

**Кипр реализует Директиву ЕС по противодействию уклонению от уплаты налогов***Май 2019 г.***Введение**

Директива по противодействию уклонению от уплаты налогов (ATAD), принятая Советом ЕС 12 июля 2016 г., фактически является ответным шагом Совета на рекомендации плана действий ОЭСР по борьбе с минимизацией налогообложения и выводением прибыли из-под налогообложения (BEPS). Основной целью Директивы по противодействию уклонению от уплаты налогов является обеспечение уплаты налога там, где генерируются прибыль и стоимость.

Государства-члены обязаны транспонировать положения Директивы по противодействию уклонению от уплаты налогов в систему местного законодательства. В связи с этим 05 апреля 2019 г. Палата представителей Кипра одобрила поправки к Закону о подоходном налогообложении (далее – «Закон»), посредством которых в него были включены три из пяти регулирующих мер Директивы по противодействию уклонению от уплаты налогов, а именно:

1. Правило процентного регулирования
2. Правило контролируемой иностранной компании (КИК)
3. Общее правило о противодействии уклонению от уплаты налогов (GAAR)

Поправки к Закону вступили в силу 25 апреля 2019 г. после публикации в Правительственном вестнике Республики Кипр с ретроактивным действием, начиная с 01 января 2019 г.

Две другие регулятивные меры Директивы, как ожидается, будут внесены в Закон в течение 2019 г. с ретроактивным действием, начиная с 01 января 2020 г. Они заключаются в следующем:

1. Положения о налогообложении при выходе из юрисдикции
2. Правила гибридных несоответствий

Ожидается, что Налоговое управление Кипра издаст соответствующие налоговые циркуляры, в которых будут даны указания и разъяснения касательно практического применения вышеуказанных правил.

**Правило процентного регулирования**

Довольно распространенной практикой налогового планирования является предоставление компаниями, базирующимися в странах с низким уровнем налогообложения, финансирования связанным компаниям, базирующимся в странах с высоким уровнем налогообложения. Расходы по уплате процентов на уровне компаний-заемщиков (что фактически снижает общую сумму налога) при определенных обстоятельствах могут рассматриваться как «искусственные» проценты.

Цель правила процентного регулирования заключается в том, чтобы воспрепятствовать практике размывания налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения компаний за счет уплаты чрезмерно высоких процентов.

## Правило

По сути, правило процентного регулирования предусматривает, что **«чрезмерная стоимость заимствования» (ЧСЗ)** будет облагаться налогом в том налоговом году, в котором она была оплачена, в размере до **30% прибыли налогоплательщика до вычета налогов, процентов, износа и амортизации (EBITDA)**, при условии, что **минимальный порог ЧСЗ составляет 3 000 000 евро**.

**Чрезмерная стоимость заимствования** – это та сумма, на которую «стоимость заимствования, подлежащая вычету из налоговой базы» компании превышает «налогооблагаемый доход в виде процентов» и другие экономически эквивалентные налогооблагаемые доходы компании. Далее уточняется, что термин «стоимость заимствования, подлежащая вычету из налоговой базы» включает в себя не только процентные расходы по всем формам долга, но и любые другие расходы, экономически эквивалентные процентам, а также любые расходы, понесенные для привлечения финансирования.

В целях выполнения корректного расчета **прибыли до вычета налогов, процентов, износа и амортизации** компании не учитываются любые доходы, освобожденные от налогообложения, а также любые налоговые убытки, перенесенные в предыдущие годы.

При этом правило процентного регулирования применяется как к компаниям Кипра – налоговым резидентам, так и к организациям, не являющимся налоговыми резидентами Кипра, с постоянным представительством на Кипре.

В случае, если компания входит в группу компаний, являющуюся субъектом налогообложения в Республике Кипр (т.е. 75% участия), то правило процентного регулирования и порог в размере 3 000 000 евро применяются к группе компаний Кипра в целом. В противном случае, это правило применимо к самой компании.

## Освобождение от обязательств

Помимо порогового значения 3 000 000 евро, законодательство с учетом внесенных поправок предусматривает некоторые исключения, в связи с которыми правило процентного регулирования НЕ применяется. Это касается:

- **Обособленных предприятий:** Они определяются как субъекты, не входящие в консолидированную группу, предоставляющую финансовую отчетность, и не заинтересованные в ассоциированных компаниях (минимальное участие 25%) или постоянных представительствах.
- **Финансовых организаций:** К ним относятся (но не ограничиваются ими) кредитные учреждения, страховые и перестраховочные компании, профессиональные пенсионные фонды, пенсионные системы социального обеспечения, фонд альтернативных инвестиций (ФАИ) под руководством управления ФАИ, положениями о совместных инвестициях в обращающиеся ценные бумаги и т.д.
- **Отлагательной оговорки:** Проценты по кредитам, выданным до 17 июня 2016 г., исключаются из расчета чрезмерной стоимости заимствований. Необходимо отметить, что данное исключение не распространяется на любые последующие изменения таких кредитов.

- **Долгосрочных проектов в области общественной инфраструктуры:** Проценты по кредитам, используемым для финансирования таких проектов на территории Европейского союза, отвечающих общественным интересам, также исключаются из расчета чрезмерной стоимости заимствований. При этом отмечается, что любые доходы от таких проектов не включаются в расчет прибыли компании до вычета налогов, процентов, износа и амортизации.

#### **Положение о переносе условий на последующие периоды**

В случае, если стоимость заимствования является чрезмерной и в связи с действием правила процентного регулирования не может быть вычтена в течение налогового года, в котором эта ЧСЗ была оплачена, компания может продолжить пользоваться такими условиями заимствования в течение следующих пяти лет при соблюдении правила процентного регулирования.

Помимо этого, компания может переносить любые неиспользованные процентные возможности (т.е. сумму, на которую 30% прибыли налогоплательщика до вычета налогов, процентов, износа и амортизации превышает сумму чрезмерной стоимости заимствований) на срок до пяти лет.

Неиспользованная сумма от порогового значения 3 000 000 не может быть перенесена.

#### **Положение об исключении обязательств по имеющимся активам**

Закон предусматривает положение об исключении обязательств по имеющимся активам консолидированных групп компаний, которое по сути представляет собой соотношение между собственным капиталом рассматриваемой компании и совокупными активами консолидированной группы.

В частности, если компания входит в консолидированную группу, предоставляющую финансовую отчетность, то она имеет право выбрать полный вычет ЧСЗ в отношении каждого налогового года. Это возможно в том случае, если эта компания может подтвердить, что отношение ее собственного капитала к совокупным активам группы равно или больше эквивалентного отношения группы.

Для того чтобы воспользоваться этим положением, необходимо соответствовать следующим условиям:

- отношение собственного капитала компании к совокупным активам считается равным эквивалентному отношению группы, если отношение компании ниже на два процентных пункта; и
- все активы и обязательства компании оцениваются тем же способом, который используется при составлении консолидированной финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

#### **Правило контролируемой иностранной компании (КИК)**

Часто используемым инструментом налогового планирования является перенос прибыли с компаний, базирующихся в странах с высоким уровнем налогообложения, на их дочерние компании, базирующиеся в странах с низким уровнем налогообложения. Это снижает общие налоговые обязательства группы. Цель правила контролируемой иностранной компании

заключается в том, чтобы препятствовать такой схеме путем перераспределения доходов дочернего предприятия в пользу материнской компании и облагать этот доход налогом в той юрисдикции, налоговым резидентом которой является материнская компания.

### **Правило**

Правило контролируемой иностранной компании (КИК) подразумевает, что **нераспределенный доход** компании, квалифицируемой в качестве КИК, полученный в результате **фиктивных сделок**, проводимых с целью приобретения налогового преимущества, **включается** в налогооблагаемый доход контролирующей организации-резидента Республики Кипр.

Важно отметить, что доходы, подлежащие включению в налогооблагаемую базу кипрского контролирующего предприятия, ограничиваются суммами, полученными за счет активов и рисков, связанных с выполнением должностных обязанностей ключевыми лицами кипрского предприятия.

### **Определения**

#### **Контролируемая иностранная компания (КИК)**

КИК определяется как предприятие – не резидент Кипра (далее – «иностранное предприятие») или иностранное постоянное представительство предприятия – налогового резидента Кипра (далее – «иностранное ПП»), прибыль которого не подлежит налогообложению или освобождается от налогообложения на Кипре. КИК считается таким субъектом при соблюдении следующих условий:

- a) предприятие – резидент Кипра, само по себе или совместно с ассоциированными предприятиями, прямо или косвенно владеет более чем 50% прав голоса или более чем 50% капитала или имеет право на получение более чем 50% прибыли иностранного предприятия; и
- b) фактический корпоративный налог, уплаченный с прибыли иностранного предприятия или иностранного ПП, ниже 50% от налога, который был бы наложен в случае, если бы такая прибыль подлежала налогообложению на Кипре в соответствии с положениями Закона о подоходном налогообложении в Республике Кипр.

В целях пункта (b), изложенного выше, постоянное представительство КИК, которое не подлежит налогообложению или освобождено от налогообложения в юрисдикции КИК, не принимается во внимание.

#### **Нераспределенный доход**

Нераспределенным доходом КИК считается прибыль после уплаты налогов КИК, которая не была распределена контролирующей компанией – резидентом Кипра в течение налогового года, в котором получена эта прибыль, а также в течение 7 месяцев после окончания налогового года.

Доход (или убыток, в зависимости от обстоятельств) КИК, подлежащий включению в налоговую базу кипрского контролирующего предприятия, рассчитывается в соответствии с процентом прибыли, на который имеет право кипрское предприятие.

### Фиктивные сделки

Соглашение или ряд соглашений считаются недействительными в той мере, в какой контролируемая иностранная компания не владела бы активами или не брала бы на себя риски, которые генерируют весь или часть ее дохода, если бы она не было под контролем кипрского предприятия, должностные лица которого выполняют важные функции в отношении этих активов и рисков в процессе получения прибыли КИК.

### Включение доходов контролируемой иностранной компании в налоговую базу Кипра

Сумма нераспределенного дохода (или убытка, в зависимости от обстоятельств) КИК, подлежащая включению в налоговую базу кипрского контролирующего предприятия, ограничивается суммами, полученными за счет активов и рисков, связанных с выполнением своих обязанностей ключевыми лицами кипрского контролирующего предприятия.

Кроме того, распределение КИК рассчитывается по принципу равноправия и незаинтересованности сторон, а также в соответствии с Законом Кипра о подоходном налогообложении, и ограничивается суммой нераспределенного дохода КИК.

В результате, доход, подлежащий включению в налоговую базу Кипра, рассчитывается пропорционально участию кипрского контролирующего предприятия в КИК.

### **Освобождение от обязательств**

Правило контролируемой иностранной компании не применяется, если у иностранной компании или иностранного постоянного представительства:

- учетная прибыль не превышает 750 000 евро, а доход от непрофильной хозяйственной деятельности не превышает 75 000; **или**
- учетная прибыль не превышает 10% от «операционных расходов» за налоговый период.

*Примечание: «операционные расходы» не включают стоимость товаров, реализованных за пределами страны, резидентом которой является иностранная компания (или где располагается постоянное представительство), и платежи ассоциированным предприятиям.*

### **Избежание двойного налогообложения**

Закон содержит положения об избежании двойного налогообложения в случаях, когда КИК распределяет прибыль в пользу кипрского контролирующего предприятия (или когда прибыль возникает в результате выбытия КИК). При этом, такая прибыль облагается налогом на уровне кипрского предприятия. Если эта прибыль уже была включена в налоговую базу кипрского субъекта в предыдущие годы в результате применения правила КИК, то, в целях избежания двойного налогообложения такой прибыли, она будет вычтена из налогооблагаемого дохода кипрской компании в течение текущего налогового года.

Кроме того, любой иностранный налог, уплаченный с доходов КИК, может быть учтен в качестве льготы по налоговым обязательствам на Кипре в том случае, если соответствующий доход КИК включен в налоговую базу кипрского контролирующего предприятия.

## **Общее правило о противодействии уклонению от уплаты налогов (GAAR)**

В целях борьбы с любыми агрессивными налоговыми практиками, которые не регулируются какими-либо конкретными нормативными положениями, Директива по противодействию уклонению от уплаты налогов предусматривает общее правило о противодействии уклонению от уплаты налогов (GAAR). Правило направлено против фиктивных соглашений, основной целью которых является получение налогового преимущества.

### **Правило**

В соответствии с общим правилом о противодействии уклонению от уплаты налогов, соглашение или ряд соглашений, которые **не являются действительными**, и основная цель (или одна из основных целей) которых заключается в получении налогового преимущества, наносящего ущерб объекту или цели применимого налогового законодательства, игнорируются при расчете корпоративных налоговых обязательств. Уточняется, что соглашение (или ряд соглашений) может включать более одного этапа или части.

В случаях, когда задействовано Общее правило о противодействии уклонению от уплаты налогов, налоговые обязательства рассчитываются в соответствии с положениями Закона Кипра о подоходном налогообложении.

### **Фиктивные сделки**

В целях соответствия Общему правилу о противодействии уклонению от уплаты налогов, соглашение или ряд соглашений считаются недействительными в той мере, в какой они не заключены по разумным коммерческим соображениям, отражающим экономическую реальность.

### **ПРИМЕЧАНИЯ:**

Вышеизложенный материал составлен исключительно в качестве краткого руководства. Важно получить соответствующую профессиональную консультацию. Компания «Тоталсерв Менеджмент Лтд» (Totalserve Management Ltd) готова оказать содействие по данному аспекту. Будем рады ответить на ваши вопросы.