



Главный налоговый законопроект 2023 года принят Государственной Думой

Коротко

В последние дни весенней сессии Государственная Дума приняла [законопроект](#) с масштабными поправками в НК РФ. Закон подписан президентом и опубликован. На сегодняшний день его можно назвать главными поправками в НК в 2023 году.

Одним из самых обсуждаемых и ожидаемых изменений этой законодательной инициативы стало обложение НДФЛ удаленщиков, находящихся за пределами РФ. Согласно принятой редакции закона такие удаленщики, работающие на российских работодателей по трудовым договорам, будут платить НДФЛ по ставкам 13/15% уже с 2024 года, а работающие по договорам ГПХ при оказании услуг через интернет при определенных условиях – с 2025 года.

Вероятно, учитывая пожелания бизнеса сократить периодичность правок в НК РФ, законодатели уместили все запланированные новеллы в один документ на 300 страниц. Затронуто много ситуаций и вопросов. В этом обзоре мы расскажем о наиболее важных из них.

В деталях

НДФЛ - удаленщики

Изменен порядок налогообложения доходов сотрудников, работающих удаленно из-за рубежа как по трудовым договорам, так и по договорам ГПХ

Если раньше были основания не облагать доходы таких нерезидентов налогом в РФ, то теперь они будут облагаться НДФЛ по ставке 13% (или 15% с доходов, превышающих 5 млн рублей в год).

Таким образом, будет облагаться НДФЛ:

- С 2024 года – любой доход сотрудника от российского работодателя по трудовому договору
- С 2025 года – доход по договору ГПХ, если услуга оказывалась через интернет с использованием российских доменов, серверов в РФ и т.п., если выполняется хотя бы одно из трех условий: (1) физическое лицо – налоговый резидент РФ; (2) доход перечислен на его счет в российском банке; (3) источник выплаты дохода российский.

Для работодателей важно следующее

Работодатели не должны будут отслеживать местонахождение своих сотрудников «на удаленке» – налог в любом случае нужно удерживать по ставкам для резидентов. В настоящее время организации практикуют разные подходы в отношении удержания НДФЛ у работающих из-за рубежа удаленщиков. Если сейчас положения НК РФ дают основания не удерживать налог при выплатах зарплаты за границей, то с 2024 года налог необходимо будет удерживать.

Отметим, что ставка 30% для нерезидентов, которые работают не удаленно в РФ, осталась. Трудно оценивать справедливость сложившейся ситуации. Без уравнивания ставок для нерезидентов, работающих в РФ и за пределами территории РФ, первые могут оказаться в менее выгодной ситуации.

Для граждан важно следующее

Для российских налоговых резидентов налоговая нагрузка не изменится – их доход по-прежнему будет облагаться по стандартным ставкам 13%/15%. При этом они будут избавлены от необходимости подавать налоговые декларации в тех случаях, когда налог с доходов за работу из-за рубежа не удерживался у

источника.

Для сотрудников, чьи работодатели сейчас придерживаются консервативного подхода и облагают такие доходы по 30%, это нововведение может быть даже хорошей новостью, поскольку ставка удерживаемого налога снижается (если не брать во внимание вопрос двойного налогообложения, о чем мы расскажем ниже).

Для тех же, чьи работодатели не удерживают НДФЛ, налоговая нагрузка увеличится.

О двойном налогообложении и зачете налога

Если есть применимый ДИДН: если гражданин проживает в иностранном государстве, является там налоговым резидентом, декларирует и платит там налог с дохода, полученного за работу вне России, при том, что НДФЛ с такого дохода был удержан российским работодателем, зачет российского налога в этом государстве не получится, так как при таких обстоятельствах зачет не предусмотрен ДИДН. Гражданин может обратиться к российской организации за возвратом НДФЛ.

Если нет ДИДН или Россия приостановила ДИДН: вероятно, нельзя будет сделать зачет иностранного налога ни в той, ни в другой стране, что приведет к двойному налогообложению.

Нормы для безналогового перевода активов из зарубежных юрисдикций в РФ:

- (1) Продлено действие освобождения от НДФЛ доходов, получаемых налогоплательщиками **безвозмездно от своих контролируемых иностранных компаний**. Такое освобождение применялось в отношении переданного физлицу в 2022 г. имущества и имущественных прав (кроме денег) при условии, что такие активы принадлежали передающей их иностранной организации (структуре) по состоянию на 1 марта 2022 г. Теперь же аналогичная норма распространена задним числом на весь 2023 год.
- (2) Введена новая льгота в виде освобождения от НДФЛ доходов физлиц в виде **прощенных долгов**. Льгота будет применяться в случае, когда физлицо приобретает акции (доли) в российских активах у нерезидентов после 1 марта 2022 года, а последние прощают долг по таким сделкам. Освобождение будет действовать до конца 2023 года. Льгота будет также применяться, если право требования будет передано продавцом другому иностранному лицу, а последнее примет решение простить долг. Внесены соответствующие поправки в статью 217 НК РФ.

НДФЛ прочее

- Для дистанционных сотрудников вводится освобождение от НДФЛ суммы **возмещения их ежедневных расходов**¹ в сумме 35 рублей или в сумме документально подтвержденных расходов. Эту же сумму можно учесть в расходах для целей налога на прибыль и не облагать страховыми взносами (ст. 217 НК РФ).
- **Дивиденды по иностранным акциям**: уточнены положения статьи 214 НК РФ. Среди прочего появилось указание на то, что российский налог удерживает брокер (доверительный управляющий) или депозитарий, если дивиденды сначала поступают на его счет (ст. 214 НК РФ).
- Если ценная бумага приобретена в период между купонными выплатами, новый владелец должен будет уплачивать налог только с той части **купонного дохода**, который приходится на дни после ее приобретения (ст. 214.1 НК РФ).
- Если получившая оплату организация направит соответствующие сведения в ФНС², то ФНС сама разместит их в личном кабинете гражданина, и ему не потребуется повторно подтверждать право на **вычет на обучение, лечение, на приобретение полиса ДМС, на негосударственное пенсионное страхование и на физкультурно-оздоровительные услуги**.
- Разрешено **уменьшать доход от продажи имущественных прав** (не только имущества) на сумму расходов, связанных с их приобретением (ст. 220 НК РФ).
- Освобождены от НДФЛ операции по **обмену (замещению) еврооблигаций на облигации российских организаций**. При дальнейшей реализации замещающих облигаций предложено учитывать понесенные расходы на приобретение еврооблигаций.

¹ расходов дистанционного работника, связанных с использованием им для выполнения трудовой функции принадлежащих ему или арендованных им оборудования, программно-технических средств, средств защиты информации и иных средств, в сумме, определяемой коллективным договором, локальным нормативным актом, трудовым договором.

² В соответствии с п. 3.2 статьи 221.1 НК РФ информацию нужно послать в ФНС в электронном виде на основании письменного заявления налогоплательщика при наличии технической возможности, а также при соблюдении ряда условий.

Налог на прибыль

Прощение долга

- Льготу расширили и продлили до конца 2023 года (в действующей редакции льгота действовала только в 2022 году).

В итоге не попадет под налог доход от прощения следующих обязательств:

- (1) по договору займа (кредита), заимодавцем (кредитором) по которому на 1 марта 2022 года является иностранная организация или гражданин, (в том числе обязательств по процентам, учтенным в составе внереализационных расходов);
- (2) по договору купли-продажи акций (долей) российских организаций, заключенному после 1 марта 2022 года, продавцом по которому является иностранная организация (гражданин).

Простить долг может как сама иностранная организация (гражданин), так и любое лицо, в том числе российское, получившее право требования по такому договору купли-продажи до 31 декабря 2023 года. Если долг такого лица будет прощен, у него тоже не возникнет налогооблагаемый доход.

Внесены соответствующие поправки в статью 251 НК РФ.

Уточнено, что налоговый базис по таким акциям (долям) будет нулевым - см. поправки в статью 268 НК РФ.

- Ограничение на **перенос убытков** (не более 50% базы текущего года) продлевается до **2026 года**.
- Для резидентов любых **особых экономических зон** ставка налога на прибыль, зачисляемая в федеральный бюджет, составит 2% (сейчас для отдельных зон при соблюдении определенных условий ставка может быть 0%).
- Первоначальная стоимость имущества/имущественного права, полученных **безвозмездно**, будет определяться в сумме налогооблагаемого дохода, признанного при получении такого имущества.
- Расходы на возмещение затрат дистанционных сотрудников можно учесть в размере либо документально подтвержденных расходов работника, либо в пределах лимита **35 рублей за день**.
- **Увеличение первоначальной стоимости НМА**. Правило, по которому увеличивается стоимость основных средств при модернизации, распространили и на нематериальные активы (ст. 257 НК РФ).
- Будут признаваться для налоговых целей расходы на **добровольное имущественное страхование**, если такое страхование направлено на компенсацию расходов, убытков или *недополученных доходов*, учитываемых для целей налогообложения (ст. 263 НК РФ).
- **Для подсанкционных налогоплательщиков** действие нулевой ставки при операциях с российскими долями и акциями продлено до конца 2023 года (ст. 284.2 НК РФ).
- Сумма **налога у источника в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу на дату выплаты дохода иностранной организации**. В соответствии с текущими положениями, такой пересчет производится на дату уплаты налога в бюджет.

Отметим, что соответствующие поправки в статьи 45 и 310 НК РФ распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2023 года.

- **Учет убытков от реализации некоторых ОС и НМА**. Введено положение, согласно которому нельзя признать убыток от реализации ряда активов, при формировании первоначальной стоимости которых расходы были учтены с коэффициентом 1,5 (ст. 268 НК РФ).
- **Замена еврооблигаций на замещающие облигации** выводится из-под налогообложения путем включения прямых положений в главы по налогу на прибыль и НДС. Освобождение будет применяться держателями еврооблигаций, получившими их в собственность до 1 марта 2022 года. Стоимость полученных замещающих облигаций будет равна стоимости еврооблигаций, сформированной в налоговом учете налогоплательщика.
- Уточнено определение **постоянного представительства**. Поправка направлена на пресечение возможных злоупотреблений. Например, разделение бизнес-процессов на фрагменты (в том числе их распределение между разными юридическими лицами) теперь не позволит избежать образования постоянного представительства в РФ.

Личные фонды

- Введены новые нормы в отношении налогообложения личных фондов и их бенефициаров. Они построены по принципу “фонд - продолжение физического лица”.
- Передача имущества и имущественных прав в личный фонд и обратно не будет налогооблагаемым событием для целей НДС, НДФЛ и налога на прибыль.
- Доходы самих фондов будут облагаться по ставке 15% при выполнении определенных условий в части уровня пассивных доходов (они перечислены в новой статье 284.12 НК РФ).
- Установлены особенности исчисления периода непрерывного нахождения в собственности акций (долей) и иного имущества, полученного налогоплательщиком - физлицом из личного фонда. В такой период предложено включить (1) и срок нахождения имущества в собственности налогоплательщика до даты передачи в личный фонд, и (2) срок его нахождения в собственности фонда, а также (3) срок нахождения в собственности налогоплательщика после получения из фонда. Такой порядок исчисления периода непрерывного нахождения в собственности акций и др. важен для применения льготы по долгосрочному владению акциями, др. инструментами, поскольку доходы от долгосрочного владения определенными акциями и др. инструментами (не менее трех лет) не облагаются налогом. Проще говоря, передача акций в фонд и обратно не прервет период владения акциями.
- Освобождены от НДФЛ доходы, получаемые учредителем личного фонда и (или) его родственниками от личного фонда в соответствии с его уставом или при его ликвидации, при условии, что получатели доходов являются налоговыми резидентами РФ.

КИК

Нераспределенная прибыль КИК освобождена от налогообложения по правилам статьи 25.15 НК РФ, если

- (1) такая КИК является ИСБЮЛ - формой осуществления коллективных инвестиций согласно личному закону (что, вероятно, покрывает наиболее распространенную форму таких структур - LPA, limited partnership agreement, по сути - командитное товарищество),
- (2) прибыль такой КИК освобождается от налогообложения по личному закону (при этом не уточнена форма такого освобождения – само освобождение, нулевая ставка или прозрачность структуры для налоговых целей),

При этом контролирующее лицо платит налог при получении распределенной прибыли.

Обязанность подать уведомление о КИК, где предусмотрено заявление данного освобождения, при этом сохраняется.

Такое освобождение должно решить проблему КИК для российских инвесторов, использующих определенные типы зарубежных фондовых структур для совместного инвестирования. К семейным трастам и фондам это освобождение, скорее всего, будет неприменимо.

НДС

- **Возмещение НДС в ускоренном порядке.** Право на применение ускоренного возмещения НДС в пределах сумм ранее уплаченных налогов продлевается в отношении периодов **до 2025** года включительно.

Напомним, что ускоренный возврат НДС заработал в начале 2022 года, и в настоящее время закон предусматривает его использование в отношении налоговых периодов 2022 – 2023 гг.

Смысл данного порядка возврата заключается в том, что налогоплательщики без банковской гарантии и не дожидаясь окончания камеральной налоговой проверки декларации могут вернуть из бюджета сумму НДС в пределах совокупной суммы налогов и страховых взносов, уплаченных в предыдущем году. Действие данного порядка продлевается еще на 2 года. К слову, за 2022 год налогоплательщики в ускоренном режиме возместили НДС на сумму более 3 трлн рублей.

- Изменения в части регистрации иностранных поставщиков электронных услуг в России для целей НДС.

В настоящее время иностранные организации обязаны вставать на учёт как при оказании электронных услуг российским физическим лицам (B2C), так и при оказании услуг российским юридическим лицам (B2B).

Исходя из текста нового закона требование о постановке на учет сохранилось только для поставщиков B2C электронных услуг. Данный подход в целом соответствует международной практике. Регистрация для поставщиков электронных услуг в B2B сегменте была введена в 2019 году и зачастую рассматривалась представителями бизнеса как достаточно обременительное требование. При этом отметим, что с 1 октября 2022 года обязанность по уплате НДС в отношении B2B электронных услуг

возлагается на налогового агента. Кроме того, в текущих реалиях объем электронных услуг, приобретаемых у иностранных поставщиков российскими компаниями, существенно сократился, в связи с чем практический смысл такой регистрации для иностранных поставщиков теряется.

Внесенные поправки, по нашему мнению, являются основанием для снятия с учета в налоговых органах иностранных организаций, оказывающих электронные услуги исключительно юридическим лицам и ИП. Отметим, однако, что поправки вступают в силу с 1 апреля 2024 года.

- Установлена льгота по НДС для реализации специализированными фондами **необработанных природных алмазов** в пользу обрабатывающих предприятий. Это изменение представляет собой доработку налоговой системы, которая повышает инвестиционную привлекательность драгоценных камней для физлиц. С 1 октября 2022 года от НДС освободили продажу обработанных природных алмазов (т.е. бриллиантов) в пользу физических лиц. Теперь льгота будет доступна в цепочке производства бриллиантов, что должно сократить затраты по НДС обрабатывающих предприятий.
- Отменена льгота по НДС **на услуги застройщиков** при строительстве апарт-отелей.
- Уточнен порядок определения налоговой базы, применения налоговых вычетов по НДС и ставки НДС 0% в отношении некоторых операций с **гибридными цифровыми правами**, в том числе в отношении гибридных цифровых прав, удостоверяющих права на получение драгоценных металлов в слитках.

Акцизы

Повышаются ставки акцизов на ряд подакцизных товаров. Так, в 2024 году ставки вырастут примерно на 5% относительно ставок, действующих в настоящее время на все подакцизные товары. Также уточняется порядок определения коэффициентов для расчета суммы возвратного акциза по ряду подакцизных товаров.

Споры

Обратиться в суд с **имущественным требованием** можно будет только после обжалования соответствующего решения (бездействия) инспекции в вышестоящий налоговый орган. Сейчас налогоплательщики могут воспользоваться возможностью обратиться в суд за возвратом налогов в порядке имущественного иска без оспаривания соответствующих решений налоговиков.

Соответствующие поправки в статью 138 НК РФ вступают в силу с 1 января 2025 года.

Ответственность

Установлена **ответственность налогового агента за непредставление налогового расчета** о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов. Штраф составит 5% суммы неуплаченного налога за каждый месяц просрочки, но не более 30% и не менее 1 000 руб.

Соответствующие поправки в статью 119 НК РФ вступают в силу с 1 января 2024 года.

Вводится новая статья – 126.3 НК РФ, устанавливающая ответственность организаций и ИП за передачу недостоверных сведений для получения налогоплательщиками социальных вычетов по НДФЛ в упрощенном порядке.

Налоговый мониторинг

У налоговых органов появится право проводить **допросы свидетелей и осмотры территорий** в ходе налогового мониторинга (ст. 105.29 НК РФ). Сейчас возможен только запрос документов и привлечение экспертов (специалистов) при необходимости.

Уточняется, что доступ на территорию или в помещение лица, в отношении которого проводится налоговый мониторинг, осуществляется только при проверке в рамках налогового мониторинга налоговой декларации по НДС, в которой заявлена сумма налога к возмещению, или при выявлении противоречий или несоответствий в соответствии с НК РФ (указанных в пунктах 8.1 и 8.9 статьи 88 НК РФ) (ст. 91 НК РФ).

Налогоплательщик сможет **отозвать запрос на мотивированное мнение**. Это право может быть полезно в ситуации, когда ожидаемое мнение может не совпадать с мнением налогоплательщика. В то же время больше прав будет и у налоговых органов: в НК РФ будет закреплено право налоговых органов не рассматривать запрос, если он не соответствует установленным требованиям. Но при этом у налогоплательщика сохранится право обратиться за получением мотивированного мнения повторно.

Срок направления налогоплательщику мотивированного мнения может быть продлен не более чем на 3 месяца, если требуется получение разъяснения Минфина, финансовых органов субъектов и т.д.

До 2026 года продлена возможность для участников налогового мониторинга предоставлять документы и информацию налоговому органу по телекоммуникационным каналам связи.

ЕНС

Внесены изменения в статью 11.3 НК РФ (они действуют с 1 октября 2023 года), уточняющие порядок отражения заявленных в декларации сумм на ЕНС в различных случаях.

Взаимосогласительная процедура

Законопроект вносит изменения в главу 20.3 НК РФ «Взаимосогласительная процедура в соответствии с международным договором РФ по вопросам налогообложения», которые направлены на дальнейшее совершенствование порядка проведения взаимосогласительных процедур, в частности:

- добавлено указание на то, что порядок проведения взаимосогласительной процедуры устанавливается Минфином в соответствии с положениями международных договоров (согласно текущей редакции, порядок определяется международным договором).
- конкретизирован порядок предоставления в Минфин сведений и документов для проведения взаимосогласительной процедуры.

Будем рады ответить на ваши вопросы.



Руководители налоговой практики: <https://tedo.ru/tax-consulting-services>
Руководители юридической практики: <https://tedo.ru/legal-services>

Присоединяйтесь
к Telegram-каналу
по налогам и праву

— TaxPro



«Технологии Доверия» (www.tedo.ru) предоставляют аудиторские и консультационные услуги компаниям разных отраслей. В офисах «Технологий Доверия» в Москве, Санкт-Петербурге, Екатеринбурге, Казани, Новосибирске, Ростове-на-Дону, Краснодаре, Воронеже, Владикавказе и Нижнем Новгороде работают 3 000 специалистов. Мы используем свои знания, богатый опыт и творческий подход для разработки практических советов и решений, открывающих новые перспективы для бизнеса.