

LT In Focus

Обзор изменений к ст. 269 НК РФ

10 февраля 2016 года Советом Федерации РФ был одобрен законопроект № 724609-6 «О внесении изменений в статью 269 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части определения понятия контролируемой задолженности». Законопроект вносит существенные изменения в понятие «контролируемой задолженности» (и, как следствие, периметр сделок, контролируемых для целей применения правил недостаточной капитализации), а также уточняет порядок расчета соотношения займов и капитала, коэффициента капитализации и предельных процентов, подлежащих учету в составе расходов для целей налогообложения прибыли.

Ключевым изменением является расширение перечня долговых обязательств, которые могут быть признаны контролируемой задолженностью. В частности, займы, полученные от иностранных «сестринских структур», которые широко используются налогоплательщиками для уклонения от применения действующих правил недостаточной капитализации, будут признаны контролируемой задолженностью в силу прямого указания НК РФ. В то же время, ряд «добросовестных» заимствований у кредитных организаций и российских аффилированных лиц будет выведен из периметра контролируемой задолженности.

Законопроект смягчает требования к организациям, осуществляющим лизинговую деятельность и имеющим право на применение повышенного соотношения займов и капитала 12.5. Также предполагается установить, что для целей определения соотношения займов и капитала сумма контролируемой задолженности учитывается совокупно по всем займам, признаваемым контролируемы для целей применения правил недостаточной капитализации, а итоговая сумма нормируемых процентов определяется дискретно на конец каждого отчетного (налогового) периода и не подлежит пересчету по итогам года. Мы ожидаем, что это должно снизить количество споров между налогоплательщиками и налоговыми органами в связи с неоднозначностью действующих формулировок п. 2 ст. 269 НК РФ.

В случае принятия законопроекта изменения вступят в силу с 1 января 2017 года, за исключением позитивных изменений, связанных с выведением из-под контроля банковских кредитов, отмеченных выше, которые будут применяться ретроспективно с 1 января 2016 года.

Изменение понятия «контролируемой задолженности»

Исключение ряда долговых обязательств из состава контролируемой задолженности

Уточнение порядка расчета соотношения займов и капитала, коэффициента капитализации и предельных процентов

Определение круга налогоплательщиков, осуществляющих лизинговую деятельность

Вступление в силу новой редакции правил недостаточной капитализации

Спорные вопросы, не урегулированные новыми правилами недостаточной капитализации

Изменение понятия «контролируемой задолженности»

В соответствии с законопроектом контролируемой задолженностью признается задолженность по следующим долговым обязательствам:

- перед иностранным лицом, признаваемым взаимозависимым лицом налогоплательщика в соответствии с пп. 1, 2 или 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ (физическими и юридическими лицами, признаваемыми взаимозависимыми для целей применения правил трансфертного ценообразования), если такое иностранное лицо прямо или косвенно участвует в уставном капитале налогоплательщика;

- перед лицом, признаваемым в соответствии с пп. 1, 2, 3 или 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимым лицом иностранного лица, указанного выше;
- по долговому обязательству, по которому указанные выше лица выступают поручителем, гарантом или иным образом обязуются обеспечить исполнение этого долгового обязательства.

В случае принятия законопроекта долговые обязательства перед иностранными «сестринскими структурами» также будут попадать под определение контролируемой задолженности в соответствии с прямой нормой НК РФ.

Напомним, что буквальное содержание действующей редакции п. 2 ст. 269 НК РФ, не предусматривает применения правил недостаточной капитализации в ситуациях, когда заем (кредит) получен от иностранной

«сестринской» компании, при этом текущая судебная арбитражная практика в основном исходит из возникновения контролируемой задолженности в таких случаях. В частности, арбитражные суды неоднократно указывали

на необходимость применения российских внутригосударственных правил недостаточной капитализации совместно с положениями международных соглашений об ассоциированных предприятиях, в связи с чем правила недостаточной капитализации применяются не только в случае прямой, но и в случае косвенной зависимости между российским налогоплательщиком и иностранной компанией займодавцем, в том

числе в случае подконтрольности обеих компаний единой иностранной материнской компании. Судебная практика по данному вопросу складывается преимущественно в пользу налоговых органов (дела [ООО «Нестле Россия»](#), [ООО «Ачимгаз»](#), [ООО «Воздушные Ворота Северной Столицы»](#), [ОАО «Каширский двор-Северянин»](#), [ООО «Кама-Пластик»](#), [ООО «ЮНАЙТЕД БЕЙКЕРС-Псков»](#) и многие другие).

Законопроект предусматривает существенное расширение перечня долговых обязательств, которые могут быть признаны контролируемой задолженностью в силу прямого указания НК РФ.

В дополнение к этому, законопроектом предусмотрена возможность признать контролируемой задолженностью обязательство, прямо не упомянутое в п. 2 ст. 269 НК РФ, на основании решения суда в том случае, если будет доказано, что конечной

целью использования такой структуры финансирования является выплата в пользу иностранного лица, участвующего в уставном капитале налогоплательщика, или лиц, взаимозависимых с таким иностранным лицом.

Исключение ряда долговых обязательств из состава контролируемой задолженности

Законопроектом установлен ряд важных исключений из периметра контролируемой задолженности. В частности, не признается контролируемой задолженностью:

- перед российским лицом, налоговым резидентом РФ, взаимозависимым с иностранным лицом, участвующим в уставном капитале налогоплательщика, если у такого лица отсутствует сопоставимая непогашенная задолженность перед указанным иностранным лицом (критерии сопоставимости также определены законопроектом), при этом применение освобождения возможно только при предоставлении письменного подтверждения от контрагента о соблюдении указанных условий;
- перед российским или иностранным банком, обеспеченная иностранным лицом, участвующим в уставном капитале налогоплательщика, или лицом, взаимозависимым с указанным иностранным лицом, при соблюдении определенных условий: банк не является

взаимозависимым, с момента возникновения задолженности не происходило погашения кредита или процентов указанными лицами, обеспечивающими выполнение долгового обязательства. При этом применение освобождения возможно только при предоставлении письменного подтверждения от контрагента о соблюдении указанных условий. Напомним, что существующая судебная практика исходит из признания такой задолженности контролируемой вне зависимости от погашения кредита или процентов поручителем — иностранным взаимозависимым лицом;

- если в отношении процентного дохода в пользу иностранной организации не производится удержание налога на доходы у источника в соответствии с пп. 8 п. 2 ст. 310 НК РФ (задолженность перед иностранными организациями, возникшая в связи с размещением ими обращающихся облигаций при соблюдении отдельных условий).

Законопроектом из понятия контролируемой задолженности, по сути, исключены «добросовестные» заимствования у кредитных организаций и российских аффилированных лиц.

Введение данных изменений также будет способствовать уменьшению количества споров, связанных с переквалификацией сверхпредельных процентов по указанным долговым обязательствам в дивиденды и

начислением налога на доходы у источника при выплате дохода российским взаимозависимым займодавцам, у которых отсутствует сопоставимая задолженность

перед иностранной материнской компанией и независимым банком.

В настоящее время позиция арбитражных судов по вопросу перекалфикации сверхпределных процентов в дивиденды в отношении задолженности перед российскими компаниями, аффилированными с

иностранным учредителем, является противоречивой, нам известны примеры как отрицательных (дела [ООО «Новая табачной компании»](#) и [ОАО «Арктикгаз»](#)), так и положительных решений (дела [ООО «Самараагропромпереработка»](#) и [ООО «РОЛЬФ Эстейт Санкт-Петербург»](#)).

Уточнение порядка расчета соотношения займов и капитала, коэффициента капитализации и предельных процентов

По новым правилам, при определении размера контролируемой задолженности в целях применения правил недостаточной капитализации необходимо учитывать суммы контролируемой задолженности, возникшей по всем обязательствам этого налогоплательщика, совокупно.

Напомним, раньше по этому вопросу было несколько точек зрения, Минфин России и арбитражные суды часто соглашались с налогоплательщиками, рассчитывавшими соотношение займов и капитала в отношении каждого займодавца (например, дело [ООО «ЮИИ Сибирь»](#)). Тем не менее, были и примеры отрицательных решений (дела [ЗАО «УК «Брянский машиностроительный завод»](#) и [ЗАО «Колвинское»](#)). Мы не исключаем, что в случае принятия законопроекта налоговыми

органами могут быть предприняты попытки трактовать предложенные поправки как уточнение правил расчета недостаточной капитализации в редакциях, действующих до вступления в силу законопроекта, распространяя таким образом их действие на более ранние периоды.

Законопроект закрепляет дискретный метод расчета предельных процентов по итогам каждого отчетного периода. Напомним, что указанный подход поддерживается текущими разъяснениями налоговых органов и судебной практикой (дела [ЗАО «ЭР-Телеком Холдинг»](#), [ЗАО «Международный аэропорт Домодедово»](#), [ЗАО «Северсталь-Ресурс»](#) и [ООО «Дж. Т.И. Елец»](#)).

Определение круга налогоплательщиков, осуществляющих лизинговую деятельность

Законопроект смягчает требования к организациям, осуществляющим лизинговую деятельность для целей применения повышенного соотношения величины контролируемой задолженности к собственному капиталу. Так, повышенное соотношение 12,5 могут применять компании, у которых на конец отчетного (налогового) периода, в отношении которого определяется предельный размер процентов, 90% налогооблагаемых доходов получено от осуществления лизинговой деятельности (в действующей редакции повышенное соотношение применяется только налогоплательщиками, осуществляющими исключительно лизинговую деятельность).

Таким образом, с момента вступления в силу нового порядка они будут вынуждены подтверждать соблюдение соотношения лизинговых и иных доходов по аналогии с тем, как его подтверждают медицинские и образовательные учреждения, применяющие льготы по налогу на прибыль организаций, а также разработчики программ ЭВМ при применении льготных ставок социальных взносов. В связи с этим мы рекомендуем пересмотреть учетную политику для целей налогообложения и по возможности минимизировать риски потери права на применение соотношения 12,5 в связи с осуществлением в налоговом (отчетном) периоде операций с ценными бумагами, значительным выбытием активов, получением крупных доходов в виде положительных курсовых разниц и прочих, влияющих на соотношение квалифицированных и других налогооблагаемых доходов

Вступление в силу новой редакции правил недостаточной капитализации

В случае принятия законопроекта изменения вступят в силу с 1 января 2017 года.

Положительные изменения, связанные с исключением из состава контролируемой

задолженности долговых обязательств перед банками (при соблюдении определенных условий), будут применяться также в отношении 2016 года.

Спорные вопросы, не урегулированные новыми правилами недостаточной капитализации

Несмотря на то что законопроект вносит ясность в трактовку многих спорных положений п. 2 ст. 269 НК РФ, ряд спорных вопросов по-прежнему не решен. В частности, не урегулирован вопрос о необходимости удержания налога при переквалификации сверхлимитных процентов в дивиденды в тех случаях, когда налогоплательщик не производит их выплату и не погашает

задолженность иным способом (капитализацией процентов в тело займа, новацией или зачетом обязательств). Также остается дискуссионным вопрос о необходимости удержания налога у источника при выплате сверхлимитных процентов банкам и российским организациям в тех случаях, когда задолженность признается контролируемой.

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

Если у вас появятся вопросы в отношении данного материала, вы можете обратиться к специалистам Департамента консультирования по налогообложению и праву:

Григорий Павлоцкий

Партнер

Тел.: +7 (495) 787 06 00, доб. 2102

Email: gpavlotsky@deloitte.ru

Алексей Сергеев

Старший менеджер

Тел.: +7 (495) 787 06 00, доб. 3402

Email: alsergeev@deloitte.ru

Раиса Алексахина

Партнер

Тел.: +7 (495) 787 06 00, доб. 2950

Email: ralexakhina@deloitte.ru

Павел Ковалев

Старший менеджер

Тел.: +7 (495) 787 06 00, доб. 2445

Email: pkovalev@deloitte.ru

Илья Якунин

Старший менеджер

Тел.: +7 (495) 787 06 00, доб. 1514

Email: iyakunin@deloitte.ru

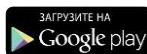
Оксана Жупина

Директор

Тел.: +7 (495) 787 06 00, доб. 2951

Email: ozhupina@deloitte.ru

Приложение TaxSmart



О «Делойте»

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ); каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемое как «международная сеть «Делойт»») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about. Подробная информация о юридической структуре компании «Делойт» в СНГ представлена на сайте www.deloitte.ru/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, налогообложения, консалтинга и корпоративных финансов государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, имеющая многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира, которая использует свои обширные отраслевые знания, включая опыт оказания высококачественных услуг, позволяющие определить пути решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Около 225 000 специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения совершенства в предоставлении профессиональных услуг своим клиентам.

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт»») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.