

У организации есть задолженность перед учредителем - юридическим лицом (казахской организацией, владеющей 1/3 долей в уставном капитале) по ранее предоставленным займам (2006-2013 гг.). Займы перечислялись на расчетный счет российской организации, паспорт сделки не открывали. Счет в банке закрыт уже более трех лет, но выписки сохранены. Задолженность будет перечисляться на счет генерального директора (безналичный расчет). Юридическое лицо - учредитель ООО не имеет представительства в РФ.

Каковы налоговые последствия от уступки права требования для учредителя?

Можно ли сделать договор цессии об уступке права требования задолженности от учредителя (уступает долг организации) к генеральному директору (гражданин РФ) этой же организации, не являющемуся учредителем?

Не возникнет ли в данном случае проблем с взаимозависимостью, валютным законодательством?

Не будет ли в данной сделке нарушения каких-либо законов РФ?

Рассмотрев вопрос, мы пришли к следующему выводу:

При уступке права требования обязанность по исчислению НДС и налога на прибыль в РФ не возникает.

Обоснование вывода:

Понятие уступки требования (цессии) раскрывается в [п. 1 ст. 382](#) ГК РФ, согласно которому право (требование), принадлежащее кредитору на основании

обязательства, может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования) или перейти к другому лицу на основании закона.

В результате прежний кредитор (цедент) выбывает из обязательства, а права прежнего кредитора по этому обязательству переходят к другому субъекту (цессионарию).

Право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права ([п.1 ст.384](#) НК РФ).

Кредитор, уступивший требование, обязан передать новому кредитору документы, удостоверяющие право (требование), и сообщить сведения, имеющие значение для осуществления этого права (требования) ([п.3 ст.385](#) НК РФ).

Налогообложение

[Пункт 1 ст.7](#) НК РФ устанавливает приоритет норм международных договоров РФ по вопросам налогообложения над нормами НК РФ.

В настоящее время между РФ и Республикой Казахстан действует [Конвенция](#) между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (Москва, 18 октября 1996 г.) (далее - Конвенция).

В РФ нормы Конвенции применяются, в частности, при исчислении налога на прибыль организаций ([пп. "б" п.3 ст.2](#) Конвенции).

В свою очередь, для целей исчисления НДС приоритет имеют положения [Протокола](#) о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг (приложение N 18 к

[Договору](#)

о Евразийском экономическом союзе) (Астана, 29 мая 2014 г.) (далее - Протокол).

НДС

Протокол определяет порядок взимания НДС при экспорте и импорте товаров, выполнении работ и оказании услуг ([п.1](#) Протокола).

В рассматриваемом случае речь идет о передаче имущественных прав. Поэтому можно сделать вывод, что к операции по уступке права требования казахстанской организацией применяются нормы [главы21](#) НК РФ.

Так, согласно [пп. 1 п.1 ст.146](#) НК РФ объектом налогообложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, а также передача имущественных прав.

Как видим, из буквального прочтения данной нормы не следует, что объект налогообложения возникает при реализации имущественных прав на территории РФ. Однако из разъяснений Минфина России следует, что объект налогообложения НДС возникает при реализации имущественных прав именно на территории РФ (письма Минфина России [от 07.02.2013 N03-07-08/2773](#) , [от 16.10.2012 N03-07-05/45](#)).

Представители финансового ведомства указывают, что операции по реализации имущественных прав следует относить к услугам. Следовательно, при определении места реализации имущественных прав в целях НДС необходимо руководствоваться [ст.148](#)

НК РФ (письма Минфина России [от 16.04.2013 N03-07-08/12867](#)

, [от 07.02.2013 N03-07-08/2773](#)

, [от 18.06.2012 N03-07-08/154](#)

,

[от 19.04.2011 N 03-07-08/116](#)

,
[от 18.03.2011 N 03-07-08/75](#)

,
[от 17.02.2011 N 03-07-08/51](#)

).

Вместе с тем при совершении операции в рассматриваемом случае, на наш взгляд, следует воспользоваться соответствующими положениями Протокола.

Согласно [пп. 5 п. 29](#) Протокола местом реализации работ, услуг признается территория государства-члена, если работы выполняются, услуги оказываются налогоплательщиком этого государства-члена, если иное не предусмотрено

[пп.пп. 1-4 п. 29](#)

Протокола. Поскольку услуги по передаче имущественных прав в пп.пп. 1-4 п. 29 Протокола не упомянуты, мы считаем, что место их реализации в ЕАЭС определяется по месту нахождения исполнителя.

Применительно к Вашей ситуации это означает, что местом реализации имущественных прав территория РФ не признается. Поэтому при передаче прав по договорам займа учредителем - юридическим лицом взимания НДС на территории РФ не производится.

Разъяснениями уполномоченных органов в части передачи имущественных прав применительно к нормам Протокола мы не располагаем.

В то же время подобные выводы об отсутствии объекта налогообложения НДС при передаче имущественных прав иностранной компанией на основании аналогичных, по сути, норм [ст. 148](#) НК РФ сделаны, например, в письмах Минфина России [от 17.10.2013 N 03-07-15/43359](#)

,
[от 07.02.2013 N 03-07-08/2773](#)

.

Налог на прибыль

На основании [ст. 247](#) НК РФ объектом налогообложения по налогу на прибыль для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, являются полученные от источников в РФ доходы.

Такие доходы определяются в соответствии со

[ст. 309](#)
НК РФ.

[9](#)

[Пунктом 1 ст. 309](#) НК РФ предусмотрен открытый перечень видов доходов, полученных иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в РФ, относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов.

В то же время, в силу [п. 2 ст. 309](#) НК РФ, доходы, полученные иностранной организацией от продажи товаров, иного имущества, кроме указанного в

[пп.пп. 5](#)

и

[6 п. 1 ст. 309](#)

НК РФ, а также имущественных прав, осуществления работ, оказания услуг на территории РФ, не приводящие к образованию постоянного представительства в РФ в соответствии со

[ст. 306](#)

НК РФ, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

В [постановлении](#) ФАС Московского округа от 30.10.2009 N КА-А40/11479-09 судьи, принимая во внимание положения [ст. 309](#) НК РФ, пришли к выводу о том, что доход, полученный иностранной организацией от уступки права требования, налогом в РФ не облагается.

Однако, принимая во внимание положения [ст. 7](#) НК РФ, в рассматриваемой ситуации следует учитывать нормы

[Конвенции](#)

Конвенция не содержит отдельного порядка налогообложения для доходов от уступки прав требования. В этой связи мы придерживаемся позиции, что к доходу юридического

лица, зарегистрированного в Республике Казахстан, следует применять положения [ст. 21](#) Конвенции.

Тогда, в силу [п. 1 ст. 21](#) Конвенции доход учредителя подлежит налогообложению только в Республике Казахстан.

К сожалению, нами не обнаружено писем официальных органов, а также судебных решений применительно к данной ситуации.

Косвенно в пользу нашего мнения свидетельствует [письмо](#) УФНС России по г. Москве от 20.06.2012 N 16-15/053954@. В нем налоговики высказали мнение, что доходы резидента Республики Казахстан независимо от источника их возникновения, не упомянутые в предыдущих статьях Конвенции, подлежат налогообложению только в Казахстане на основании [п. 1 ст. 21](#) Конвенции.

Взаимозависимость лиц

[Пункт 1 ст. 105.1](#) НК РФ предусматривает, что, если особенности отношений между лицами могут оказывать влияние на условия и (или) результаты сделок, совершаемых этими лицами, и (или) экономические результаты деятельности этих лиц или деятельности представляемых ими лиц, указанные лица признаются взаимозависимыми лицами для целей налогообложения.

В [п. 2 ст. 105.1](#) НК РФ установлены случаи взаимозависимости лиц.

Взаимозависимыми лицами признаются, в частности:

- физическое лицо и организация в случае, если такое физическое лицо прямо и (или) косвенно участвует в такой организации и доля такого участия составляет более 25 процентов ([пп. 2 п.2 ст.105.1](#) НК РФ);

- организация и лицо, осуществляющее полномочия ее единоличного исполнительного органа ([пп. 7 п.2 ст.105.1](#) НК РФ).

В анализируемой ситуации генеральный директор российской организации не владеет долями в казахстанской компании, а также не осуществляет там полномочия единоличного исполнительного органа.

В этой связи мы считаем, что физическое лицо - приобретатель права требования и юридическое лицо - первоначальный кредитор взаимозависимыми лицами для целей налогообложения не являются.

Из положений [п.1 ст.105.14](#) НК РФ следует, что по общему правилу контролируемые сделки признаются сделки между взаимозависимыми лицами. Поскольку первоначальный и новый кредиторы взаимозависимыми лицами не являются, то можно сделать вывод, что в анализируемой ситуации сделка по уступке права требования контролируемой не является.

Ответ подготовил:

Эксперт службы Правового консалтинга ГАРАНТ

аудитор, член РСА Завьялов Кирилл