

Контролируемая задолженность: состоялся ли апгрейд?

Недавно законодатели скорректировали понятие «контролируемая задолженность», а также внесли множество других поправок в ст. 269 НК РФ. Проанализируем основные нововведения.



Максим Ровинский,
адвокат, партнер юридической фирмы «ЮСТ»

Общие положения

Изменения в ст. 269 внесены Федеральным законом от 15.02.2016 № 25-ФЗ (далее – Закон № 25-ФЗ). За исключением отдельных положений, о которых будет сказано ниже, он вступает в силу не ранее 1-го числа очередного налогового периода по налогу на прибыль организаций, т. е. с 1 января 2017 г.

Рассмотрим действующее нормативно-правовое регулирование данного вопроса.

В настоящее время понятие «контролируемая задолженность» в соответствии с положениями ст. 269 НК РФ охватывает четыре возможных случая – если у российской компании есть:

- прямой долг перед иностранной организацией, прямо или косвенно владеющей более 20% уставного капитала заемщика;
- непогашенная задолженность перед российской организацией, аффилированной с иностранной компанией, владеющей прямо или косвенно более 20% уставного капитала заемщика;



Никита Толкачев,
юрист юридической фирмы «ЮСТ»

- непогашенная задолженность перед сторонней российской организацией, однако российская организация, аффилированная с иностранной компанией, предоставляет обеспечение по обязательству;
- непогашенная задолженность перед сторонней российской организацией под обеспечение иностранной организации, прямо или косвенно владеющей 20% уставного капитала заемщика.

Основная цель правил контролируемой задолженности и, в частности, положений п. 2 ст. 269 НК РФ – предотвращение распределения прибыли в пользу иностранной компании под видом процентов по долговому обязательству, а не в виде дивидендов.

Согласно Налоговому кодексу РФ в данном случае проценты по долговому обязательству могут быть приравнены к дивидендам, уплаченным иностранной организации, и подлежат налогообложению (общая ставка 15%).

Очевидно, законодатель стремился предотвратить уменьшение налоговой базы и вывод за рубеж доходов российских организаций под видом процентов по долговым обязательствам. Но в сферу применения правил о контролируемой задолженности также попадали кредиты, получаемые российскими плательщиками от иностранных независимых кредитных организаций. Это имело обратный эффект и создавало налоговые барьеры для привлечения финансовых средств в экономику России.

Таким образом, противоречивость нормативно-правового регулирования контролируемой задолженности на практике показала необходимость внесения изменений в ст. 269 НК РФ. Принятие Закона № 25-ФЗ дает российским налогоплательщикам надежду на исправление недостатков правового регулирования.

Изменения в объеме термина «контролируемая задолженность»

Основные изменения касаются оснований признания задолженности контролируемой. На наш взгляд, данные ново-

С 2017 г. будет расширен круг субъектов, в отношении которых действуют правила о контролируемой задолженности. Взаимозависимость может быть установлена не только между организациями, но также между ними и физическими лицами.

введения имеют двойственный характер.

С одной стороны, объем термина «контролируемая задолженность» расширяется за счет использования понятия «взаимозависимые лица»

вместо действующего «аффилированные лица».

С другой стороны, вводятся важные для налогоплательщиков исключения, способствующие привлечению долгового финансирования из-за рубежа.

В соответствии с положениями Закона № 25-ФЗ контролируемой задолженностью будут признаваться долговые обязательства российской организации перед следующими лицами:

- иностранным лицом, которое является взаимозависимым лицом налогоплательщика в соответствии с подп. 1, 2 или 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ;
- лицом, признаваемым в соответствии с подп. 1, 2, 3 или 9 п. 2 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимым лицом иностранного лица;
- иностранным или российским лицом, если иностранное лицо или его взаимозависимое лицо выступает поручителем, гарантом или иным образом обязуется обеспечить исполнение долгового обязательства.

Таким образом, нововведения существенно расширят круг субъектов, к которым могут быть применены правила о контролируемой задолженности. В соответствии со ст. 105.1 НК РФ взаимозависимость может быть установлена не только между организациями, но и между организациями и физическими лицами.

Кроме того, существенное отличие – признание на уровне законодательства уже сложившегося в судебной практике подхода, в соответствии с которым контролируемой задолженностью признается задолженность не только перед российскими, но и перед иностранными организациями, взаимозависимыми с иностранной компанией, прямо или косвенно участвующими в капитале заемщика (российской организации).

Изменения критериев. Плюсы и минусы

Действующая редакция ст. 269 НК РФ содержит квалифицирующее требование для контролирующей иностранной организации в виде прямого или косвенного владения в размере более чем 20% уставного капитала заемщика.

В соответствии с новым правовым регулированием квалифицирующий 20-процентный порог исчезнет. Вместо него будут применяться правила взаимозависимости, установленные в ст. 105.1 НК РФ, содержащие порог в 25%. Это безусловный плюс для налогоплательщиков.

Закон № 25-ФЗ содержит неоднозначную новеллу. С 1 января 2017 г. суд будет наделен полномочием признавать контролируемой задолженностью любое непогашенное долговое обязательство налогоплательщика, если будет установлено, что конечная цель платежей по нему – перечисление средств контролирующей иностранной организации или ее взаимозависимым лицам.

Получается, суд, ориентируясь на новую редакцию ст. 269 НК РФ, получит право самостоятельно и на свое усмотрение выработать критерии признания задолженности контролируемой. Это не только делает судебный процесс непредсказуемым для налогоплательщика, но и может привести к злоупотреблениям со стороны налоговых органов. Они фактически смогут в судебном порядке доказывать, что любая задолженность – контролируемая.

Положительные исключения

Однозначно хорошая новость – существенные исключения из положений ст. 269 НК РФ.

Исключение 1 – кредиты банков

Прежде всего, уже начиная с 1 января 2016 г. из сферы регулирования контролируемой задолженности выводятся кредиты, которые получают российские плательщики от банков, не признаваемых взаимозависимыми как с налого-

плательщиком – российской организацией, так и с лицом, выступающим поручителем, гарантом или иным образом обязующимся исполнить обязательство плательщика. Что касается банков, к ним также относятся организации, признаваемые таковыми в соответствии с законодательством иностранных государств.

Закон № 25-ФЗ вводит дополнительное условие: с момента возникновения долгового обязательства оно не должно быть прекращено (исполнено). Причем как в части суммы основного долга, так и в части уплаты процентов иностранным контролирующим лицом и (или) его взаимозависимыми лицами, выступающими поручителями, гарантами или иным образом обязующимися обеспечить его исполнение.

Нововведения могут оказать положительное влияние на доступность кредитов для российских организаций. Сегодня контролируемая задолженность возникает, если российский банк выдает кредит организации, обеспечение по которому предоставляет иностранная компания, прямо или косвенно владеющая более чем 20% уставного (складочного) капитала (фонда) российской организации – должника, либо аффилированная с ней российская фирма (ст. 269 НК РФ).

Пример

Российский банк выдал кредит организации. Обеспечение по нему предоставила инофирма, владеющая 30% ее уставного капитала.

Банк сталкивается с дополнительными трудностями, поскольку есть риск не получить часть процентов по договору кредита.

Положительная разница между начисленными и предельными процентами приравнивается в целях налогообложения к дивидендам. А российская организация – должник в качестве налогового агента обязана исчислить с суммы дивидендов налог на прибыль (общая ставка – 15%), удержать его из суммы, перечисляемой российскому банку, и уплатить в бюджет.

Исключение 2 – займы, выданные российскими налоговыми резидентами

С 1 января 2017 г. не признаются контролируемой задолженностью долговые обязательства, возникшие у налогоплательщика перед российской организацией или физическим лицом – налоговыми резидентами РФ. Причем даже если указанные налоговые резиденты России признаются взаимозависимыми лицами иностранного лица. Условие – отсутствие сопоставимых долговых обязательств перед данным иностранным лицом со стороны российского налогового резидента. Это нововведение положительно для налогоплательщиков.

Если налоговый резидент Российской Федерации имеет сопоставимые долговые обязательства перед иностранным лицом, то контролируемой может быть признана только часть непогашенной задолженности налогоплательщика – российской организации. И в размере, не превышающем размера непогашенной задолженности по сопоставимому долговому обязательству между российским налоговым резидентом и иностранным лицом.

Для определения сопоставимости Закон № 25-ФЗ вводит исчерпывающий перечень из следующих критериев:

- общая сумма обязательств (при наличии нескольких долговых обязательств для целей сопоставимости они суммируются);
- срок для долгового обязательства российской организации перед российским резидентом для целей сопоставимости не должен превышать срок, на который возникла непогашенная задолженность по долговому обязательству перед иностранным лицом;
- в случае отличий в валюте долга необходимо пересчитать обязательства в единой валюте по курсу ЦБ РФ на дату их возникновения.

Исключение 3 – иностранные облигации

С 1 января 2017 г. в силу вступит норма, согласно которой не признаются контролируемой задолженностью долговые обязательства российских организаций, по которым выплачиваются процентные доходы, возникшие в связи с размеще-

нием иностранными организациями обращающихся облигаций.

Для применения данного изъятия иностранная организация, в пользу которой выплачивается процентный доход по облигациям, обязана предъявить российской компании, выплачивающей процентный доход, подтверждение того, что иностранная фирма имеет постоянное место нахождения в государстве, с которым у России есть международный договор по вопросам налогообложения.

Такое подтверждение должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. Если оно составлено на иностранном языке, налоговому агенту необходимо предоставить перевод на русский язык.

Соответственно, налоговые риски применения правил ст. 269 НК РФ будут устранены. В результате российские организации начиная с 2017 г. получают полноценный доступ к рынку зарубежного долгового финансирования.

Что осталось за кадром?

В заключение следует отметить, что Закон № 25-ФЗ обошел стороной важный для налогоплательщиков вопрос, связанный с двойным налогообложением процентов, переквалифицированных для целей налога на прибыль в дивиденды. Сегодня проценты по контролируемой задолженности, уплаченные российским налогоплательщиком в пользу российской организации и переквалифицированные в дивиденды, облагаются дважды: у источника выплаты в форме дивидендов и у получателя в качестве процентного дохода.

К сожалению, данная очевидная несправедливость так и не исправлена. **НС**