

ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 28.01.2026 № 03-00-08/5827

Департамент анализа эффективности преференциальных налоговых режимов рассмотрел совместно с Департаментом налоговой политики обращение от 23.12.2025 (далее - письмо) с просьбой о представлении разъяснений по применению отдельных положений Федерального закона от 28.11.2025 N 425-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу законодательных актов (отдельных положений законодательных актов) Российской Федерации" (далее - Федеральный закон N 425-ФЗ) и в части установленной компетенции сообщает следующее.

По пункту 1 приложения к письму

Поправками предлагается считать контролируемые (безотносительно фактора взаимозависимости) сделки, стороной которых являются лица с местом жительства/регистрации/резидентства в странах, в которых ставка налога на прибыль организаций составляет 15% и менее. Планирует ли Минфин России опубликовать информационное письмо со списком таких стран? Правильно ли мы понимаем, что принимается во внимание базовая ставка, установленная в стране, без учета льготных ставок, которые могут быть предусмотрены для отдельных видов деятельности?

С 01.01.2026 контролируемые признаются сделки, одной из сторон которых является физическое лицо, организация или иностранная структура без образования юридического лица, если местом жительства, либо местом регистрации, либо местом налогового резидентства соответствующего лица, иностранной структуры без образования юридического лица или одного из участников (пайщиков, доверителей, иных лиц) либо иных бенефициаров, в интересах которых иностранная структура без образования юридического лица осуществляет свою деятельность, являются государство или территория, в соответствии с законодательством которых для прибыли (доходов) организаций установлена ставка налога на прибыль организаций, равная 15 процентам или ниже 15 процентов.

В силу того что налоговое законодательство иностранных государств может меняться, в том числе в части положений, устанавливающих ставку налога на прибыль организаций, издание письма Минфина России со списком иностранных государств, законодательством которых для прибыли (доходов) организаций установлена ставка налога на прибыль организаций, равная 15 процентам или ниже 15 процентов, не имеет практической целесообразности.

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее - Кодекс) не содержит положений, позволяющих однозначно утверждать, на основании каких источников информации можно достоверно определить "установленную" ставку налога на прибыль организаций в иностранном государстве, в том числе в случаях одновременного действия нескольких ставок налога на прибыль организаций.

Полагаем необходимым проводить оценку документов, фактов и обстоятельств в каждой конкретной ситуации.

Налогоплательщик заявляет сделку как контролируемую (или неконтролируемую), основываясь на своем суждении о ставке налога на прибыль организаций, установленной в стране его контрагента.

Подтверждением установленной ставки может являться нормативный правовой акт, устанавливающий ставку налога на прибыль организаций, принятый и опубликованный с соблюдением требований законодательства иностранного государства, действовавший в

отношении налогового периода, в котором совершена сделка, с указанием официального источника текста акта и его переводом на русский язык.

По пункту 2 приложения к письму

С 1 января 2026 г. общая ставка НДС повышается с 20% до 22%. Правильно ли мы понимаем, что для целей перехода к новой ставке можно руководствоваться позицией, изложенной в письме ФНС России от 23.10.2018 N СД-4-3/20667, которое было опубликовано при повышении ставки 18% до 20%?

Согласно подпункту "в" пункта 8 статьи 2 Федерального закона N 425-ФЗ при реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, указанных в пункте 3 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс), налогообложение производится по налоговой ставке по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС) в размере 22 процента.

В соответствии с пунктом 13 статьи 25 Федерального закона N 425-ФЗ положения абзаца третьего пункта 4 статьи 158, пункта 3 статьи 164, абзаца третьего пункта 9 статьи 165, пункта 5 статьи 174.2 и пункта 3 статьи 174.3 Кодекса применяются в отношении товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (выполненных, оказанных), переданных начиная с 1 января 2026 года.

При решении вопросов, касающихся перехода с 1 января 2026 года с налоговой ставки НДС в размере 20 процентов на налоговую ставку НДС в размере 22 процента, рекомендуем руководствоваться письмами ФНС России от 29.12.2025 N СД-4-3/11802@, от 23.10.2018 N СД-4-3/20667@.

По пункту 3 приложения к письму

Поправками предусматривается дополнительный реквизит счета-фактуры - при наличии предоплаты в счете-фактуре на реализацию будет необходимо указывать порядковый номер и дату составления счета-фактуры, выставленного при получении предоплаты в счет предстоящей поставки, в оплату которой такая предоплата засчитывается. Когда планируется обновить форму счета-фактуры?

Согласно подпункту 4 пункта 5 статьи 169 Кодекса (в редакции Федерального закона N 425-ФЗ) счет-фактура дополнен новым показателем, предусматривающим указание в нем порядкового номера и даты составления счета-фактуры, выставленного при получении оплаты, частичной оплаты или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передаче имущественных прав, в оплату которых подлежат зачету указанные суммы оплаты, частичной оплаты. Данная норма вступила в силу с 01.01.2026.

В связи с этим Правительством Российской Федерации принято постановление от 23.01.2026 N 26 "О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 26 декабря 2011 г. N 1137" (далее - постановление N 26). Изменения внесены в том числе в формы счета-фактуры, книги покупок (дополнительного листа книги покупок) и книги продаж (дополнительного листа книги продаж). С учетом положений пункта 2 постановления N 26 оно вступает в силу с 01.04.2026.

До вступления в силу постановления N 26 рекомендуем руководствоваться письмом ФНС России от 26.12.2025 N СД-4-3/11730@.

По пункту 4 приложения к письму

Поправками предусматривается, что учет расходов по методу ФИФО должен вестись по соответствующему договору на брокерское обслуживание. Если у налогоплательщика несколько договоров у одного брокера, то при закрытии одного из договоров должен ли брокер удерживать налог только по нему, без сальдирования результатов по другим действующим договорам?

Должен ли брокер по итогам налогового периода консолидировать финансовый результат за год посредством суммирования результатов по всем договорам?

Федеральным законом N 425-ФЗ абзац третий пункта 13 статьи 214.1 Кодекса дополнен вторым предложением, в соответствии с которым по операциям с ценными бумагами и производными финансовыми инструментами, осуществляемым в интересах налогоплательщика брокером, расходы в виде стоимости приобретения ценных бумаг и производных финансовых инструментов признаются по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) по соответствующему договору на брокерское обслуживание.

Таким образом, Федеральным законом N 425-ФЗ уточнен порядок признания расходов на приобретение ценных бумаг и производных финансовых инструментов для случаев заключения налогоплательщиком с профессиональным участником рынка ценных бумаг нескольких договоров на брокерское обслуживание. Указанное изменение вступает в силу с 01.01.2027.

При этом отмечается, что изменений в порядок определения финансового результата в случае прекращения договора на брокерское обслуживание до окончания налогового периода Федеральным законом N 425-ФЗ не вносилось.

По пункту 5 приложения к письму

Выполнение условия о том, что не более 50% активов российских организаций прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, необходимо подтверждать данными финансовой отчетности на последний день месяца, предшествующего месяцу реализации.

Как подтверждать выполнение этого условия, если на соответствующую дату промежуточная отчетность не составляется? Достаточно ли в таком случае для целей применения льготы представления справки, составленной российской организацией в произвольной форме, с подтверждением доли недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации?

Норма, предусмотренная абзацем 1 пункта 2 статьи 284.2 Кодекса, не претерпела изменений в связи с принятием Федерального закона N 425-ФЗ.

Соответственно, в отношении разрешения рассматриваемого вопроса продолжает действовать существующий в настоящее время подход (рекомендуем руководствоваться письмом Минфина России от 01.10.2021 N 03-03-06/179628).

В соответствии с абзацем первым пункта 17.2 статьи 217 Кодекса (в редакции Федерального закона N 425-ФЗ) не подлежат налогообложению доходы, получаемые налогоплательщиком, признаваемым налоговым резидентом Российской Федерации, от реализации (за исключением случаев выхода (выбытия) из организации) долей участия в уставном капитале российских организаций, акций российских организаций, при условии, что эти доли, акции составляют уставный капитал таких организаций, не более 50 процентов активов которых, по данным финансовой отчетности на последний день месяца, предшествующего месяцу реализации, прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, и на дату реализации таких долей, акций они непрерывно принадлежали налогоплательщику на праве собственности или ином вещном праве более пяти лет.

По нашему мнению, реализация права налогоплательщика на применение освобождения от налогообложения, предусмотренного пунктом 17.2 статьи 217 Кодекса, осуществляется при наличии подтверждения о составе активов, подготовленного в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете на последний день месяца, предшествующего месяцу реализации акций (долей участия в уставном капитале).

По пункту 6 приложения к письму

Ссылка на положения по трансфертному ценообразованию (статья 105.3 НК РФ) дает возможность трактовать данную норму так, что выручка от реализации при передаче товаров, имущества, имущественных прав / выполнении работ / оказании услуг в счет погашения денежных обязательств может определяться с учетом рыночной стоимости имущества, а не в размере величины соответствующего обязательства. Правильно ли мы понимаем, что это распространяется исключительно на ситуации, когда соответствующая передача осуществляется между лицами, признаваемыми взаимозависимыми, а в остальных случаях доход следует признавать в размере суммы погашенного обязательства?

В соответствии с пунктом 1 статьи 105.3 Кодекса, в случае если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с разделом V.1 Кодекса сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были им получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

Учет для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки), в соответствии с пунктом 1 статьи 105.3 Кодекса, производится, в случае если это не приводит к уменьшению суммы налога, подлежащего уплате в бюджетную систему Российской Федерации, или увеличению суммы убытка, определяемого в соответствии с главой 25 Кодекса.

Вместе с тем пунктом 12 статьи 105.3 Кодекса зафиксировано положение о том, что, в случае если главами части второй Кодекса, регулирующими вопросы исчисления и уплаты отдельных налогов, определены иные правила определения цены товара (работы, услуги) для целей налогообложения, применяются правила части второй Кодекса.

Так, в соответствии с положением абзаца второго пункта 2 статьи 249 Кодекса при передаче имущества (имущественных прав), выполнении работ, оказании услуг в счет погашения ранее возникших денежных обязательств, не связанных с передачей такого имущества (имущественных прав), выполнением таких работ, оказанием таких услуг, выручка от реализации определяется как величина этого погашаемого обязательства с учетом положений статьи 105.3 Кодекса.

По пункту 7 приложения к письму

Безнадежным долгом не может быть признана задолженность, соответствующая сумме доходов, дата признания которых на момент списания этой задолженности не наступила. Означает ли это, что под запрет на учет в составе безнадежных долгов подпадет часть дебиторской задолженности, приходящаяся на положительную курсовую разницу, которая в связи с временным порядком учета курсовых разниц еще не была признана в качестве дохода?

Норма абзаца 22 пункта 2 статьи 266 Кодекса соотносится с любой задолженностью, соответствующей доходам, дата признания которых в соответствии с положениями статьи 271 Кодекса не наступила на момент списания этой задолженности.

По пункту 9 приложения к письму

Все ли расходы, соответствующие критериям, установленным пунктом 1 статьи 252 Кодекса, и перечисленные в главе 25 Кодекса, можно будет учесть при расчете налоговой базы по УСН по объекту "доходы минус расходы"? В частности, есть ли ограничения на признание в налоговой базе расходов на приобретение имущественных прав (долей) и увеличение величины вклада в имущество в виде денежных средств?

В соответствии с подпунктом 45 пункта 1 статьи 346.16 Кодекса, введенным Федеральным законом N 425-ФЗ, налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения (далее - УСН) с объектом налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, с 01.01.2026 при определении налоговой базы по налогу, кроме расходов, перечень которых приведен в пункте 1 статьи 346.16 Кодекса, вправе учитывать также иные расходы, определяемые в порядке, установленном главой 25 Кодекса.

Согласно пункту 2 статьи 346.16 Кодекса расходы принимаются при условии их соответствия критериям, указанным в пункте 1 статьи 252 Кодекса.

Пунктом 3 статьи 270 Кодекса установлено, что при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде вноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество, в инвестиционное товарищество.

В этой связи расходы налогоплательщика, применяющего УСН, на приобретение имущественных прав (долей) и увеличение величины вклада в имущество в виде денежных средств при определении налоговой базы не учитываются.

Заместитель директора Департамента
анализа эффективности преференциальных
налоговых режимов

А.Т.ЗАИТОВ

28.01.2026