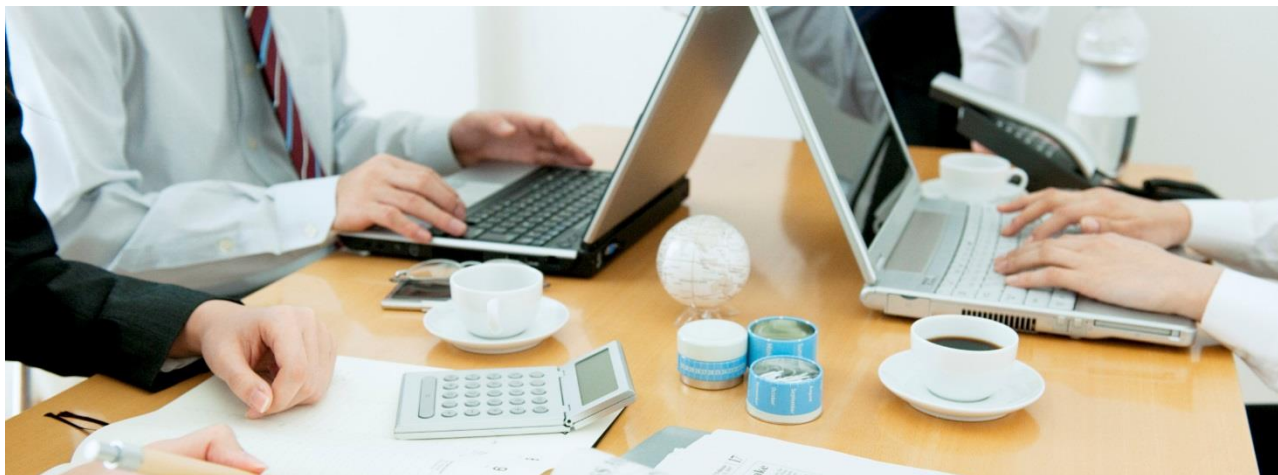


## Применение новых положений ст.269 НК РФ



### Факты

8 марта 2015 года Президентом РФ был подписан Федеральный закон №32-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации», который, в частности, внес изменения в положения ст.269 Налогового кодекса Российской Федерации («НК РФ»). Таким образом, в настоящее время существует достаточно большое количество вопросов касательно применения положений данной статьи, особенно в части определения процентных ставок по внутригрупповым обязательствам в силу достаточно неоднозначного подхода, закрепленного в текущей редакции ст.269 НК РФ.

В связи с этим команда КПМГ подготовила настоящее информационное письмо с анализом положений вышеуказанной статьи, а также с рекомендациями по дальнейшему ее применению для целей признания доходов/расходов по долговым обязательствам.

Мы надеемся, что настоящее письмо будет для Вас полезным, и мы готовы более детально обсудить вопросы, которые возникают именно у Вас, и оказать всестороннюю поддержку, как с точки зрения вопросов трансфертного ценообразования, так и с точки зрения общих вопросов корпоративного налогообложения.

### Действующие положения ст. 269 НК РФ

В соответствии с новыми положениями данной статьи закреплен следующий порядок признания доходов и расходов по долговым обязательствам (включая кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от способа их оформления):

#### Сделки, которые не являются контролируруемыми по ст.105.14 НК РФ\*

Доходом/расходом признаются проценты, исчисленные исходя из **фактической ставки** (п.1 ст.269 НК РФ). Положения ст.269 НК РФ не предусматривают какой-либо дополнительный анализ и/или иного подтверждения процентных ставок по таким обязательствам.

#### Контролируемые сделки по ст.105.14 НК РФ

##### Общее правило

Доходом/расходом признаются проценты, исчисленные исходя из **фактической ставки с учетом правил трансфертного ценообразования**, закрепленных в разделе V.1 НК РФ (п.1 ст.269 НК РФ)

## Специальные положения для правоотношений, возникших с 01.01.2015

### Подход 1: В рамках интервалов предельных значений, установленных ст.269 НК РФ

Доходом признаются проценты, которые превышают минимальное значение следующего интервала, тогда как расходом признаются проценты, которые находятся ниже максимального значения того же интервала (п.1.1 ст.269 НК РФ) – *порядок определения процентных ставок в рамках такого подхода, пожалуйста, смотрите ниже*

### Подход 2: Рыночная процентная ставка в соответствии с правилами трансфертного ценообразования

Если процентная ставка по долговым обязательствам не находится в рамках интервала предельных значений, указанного в Подходе 1, то доходом/расходом признаются проценты, исчисленные исходя из фактической ставки с учетом правил трансфертного ценообразования, закрепленных в разделе V.1 НК РФ (п.1.1 ст.269 НК РФ)

*\* В данном случае имеются в виду (i) сделки, заключенные между независимыми лицами (за исключением сделок с контрагентами, зарегистрированными в офшорных юрисдикциях); и (ii) сделки между российскими взаимозависимыми лицами, которые не отвечают признакам контролируемых.*

В случае выбора налогоплательщиком **Подхода 1** и использования предельных значений, установленных в п.1.2 ст.269 НК РФ, определение доходов/расходов по долговым обязательствам должно осуществляться следующим образом:

Валюта	Порядок определения процентной ставки
<b>RUB (между российскими резидентами)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ <b>2015 год:</b> от 0% до 180% от ключевой ставки* ЦБ РФ (в настоящее время – 14%);</li> <li>■ <b>Начиная с 2016 года:</b> от 75% до 125% от ключевой ставки* ЦБ РФ;</li> </ul>
<b>RUB (между российским резидентом и иностранной компанией, включая, по мнению Министерства финансов РФ, филиалы/представительства иностранных компаний в России – Письмо от 30.08.2013 № 03-01-18/35774):</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ <b>2015 год:</b> от 75% до 180% от ключевой ставки* ЦБ РФ;</li> <li>■ <b>Начиная с 2016 года:</b> от 75% до 125% от ключевой ставки* ЦБ РФ;</li> </ul>
<b>EUR</b>	EURIBOR* + надбавка от 4 до 7%
<b>Юань</b>	SHIBOR* + надбавка от 4 до 7%
<b>GBP (фунт стерлингов)</b>	LIBOR GBP* + надбавка от 4 до 7%
<b>Швейцарский франк или японская йена</b>	LIBOR* в соответствующей валюте + надбавка от 2 до 5%
<b>Иные валюты</b>	LIBOR USD* + надбавка от 4 до 7%

*\* При использовании данных значений необходимо учитывать следующее:*

**Дата расчета:** вышеуказанная ключевая ставка ЦБ РФ или рыночный индикатор процентных ставок (LIBOR, EURIBOR и т.д.) определяется на дату привлечения денежных средств, если ставка по долговому обязательству является фиксированной. В то же время, если ставка является плавающей, то вышеуказанные значения определяются на дату признания доходов/расходов по соответствующей сделке;

**Срок расчета:** срок рыночного индикатора должен максимально соответствовать сроку долгового обязательства. Ключевая ставка используется без учета срока долгового обязательства.

## Применение положений ст.269 НК РФ к долговым обязательствам, которые НЕ признаются контролируруемыми в соответствии с положениями ст.105.14 НК РФ

Учитывая положения ст.269 НК РФ, налогоплательщик имеет право признавать доходы/расходы по таким обязательствам исходя из фактической процентной ставки, установленной в рамках соответствующей сделки. На практике отсутствуют какие-либо обязательные документы для целей подтверждения такой ставки. В то же время, в случае возникновения каких-либо вопросов у налоговых органов мы полагаем, что в качестве подтверждения налогоплательщики могут предоставлять документы, содержащие обсуждение уровня процентной ставки между сторонами (например, e-mail корреспонденция, различные версии договоров с учетом изменений каких-либо условий и т.д.).

При этом в отношении сделок, заключенных между взаимозависимыми лицами, но которые не отвечают требованиям контролируемости, установленным в ст.105.14 НК РФ, мы рекомендуем в обязательном порядке осуществлять подготовку хотя бы краткого документа, включающего описание

подхода к определению процентной ставки и результаты соответствующих расчетов. Мы полагаем, что данные действия являются необходимыми, так как:

- формально в соответствии со ст.105.3 НК РФ цены по таким сделкам не приравниваются к рыночным;
- ст.269 НК РФ также не устанавливает для таких сделок каких-либо предельных значений в части уровня процентных ставок;
- соответственно, мы не исключаем, что в отношении таких сделок налоговые органы могут потребовать соответствующее обоснование, а в случае его отсутствия могут попытаться оспорить процентную ставку, аргументируя это тем, что стороны сделки являются взаимозависимыми и, соответственно, это может оказывать влияние на уровень цен по сделке, а также ссылаясь на положения НК РФ, упомянутые выше.

## Применение положений ст.269 НК РФ к контролируемым сделкам по ст.105.14 НК РФ (контролируемым внутригрупповым долговым обязательствам и сделкам с независимыми офшорами)

Мы полагаем, что положения статьи 269 НК РФ следует применять следующим образом.

Подход	Подтверждающие документы
<b>Правоотношения, возникшие ДО 01.01.2015</b>	
В отношении таких долговых обязательств применяется общее правило ст.269 НК РФ. Соответственно, в отношении такой сделки должен быть проведен анализ с учетом правил трансфертного ценообразования, закрепленных в разделе V.1 НК РФ.	Документации по трансфертному ценообразованию, так как это является прямым требованием ст.105.15 НК РФ.
<b>Правоотношения, возникшие ПОСЛЕ 01.01.2015</b>	
В отношении таких долговых обязательств налогоплательщик имеет право применять как процентные ставки, находящиеся в рамках вышеуказанных интервалов предельных значений, так и иные процентные ставки, в том случае, если их уровень подтвержден соответствующим анализом с учетом правил трансфертного ценообразования, закрепленных в разделе V.1 НК РФ. В то же время, пожалуйста, смотрите наши рекомендации ниже для целей учета иных положений российского законодательства, а также международных правовых норм.	

Подход	Подтверждающие документы
<p><b>Подход 1: В рамках предельных значений, установленных ст.269 НК РФ</b></p>	<p>Документации по трансфертному ценообразованию, так как это является прямым требованием ст.105.15 НК РФ.</p> <p>В то же время, мы понимаем, что учитывая особенности данного подхода подготовка полноценной документации не является целесообразной. Таким образом, мы рекомендуем подготовить как минимум краткое описание (1-2 листа) с указанием применяемого подхода и ссылками на положения НК РФ, подтверждающие правомерность его применения.</p>
<p><b>Подход 2: Рыночная процентная ставка в соответствии с правилами трансфертного ценообразования</b></p>	<p>Документации по трансфертному ценообразованию, так как это является прямым требованием ст.105.15 НК РФ.</p>

## Действия в течение переходного периода

Мы также понимаем, что многие налогоплательщики уже имеют закрепленную методику по определению процентных ставок в рамках внутригрупповых долговых обязательств. Соответственно, возникает вопрос о необходимости ее изменения с учетом новых положений ст.269 НК РФ.

Мы полагаем, что исходя из действующих положений НК РФ налогоплательщики имеют возможность как ориентироваться на интервалы предельных значений процентных ставок, установленных ст.269 НК РФ, так и продолжать пользоваться собственной методикой<sup>1</sup>, так как оба варианта предусмотрены ст.269 НК РФ.

В то же время, обращаем Ваше внимание, что по сделкам с иностранными контрагентами необходимо ориентироваться не только на

положения российского налогового законодательства, но и на международные правовые нормы. В частности, необходимо учитывать, что в рамках большинства соглашений об избежании двойного налогообложения предусмотрено, что их положения распространяются только в отношении той части вознаграждения, которое соответствует рыночному уровню. Таким образом, даже в случае установления процентной ставки в рамках интервала предельных значений, установленного п.1.2 ст.269 НК РФ, для целей признания расходов по сделкам с иностранными контрагентами, мы рекомендуем проводить отдельное исследование по определению рыночного уровня процентных ставок для корректного расчета налога, который должен быть удержан в случае отклонения ставок по таким сделкам от рыночных ("withholding tax").

<sup>1</sup> При условии, что принципы такой методики соответствуют рыночным.

## Ключевые вопросы для дальнейшего анализа

Таким образом, потенциально налогоплательщики могут выбрать один из подходов, закрепленных в статье 269 НК РФ, для признания доходов и расходов для целей налогообложения. В то же время, учитывая настоящую редакцию статьи 269 НК РФ, действующие положения НК РФ в области трансфертного ценообразования, а также доктрину необоснованной налоговой выгоды, при применении вышеуказанных положений мы рекомендуем обратить отдельное внимание на следующие аспекты:

1. Определение даты «возникновения правоотношений». В частности, необходимо определить, возможно ли распространение положений ст.269 НК РФ на долговые обязательства, договоры по которым были заключены до 01.01.2015 года, или же положения применяются только к новым договорам;
2. Подготовка уведомлений по трансфертному ценообразованию в отношении контролируемых сделок. В частности, установление процентных ставок в рамках предельных значений, предусмотренных статьей 269 НК РФ, не освобождает налогоплательщиков от обязанностей, возникающих в силу налогового контроля цен по таким сделкам (т.е. подготовка уведомлений и документации по ним);
3. Требования ст.252 НК РФ в отношении экономической обоснованности расходов (в случае выдачи «зеркальных» займов);
4. Последнюю судебную практику в пользу налоговых органов в отношении доначисления доходов по беспроцентным займам;
5. Учет правил «тонкой капитализации» (пп.2-3 ст.269 НК РФ) при расчете расходов по долговым обязательствам;
6. Учет положений соглашения об избежании двойного налогообложения при совершении

сделки с иностранным взаимозависимым контрагентом. В частности, в силу того, что положения таких соглашений, как правило, применяются только к рыночным процентным ставкам, может потребоваться дополнительный анализ рыночного уровня процентной ставки для целей корректного расчета налога, удерживаемого у источника;

7. Учет потенциальной возможности применения Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года №53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды». Для целей оценки данного вопроса необходимо учитывать конкретную ситуацию налогоплательщика. В частности, мы рекомендуем:
  - Не устанавливать процентные ставки на уровне, который приводит к убытку какой-либо из сторон соответствующей сделки;
  - Не устанавливать различные процентные ставки по внутригрупповым обязательствам, условия которых являются сопоставимыми с учетом критериев, установленных в п.11 ст.105.5 НК РФ (платежеспособность заемщика, срок, валюта, тип процентной ставки, наличие/отсутствие обеспечения и его стоимость);
  - Не осуществлять существенных изменений процентных ставок по уже действующим обязательствам (например, в случае перехода от использования действующей методики по определению процентных ставок к применению предельных значений, установленных ст.269 НК РФ);
  - Не осуществлять каких-либо иных действий, которые могут привести к необоснованной налоговой выгоде сторон сделки.

Информация, содержащаяся в настоящем документе, носит общий характер и подготовлена без учета конкретных обстоятельств того или иного лица или организации. Хотя мы неизменно стремимся представлять своевременную и точную информацию, мы не можем гарантировать того, что данная информация окажется столь же точной на момент получения или будет оставаться столь же точной в будущем. Предпринимать какие-либо действия на основании такой информации можно только после консультаций с соответствующими специалистами и тщательного анализа конкретной ситуации.

Юридические услуги не предоставляются аудиторским клиентам, зарегистрированным в Комиссии по ценным бумагам и биржам США, а также в случаях, когда оказание таких услуг запрещено законом.

© 2015 АО «КПМГ», компания, зарегистрированная в соответствии с законодательством Российской Федерации, член сети независимых фирм КПМГ, входящих в ассоциацию KPMG International Cooperative ("KPMG International"), зарегистрированную по законодательству Швейцарии. Все права защищены. KPMG, логотип KPMG и слоган "cutting through complexity" являются зарегистрированными товарными знаками или товарными знаками ассоциации KPMG International.