

Крупным планом

Анализируем важные законодательные изменения

Департамент налогов и права



[Кратко о Pillar 2](#)

[В чем будет заключаться
российский аналог Pillar 2?](#)

[На кого будут распространяться
новые правила?](#)

[В каком порядке будет
производиться перерасчет налога?](#)

[Помогут ли стабилизационные
оговорки?](#)

[Что дальше?](#)

Российский аналог Pillar 2

С 2022 года Россия держалась в стороне от внедрения правил Pillar 2 или их аналогов в российское законодательство.

Тем временем многие страны уже утвердили применение Pillar 2 на своей территории.

Для МГК с присутствием в России и низкой эффективной ставкой (например, в силу применения каких-либо льгот) это грозит риском доплаты налога на зарубежном уровне.

Еще в начале этого года Минфин России дал понять, что не допустит ситуации, когда налог с российского периметра уплачивается в иностранных юрисдикциях.

Избежать этого позволит «доведение» российского налога на прибыль до 15%, если эффективная ставка ниже.

[Проект](#) соответствующих поправок к НК РФ на днях был размещен на федеральном портале проектов нормативных правовых актов.

Анализируем предлагаемые изменения в нашем новом выпуске.

Кратко о Pillar 2

Правила Pillar 2, которые уже внедрены в законодательство многих стран, предполагают довольно простую концепцию — налогообложение прибыли в каждой юрисдикции присутствия МГК по ставке не менее 15%.

Если эффективная ставка налога на прибыль в какой-либо юрисдикции окажется меньше 15%, то уплачивается дополнительный налог, компенсирующий эту разницу.

Важно подчеркнуть, что по «оригинальным» правилам Pillar 2 эффективная ставка берется не в разрезе каждой компании, а в целом по юрисдикции.

Таким образом, дополнительного налога может не возникать, если у одних компаний МГК ставка ниже 15%, а других — выше.

Предусматриваются два механизма доплаты налога:

- Income Inclusion Rule (IIR), который предполагает доплату налога в общем случае на уровне конечной головной компании (если на уровне конечной холдинговой компании правила IIR не применяются, то обязанность по уплате налога возлагается на субхолдинговую компанию уровнем ниже).
- Undertaxed Payment Rule (UTPR), который предполагает распределение обязанности по уплате налога между другими компаниями МГК в том случае, если, например, на уровне головной/субхолдинговой компании правила IIR не применяются.

Для того чтобы не делиться своими налоговыми доходами, страны могут вводить дополнительный «домашний» налог (QDMTT, qualified domestic minimum top-up tax).

Показатели для расчета дополнительного налога берутся по данным финансовой отчетности с многочисленными корректировками.

Также предусмотрен ряд переходных положений (например, специальное **освобождение переходного периода**, применимость условий которого рассчитывается по страновой отчетности (CbCR), позволяет признать **дополнительный налог за 2024–2026 финансовые годы равным нулю**).

В чем будет заключаться российский аналог Pillar 2?

Законопроект не предполагает адаптации «оригинальных» правил Pillar 2.

Суть предлагаемых поправок довольно проста:

каждый участник МГК должен будет посчитать свою эффективную ставку налога на прибыль, и если она окажется меньше 15% — заплатить налог на прибыль исходя из ставки 15%.

Таким образом, в России не будет аналога «домашнего» налога по правилам QDMTT.

Недопущение доплаты налога за российский периметр на зарубежном уровне фактически будет реализовано через повышение ставки налога на прибыль для отдельных участников МГК и корреспондирующий рост эффективной ставки налога на прибыль российской части МГК.

На кого будут распространяться новые правила?

Новые правила расчета налога на прибыль будут применяться при **одновременном** соответствии следующим условиям:

МГК

МГК (определяется по правилам, предусмотренным

для страновой отчетности) отвечает следующим условиям:

- материнская компания МГК расположена за рубежом;

Таким образом, новые правила закрывают вопрос «утечки» налога только для групп с иностранными холдингами, в то время как доплата налога за рубежом потенциально способна затронуть и группы с российскими материнскими компаниями, если в структуре группы есть дочерние общества в странах, которые внедрили правило UTPR.

- материнская компания и/или промежуточные холдинговые компании МГК являются налоговыми резидентами стран, законодательством которых предусмотрены правила минимального эффективного уровня налогообложения в соответствии с Модельными правилами ОЭСР и устанавливающими глобальный минимальный уровень налогообложения для МГК, либо хотя бы один из участников МГК является налоговым резидентом страны, законодательством которой предусмотрены правила экстерриториального налогообложения в соответствии с Модельными правилами ОЭСР и устанавливающими глобальный минимальный уровень налогообложения для МГК — соответствующие перечни стран утвердит Минфин России;
- сумма дохода (выручки) МГК в соответствии с консолидированной финансовой отчетностью в течение каждого из двух финансовых годов, непосредственно предшествующих текущему налоговому периоду, превышает или может превышать эквивалент 750 млн евро (если материнская компания группы не составляет консолидированную финансовую отчетность или не представляет ее налоговым органам [в рамках ТЦ-контроля](#), то будут использоваться данные индивидуальной финансовой отчетности участников МГК, подготовленные по локальным стандартам).

Стоит отметить, что никакой дополнительной отчетности новые правила не предусматривают. Вероятно, все необходимые расчеты будут внедрены в форму стандартной декларации по налогу на прибыль.

Эффективная ставка

Отношение совокупности сумм налога, исчисленных участником МГК по итогам налогового периода без учета новых правил (за исключением налога с доходов от долевого участия), к сумме прибылей

(за исключением доходов от долевого участия) и убытков этого участника, определенных в соответствии с правилами главы 25 НК РФ), составляет положительную величину менее 0,15.

Иными словами, тестировать на эффективную ставку предлагается каждого участника МГК отдельно, а не совокупно всех российских участников МГК. Это ключевое отличие от «оригинальных» правил Pillar 2.

Таким образом, в ситуации, когда эффективная ставка налога по российскому периметру группы составляет больше 15% (т. е. доплаты налога за рубежом не будет), но у какого-либо отдельного участника эффективная ставка меньше 15%, то такому участнику придется «докрутить» свой налог до 15%.

Также стоит отметить, что при текущих формулировках обязанность по доплате налога может возникнуть не только у «льготных» категорий налогоплательщиков (ИТ, СПИК, СЗПК, ОЭЗ, ТОР, РИП и проч.), но и, например, у тех, кто применил «пятилетнюю» льготу при продаже акций/долей.

В каком порядке будет происходить перерасчет налога?

Если вышеуказанные условия соблюдаются, то участник МГК вместо «обычного» налога на прибыль заплатит налог по ставке 15% (5% в федеральный бюджет и 10% — в региональный).

При этом налоговая база будет определяться как сумма прибылей (за исключением доходов от долевого участия) и убытков, исчисленных по

правилам главы 25 НК РФ, за рассматриваемый налоговый период.

Авансовые платежи по налогу на прибыль, уплаченные в течение периода по «обычным» правилам, будут учтены при расчете итоговой суммы налога к уплате.

Помогут ли стабилизационные оговорки?

Все стабилизационные оговорки (для участников СПИК, резидентов ТОР, СПВ, ОЭЗ, СЗПК, МХК) **не будут распространяться** на новые правила

налогообложения участников МГК, в том числе и для тех, кто получил льготный статус ранее.

Что дальше?

Вероятно, в текущих реалиях полноценная адаптация правил Pillar 2 и/или введение «домашнего» налога, который признавался бы за рубежом при исчислении суммы дополнительного налога, невозможна.

Именно поэтому Минфин России решил идти по пути корректировки ставки российского налога на прибыль.

Тем не менее, предложенная версия выглядит упрощенной и не учитывает ряд ключевых концепций «оригинальных» правил Pillar 2:

- тест на эффективную ставку будет не территориальным (в целом по российскому периметру), а индивидуальным — по факту это может привести к тому, что даже при отсутствии доплаты налога за рубежом участники МГК,

применяющие льготы по налогу на прибыль, будут «наказаны рублем» просто за сам факт нахождения в МГК;

- база рассчитывается по правилам налогового учета, в то время как при расчете дополнительного налога по правилам Pillar 2 используются данные финансовой отчетности — нельзя полностью исключить ситуацию, когда дополнительный налог придется заплатить и в России, и за рубежом;
- не учитываются переходные правила, которые могут позволить МГК не платить дополнительный налог по правилам Pillar 2.

Вероятно, текст законопроекта будет дорабатываться.

Мы будем следить за развитием событий.

В то же время как для иностранных, так и для российских МГК представляется целесообразным провести предварительную диагностику применимости правил Pillar 2 и оценить потенциальный налоговый эффект в том случае, если правила на каком-либо уровне группы могут быть применимы.

У нашей команды есть обширный практический опыт реализации подобных проектов, включая:

- проведение диагностики МГК на предмет применимости правил Pillar 2 к группе, в том числе обязанности по уплате дополнительного налога по правилам IIR и UTPR;*
- проверку возможности применения освобождений от уплаты дополнительного налога переходного периода (Transitional CBCR Safe Harbors);*
- разработку методологии и осуществление расчетов величины эффективной налоговой ставки и дополнительного налога в соответствии с Модельными правилами;*
- анализ локального законодательства юрисдикций, внедривших локальный минимальный налог (QDMTT), и оценку влияния такого законодательства на обязательства МГК по Pillar 2;*
- разработку шаблонов расчетов эффективной ставки и дополнительного налога, а также проверку применимости освобождений от уплаты дополнительного налога переходного периода;*
- прочие консультационные услуги в области законодательства о Pillar 2.*

Мы будем рады предоставить вам нашу профессиональную поддержку по сложным вопросам применения законодательства о Pillar 2.

С уважением,

команда Группы ДРТ

Контакты

Департамент налогов и права ДРТ



Елена Соловьева
Партнер
esolovyova@delret.ru



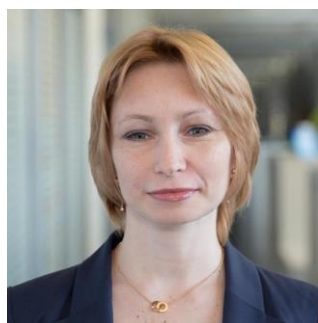
Наталья Кузнецова
Партнер
nkuznetsova@delret.ru



Юлия Крылова
Директор
ykrylova@delret.ru



Наталья Иванцова
Директор
nivantsova@delret.ru



Елена Сивенкова
Директор
esivenkova@delret.ru



[Присоединяйтесь к нам
в социальных сетях](#)

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.

ООО «ДРТ Консалтинг»