

ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 09.02.2023 № 03-03-06/2/10565

Департамент налоговой политики по вопросу о порядке обложения налогом на прибыль организаций дохода по еврооблигациям в связи с заменой их на замещающие облигации сообщает следующее.

Как указывается в информационном письме Банка России от 30.12.2022 N ИН-018-34/154 "О размещении замещающих облигаций", Федеральным законом от 14.07.2022 N 292-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации, признании утратившим силу абзаца шестого части первой статьи 7 Закона Российской Федерации "О государственной тайне", приостановлении действия отдельных положений законодательных актов Российской Федерации и об установлении особенностей регулирования корпоративных отношений в 2022 и 2023 годах", Федеральным законом от 14.07.2022 N 319-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" и Указом Президента Российской Федерации от 05.07.2022 N 430 "О репатриации резидентами - участниками внешнеэкономической деятельности иностранной валюты и валюты Российской Федерации" предусмотрены возможность и условия исполнения российскими юридическими лицами, имеющими обязательства, связанные с еврооблигациями (далее - российские должники), перед владельцами еврооблигаций и лицами, осуществляющими права по еврооблигациям (далее - держатели еврооблигаций), данных обязательств путем размещения облигаций в пользу держателей еврооблигаций с их оплатой еврооблигациями (далее - замещающие облигации).

Размещение замещающих облигаций позволяет российским должникам исполнить обязательства, связанные с еврооблигациями, в ситуации, когда держатель еврооблигаций, учет прав которого осуществляется иностранными организациями, не может распорядиться еврооблигациями, в частности осуществить перевод учета прав держателя еврооблигаций в российскую учетную инфраструктуру и получать выплаты по еврооблигациям.

Учитывая указанный механизм обмена еврооблигаций на замещающие облигации считаем, что поскольку в указанном случае у держателя еврооблигаций происходит передача (выбытие) ценных бумаг в обмен на другие ценные бумаги (замещающие облигации), то в данном случае происходит реализация еврооблигаций с определением налоговой базы по налогу на прибыль в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ).

При этом следует учитывать, что особый порядок признания доходов от операций с еврооблигациями, установленный пунктом 3 статьи 271 НК РФ, применяется только при погашении еврооблигаций, и, следовательно, дата признания дохода от выбытия еврооблигаций в рассматриваемом случае определяется в общеустановленном порядке.

В соответствии с пунктом 2 статьи 280 К РФ доходы налогоплательщика от операций по реализации или от иного выбытия ценных бумаг (в том числе от погашения или частичного погашения их номинальной стоимости) определяются исходя из цены реализации или иного выбытия ценной бумаги, а также суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной налогоплательщику покупателем, и суммы процентного (купонного) дохода, выплаченной налогоплательщику эмитентом (векселедателем). При этом в доход налогоплательщика от реализации или иного выбытия ценных бумаг не включаются суммы процентного (купонного) дохода, ранее учтенные при налогообложении.

Пунктом 3 статьи 280 НК РФ установлено, что расходы налогоплательщика при реализации или ином выбытии (в том числе при погашении или частичном погашении номинальной стоимости) ценных бумаг определяются исходя из цены приобретения ценной бумаги (включая расходы на ее приобретение), затрат на ее реализацию, суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной налогоплательщиком продавцу ценной бумаги. При этом в расход не включаются суммы накопленного процентного (купонного) дохода, ранее учтенные при налогообложении.

Учитывая указанное, налоговая база при замене (реализации) еврооблигаций на замещающие облигации будет определяться в общем порядке, то есть с применением положений статьи 280 НК РФ. В том случае если налоговая стоимость еврооблигаций равна номинальной стоимости замещающих облигаций, по нашему мнению, налоговая база от реализации еврооблигаций будет равна нулю.

В случае если владельцем еврооблигаций является иностранная организация, в соответствии с пунктом 2 статьи 309 НК РФ доходы, полученные такой иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, кроме указанного в подпунктах 5, 6 и 9.1 статьи 309 НК РФ, а также имущественных прав, за исключением указанных в подпункте 9.2. пункта 1 статьи 309 НК РФ, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

Таким образом, доходы иностранной организации, полученные от реализации еврооблигаций, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

С учетом изложенного, по мнению Департамента, получение замещающих облигаций взамен на еврооблигации следует рассматривать как реализацию этих еврооблигаций. Налоговая база при такой замене определяется в общем порядке, установленном положениями главы 25 НК РФ для операций с ценными бумагами.

Директор Департамента
Д.В.ВОЛКОВ