресурсов в адрес иностранных покупателей.

При этом суды в большинстве своем принимали решения в пользу налоговых органов (см., например, дела №№ [A51-4075/2020](#), [A51-24737/2019](#) и [A51-5700/2020](#)).

Принятие поправок вносит определенность и позволит избежать таких претензий в будущем.

### Исчисление НДС в отношении рекламных и маркетинговых услуг, связанных с экспортом российского программного обеспечения

По общим правилам НК РФ входной НДС, связанный с экспортом работ/услуг, можно принять к вычету при соблюдении условий для такого вычета.

Исключение составляет экспорт работ/услуг, операции по реализации которых освобождены от обложения НДС, — при приобретении товаров/работ/услуг, непосредственно связанных с такими операциями, входной НДС к вычету не принимается и учитывается в стоимости соответствующих товаров/работ/услуг.

Поправки предусматривают некоторые исключения из данных правил для экспорта программного обеспечения, включенного в реестр российских программ и баз данных.

В частности, входной НДС, связанный с приобретением рекламных и маркетинговых услуг, используемых для передачи иностранным покупателям прав на использование программ на ЭВМ и баз данных, включенных в реестр российских программ и баз данных, можно будет принять к вычету.

Поправки направлены на создание для российских разработчиков дополнительных стимулов продвигать свой продукт за рубежом.

В то же время открытым остается вопрос о том, как учитывать входной НДС, связанный с приобретением рекламных и маркетинговых услуг, которые имеют отношение к продвижению программного продукта в целом как на внутреннем, так и на внешнем рынке.

Вполне вероятно, что в этой части потребуются официальные разъяснения налоговых органов.

#### Место реализации единиц сокращения выбросов

Действующая редакция НК РФ предусматривает, что в отношении «операций по передаче единиц сокращения выбросов (прав на единицы сокращения выбросов), полученных в рамках реализации проектов, направленных на сокращение антропогенных выбросов или на увеличение абсорбции поглотителями парниковых газов в соответствии со статьей 6 Киотского протокола к Рамочной конвенции Организации Объединенных Наций об изменении климата», место реализации определяется по месту осуществления деятельности покупателя.

Поправки, вносимые в соответствии с законом, исключают отсылку к Киотскому протоколу.

Таким образом, в новой редакции речь будет идти обо всех операциях по передаче единиц сокращения выбросов без привязки к Киотскому протоколу.

Изменение будет интересно для небольшого круга российских налогоплательщиков, которые уже осуществляют или планируют осуществлять операции с

единицами сокращения выбросов.

В перспективе изменение может затронуть и более широкий круг лиц, поскольку вопрос развития российского законодательства в области регулирования операций с единицами выбросов уже отмечен в качестве одного из приоритетных направлений нормотворчества.

Стоит отметить, что положения, касающиеся вступления в силу данной поправки, несколько неоднозначны.

Закон предусматривает, что указанная поправка вступает в силу с даты официального опубликования закона.

Это в некоторой степени противоречит общим положениям НК РФ, согласно которым такие поправки должны вступать в силу по истечении одного месяца с даты опубликования закона, но не ранее первого числа очередного налогового периода.

Возможно, в отношении срока начала применения новых норм потребуется официальное разъяснение налоговых органов.

#### Освобождение от исчисления НДС услуг оператора финансовой платформы

Предусмотрен перечень услуг, оказываемых оператором финансовой платформы, которые будут освобождаться от обложения НДС, включая услуги по идентификации участников финансовой платформы и услуги по информационному обеспечению взаимодействия в целях совершения финансовых сделок.

Поправки вступят в силу 1 января 2021 года.

## Когда декларация будет считаться непредставленной?

Закон вносит в НК РФ поправки, закрепляющие перечень ситуаций, когда декларация будет считаться непредставленной:

- она подписана неуполномоченным лицом;
- лицо, подписавшее декларацию и имеющее право действовать без доверенности, в момент представления декларации является дисквалифицированным по делу об административном правонарушении;
- в отношении подписанта имеется запись о его смерти, сделанная до даты подписания;
- в отношении лица, подписавшего декларацию и имеющего право действовать без доверенности, в ЕГРЮЛ содержится запись о недостоверности сведений о нем;
- в отношении самого налогоплательщика в ЕГРЮЛ имеется запись о прекращении его деятельности;
- если в расчете по страховым взносам содержатся

ошибки в расчете (п. 7 ст. 431 НК РФ, он действовал и ранее);

- если данные представленной декларации по НДС не соответствуют контрольным соотношениям.

Если налоговый орган установит такие обстоятельства в ходе проверки декларации, то он должен будет уведомить налогоплательщика в течение пяти дней с момента их обнаружения (в отношении невыполнения контрольных соотношений в декларации по НДС — не позднее дня, следующего за днем представления декларации).

Перечень обстоятельств, при которых декларация считается непредставленной, в целом является вполне очевидным.

Отдельного внимания, пожалуй, заслуживают положения, касающиеся признания непредставленной декларации по НДС в случае невыполнения контрольных соотношений, которые утверждаются ФНС России.



Законом предусмотрен следующий алгоритм действий в случае невыполнения контрольных соотношений:

- если контрольные соотношения не выполнены, то налоговый орган должен уведомить об этом налогоплательщика не позднее дня, следующего за днем представления декларации;
- в течение пяти дней после получения такого уведомления налогоплательщик должен представить новую декларацию, в которой устранено несоответствие контрольным соотношениям;
- если налогоплательщик уложится в этот пятидневный срок, то датой подачи декларации будет считаться

## Прочие изменения

Среди прочих вопросов, которые рассматриваются в законе:

- порядок заполнения декларации по налогу на имущество — начиная с подачи декларации за 2020 год в нее необходимо будет включать сведения о среднегодовой стоимости движимого имущества, учтенного на балансе в качестве основных средств;
- порядок учета изменения кадастровой стоимости для целей исчисления налога на имущество и земельного налога (поправки связаны с упразднением комиссий по рассмотрению споров о результатах определения кадастровой стоимости);
- применение льготной ставки НДС 10% в отношении внутренних воздушных перевозок — льготная ставка продлена на 2021 год;
- порядок расчета доли доходов от деятельности в области информационных технологий (в общую сумму дохода, в которой определяется доля дохода от ИТ деятельности, не будут включаться субсидии);

## Выводы

Как мы видим, внесенные поправки затрагивают разные вопросы налогообложения.

Пожалуй, наиболее резонансная из них — отмена льготы на существенное участие для добровольных резидентов и при применении сквозного подхода.

Изменения неизбежно заставят задуматься о пересмотре структуры владения российскими группами.

Налоговая нагрузка на российские группы, структурирующие владение через иностранные компании, может существенно вырасти, если ранее они применяли льготу на существенное участие в указанных случаях.

Под угрозой дополнительного налогообложения могут оказаться и проекты, реализуемые совместно с иностранными инвесторами посредством создания иностранных субхолдинговых структур.

Предоставление отсрочки в виде трехлетнего переходного периода, по крайней мере, дает время на

дата подачи первой декларации.

Необходимо отметить, что проверка на выполнение контрольных соотношений не является новой практикой.

Такие [контрольные соотношения](#) для декларации по НДС уже утверждены и используются как налоговыми органами, так и самими налогоплательщиками для самопроверки.

Поправки официально закрепляют статус таких контрольных соотношений и регламентируют процесс взаимодействия с налоговым органом в случае несоответствия декларации контрольным соотношениям.

Изменения вступят в силу 1 июля 2021 года.

- порядок формирования остаточной стоимости нематериальных активов;
- возможность оформления полномочий уполномоченного представителя электронной доверенностью;
- порядок налогового учета резерва вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год;
- оценка стоимости драгоценных камней для целей исчисления НДС;
- последствия прекращения статуса участника РИП для целей исчисления НДС;
- продление срока применения льгот в отношении доходов от реализации акций/долей компаниями, находящимися под санкциями;
- право для участников ТОСЭР открывать филиалы на территории других ТОСЭР и др.

проведение анализа возможных вариантов реструктуризации владения и их внедрение.

Одновременно законом вносится множество изменений, направленных на совершенствование налогообложения отдельных операций.

В частности, распространение льготы по налогу на прибыль на случаи безвозмездного получения имущества от косвенных участников, а также на получение имущественных прав позволит эффективно перераспределять активы внутри группы без риска возникновения дополнительных налоговых обязательств.

А освобождение доходов от реализации акций/долей иностранных компаний, столь ожидаемое бизнес-сообществом, позволит выровнять уровень налоговой нагрузки на операции с российскими и иностранными активами.

Мы рекомендуем ознакомиться с текстом закона и оценить влияние поправок на уровень налоговой нагрузки и методологию налогового учета.

## Чем мы можем помочь?

- Анализ влияния предлагаемых поправок на порядок налогообложения дивидендов в текущей структуре владения
- Разработка и анализ вариантов реструктуризации, включая возможную редомициляцию в САР
- Разработка пошагового плана реализации выбранного сценария
- Подготовка защитного файла для обоснования экономических причин реструктуризации (во избежание налоговых последствий по ст. 54.1 НК РФ)

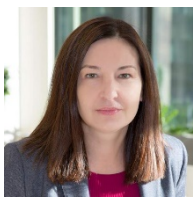
\*\*\*\*

Мы надеемся, что вы найдете информацию, представленную в данном выпуске, интересной и полезной. Наши специалисты готовы ответить на любые ваши вопросы, имеющие отношение к теме данного выпуска.

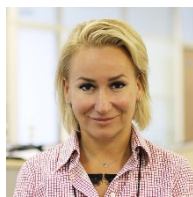
С уважением,

**партнеры компании «Делойт» в СНГ**

# Контакты



**Светлана Мейер**  
Управляющий партнер  
Налоговые  
и юридические услуги  
[smeyer@deloitte.ru](mailto:smeyer@deloitte.ru)



**Анна Костыра**  
Управляющий партнер  
Deloitte Legal  
[akostyra@deloitte.ru](mailto:akostyra@deloitte.ru)

## Услуги в области международного налогообложения



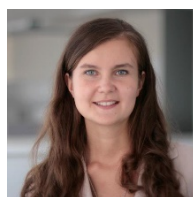
**Геннадий Камышников**  
Партнер  
[gkamyshnikov@deloitte.ru](mailto:gkamyshnikov@deloitte.ru)



**Наталья Кузнецова**  
Партнер  
[nkuznetsova@deloitte.ru](mailto:nkuznetsova@deloitte.ru)



**Елена Соловьёва**  
Партнер  
[esolovyova@deloitte.ru](mailto:esolovyova@deloitte.ru)



**Юлия Крылова**  
Директор  
[ykrylova@deloitte.ru](mailto:ykrylova@deloitte.ru)

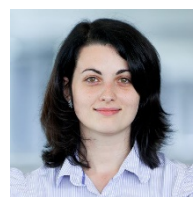


**Олег Трошин**  
Директор  
[otroshin@deloitte.ru](mailto:otroshin@deloitte.ru)

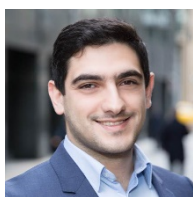
## Налоговые и юридические услуги



**Ирина Андрончева**  
Директор  
[iandroncheva@deloitte.ru](mailto:iandroncheva@deloitte.ru)



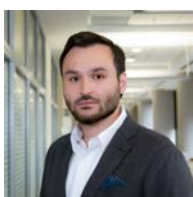
**Тамара Архангельская**  
Директор  
[tarkhangel'skaya@deloitte.ru](mailto:tarkhangel'skaya@deloitte.ru)



**Эмиль Бабуров**  
Директор  
[ebaburov@deloitte.ru](mailto:ebaburov@deloitte.ru)



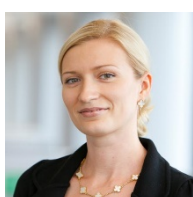
**Павел Балашов**  
Партнер  
[pbalashov@deloitte.ru](mailto:pbalashov@deloitte.ru)



**Дмитрий Беспалов**  
Директор по цифровым  
технологиям  
[dbespalov@deloitte.ru](mailto:dbespalov@deloitte.ru)



**Олег Березин**  
Партнер  
[oberezin@deloitte.ru](mailto:oberezin@deloitte.ru)



**Светлана Борисова**  
Партнер  
[sborisova@deloitte.ru](mailto:sborisova@deloitte.ru)

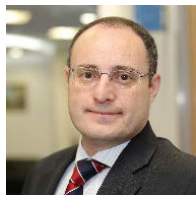


**Вероника Варшавская**  
Директор  
[vvarshavskaya@deloitte.ru](mailto:vvarshavskaya@deloitte.ru)

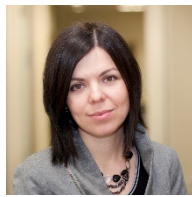
# Контакты



**Артём Васютин**  
Партнер  
[avasyutin@deloitte.ru](mailto:avasyutin@deloitte.ru)



**Владимир Елизаров**  
Партнер  
[velizarov@deloitte.ru](mailto:velizarov@deloitte.ru)



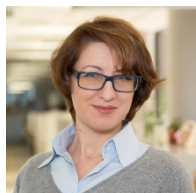
**Оксана Жупина**  
Партнер  
[ozhupina@deloitte.ru](mailto:ozhupina@deloitte.ru)



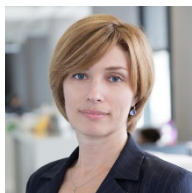
**Антон Зыков**  
Партнер  
[azykov@deloitte.ru](mailto:azykov@deloitte.ru)



**Татьяна Киселёва**  
Партнер  
[tkiseliova@deloitte.ru](mailto:tkiseliova@deloitte.ru)



**Анна Климова**  
Директор  
[aklimova@deloitte.ru](mailto:aklimova@deloitte.ru)



**Елена Ковалевич**  
Партнер  
[ekovalevich@deloitte.ru](mailto:ekovalevich@deloitte.ru)



**Оксана Кожина**  
Директор  
[okozhina@deloitte.ru](mailto:okozhina@deloitte.ru)



**Дмитрий Кулаков**  
Партнер  
[dkulakov@deloitte.ru](mailto:dkulakov@deloitte.ru)



**Юлия Меньшикова**  
Директор  
[ymentshikova@deloitte.ru](mailto:ymentshikova@deloitte.ru)



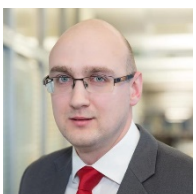
**Юлия Орлова**  
Партнер  
[yorlova@deloitte.ru](mailto:yorlova@deloitte.ru)



**Андрей Панин**  
Партнер  
[apanin@deloitte.ru](mailto:apanin@deloitte.ru)



**Татьяна Кофанова**  
Партнер  
[tkofanova@deloitte.ru](mailto:tkofanova@deloitte.ru)



**Леонид Печерников**  
Директор  
[lpechernikov@deloitte.ru](mailto:lpechernikov@deloitte.ru)



**Мария Подосёнова**  
Директор  
[mpodosenova@deloitte.ru](mailto:mpodosenova@deloitte.ru)



**Дмитрий Пожарный**  
Директор  
[dpozharniy@deloitte.ru](mailto:dpozharniy@deloitte.ru)



**Екатерина Портман**  
Директор  
[eportman@deloitte.ru](mailto:eportman@deloitte.ru)



**Алексей Собчук**  
Директор  
[asobchuk@deloitte.ru](mailto:asobchuk@deloitte.ru)



**Юлия Синицына**  
Директор  
[ysinitsyna@deloitte.ru](mailto:ysinitsyna@deloitte.ru)



**Юрий Халимовский**  
Директор  
[yukhalimovskiy@deloitte.ru](mailto:yukhalimovskiy@deloitte.ru)

#### Приложение TaxSmart



Вы можете ознакомиться с другими выпусками новостей в приложении Deloitte TaxSmart или на [официальной странице](#) в Интернете.

Подписывайтесь на наши публикации [по ссылке](#).

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, в том числе аффилированных, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед» (далее — «ДТТЛ»). Каждое из этих юридических лиц является самостоятельным и независимым. Компания «ДТТЛ» (также именуемая как «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Более подробную информацию можно получить на сайте [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

«Делойт» является ведущей международной сетью компаний по оказанию услуг в области аудита, консалтинга, финансового консультирования, управления рисками и налогообложения, а также сопутствующих услуг. «Делойт» ведет свою деятельность в 150 странах, в число клиентов которой входят около 400 из 500 крупнейших компаний мира по версии журнала Fortune. Около 312 тысяч специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения результатов, которыми мы можем гордиться. Более подробную информацию можно получить на сайте [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com).

Настоящее сообщение содержит исключительно информацию общего характера. Ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица 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 одно из юридических лиц, входящих в международную сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящую публикацию.