

Цель документа

Рассмотреть правила налогообложения финансовых инструментов срочных сделок в соответствии со статьями 301-305 НК РФ

В частности:

- 1 биржевые процентные и валютно-процентные свопы
- 2 внебиржевые процентные и валютно-процентные свопы

Налогообложение процентных своп-контрактов

Рассмотрим режим налогообложения (налог на прибыль в соответствии с главой 25 Налогового Кодекса) своп-контрактов при условии их соответствия требованиям Закона № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» для признания в качестве производных финансовых инструментов (ПФИ).

Налоговый Кодекс устанавливает специальные правила налогообложения финансовых инструментов срочных сделок (ФИСС) в статьях 301-305 НК РФ.

Финансовым инструментом срочной сделки (ФИСС) признается договор, являющийся производным финансовым инструментом (ПФИ) в соответствии с Федеральным законом "О рынке ценных бумаг".

Перечень видов производных финансовых инструментов (в том числе форвардные, фьючерсные, опционные контракты, своп-контракты) устанавливается федеральным органом исполнительной власти по рынку ценных бумаг в соответствии с Федеральным законом "О рынке ценных бумаг".

Приказом ФСФР от 4 марта 201 года № 10-13/пз-н к видам ПФИ отнесены своп договоры (контракты).

ФИСС, предусматривающий поставку базового актива, может быть классифицирован налогоплательщиком как сделка с отсрочкой исполнения. Налогообложение таких сделок осуществляется в порядке налогообложения операций с базовым активом. Контроль за соответствием цены сделки рыночным условиям осуществляется в соответствии с принципами трансфертного ценообразования.

Финансовые инструменты срочных сделок признаются обращающимися на организованном рынке при одновременном соблюдении следующих условий:

1) порядок их заключения, обращения и исполнения устанавливается организатором торговли, имеющим на это право в соответствии с законодательством Российской Федерации или законодательством иностранных государств;

2) информация о ценах финансовых инструментов срочных сделок публикуется в средствах массовой информации (в том числе электронных) либо может быть предоставлена организатором торговли или иным уполномоченным лицом любому заинтересованному лицу в течение трех лет после даты совершения операции с финансовым инструментом срочной сделки.

Общий режим налогообложения ПФИ (ФИСС)

<p>Биржевой</p> <p><u>Для целей налогообложения</u></p> <p>Обращающийся на организованном рынке</p>	<p>Внебиржевой</p> <p><u>Для целей налогообложения</u></p> <p>Не обращающийся на организованном рынке</p>
<p><u>Налоговый контроль цены сделки</u></p> <p>Фактическая цена сделки находится в интервале между минимальной и максимальной ценой сделок (интервал цен) с указанным инструментом, зарегистрированным организатором торговли в дату заключения сделки</p> <p>Если по одному и тому же ФИСС сделки совершались через двух и более организаторов торговли, то участник срочных сделок вправе самостоятельно выбрать организатора торговли, зарегистрированный которым интервал цен будет использоваться для признания фактической цены сделки рыночной ценой в целях налогообложения</p> <p>В отсутствие у организатора торговли информации об интервале цен в дату заключения соответствующей сделки для указанных целей используются данные организатора торговли об интервале цен в дату ближайших торгов, состоявшихся в течение последних трех месяцев (п.1. ст.305 НК РФ)</p>	<p><u>Налоговый контроль цены сделки</u></p> <p>Фактическая цена ФИСС, не обращающегося на организованном рынке, признается для целей налогообложения рыночной ценой, если она отличается не более чем на 20 процентов в сторону повышения (понижения) от расчетной стоимости этого ФИСС на дату заключения срочной сделки</p> <p>Порядок определения расчетной стоимости соответствующих видов финансовых инструментов срочных сделок устанавливается федеральным органом исполнительной власти по рынку ценных бумаг по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации (Приказ ФСФР от 9 ноября 2010 года № 10-67/пз-н)</p> <p>Если фактическая цена финансового инструмента срочной сделки, не обращающегося на организованном рынке, отличается более чем на 20 процентов в сторону повышения (понижения) от расчетной стоимости этого финансового инструмента срочных сделок, доходы (расходы) налогоплательщика определяются исходя из расчетной стоимости, увеличенной (уменьшенной) на 20 процентов (п.2. ст.305 НК РФ)</p>

<p><u>Налоговая база (ст.302 НК РФ)</u></p> <p>Доходы налогоплательщика по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, полученными в налоговом (отчетном) периоде:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) сумма вариационной маржи, причитающейся к получению налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода 2) иные суммы, причитающиеся к получению в течение отчетного (налогового) периода по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, в том числе в порядке расчетов по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, предусматривающим поставку базисного актива <p>Расходы налогоплательщика по финансовым инструментам срочных сделок, обращающимся на организованном рынке, понесенными в налоговом (отчетном) периоде:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) сумма вариационной маржи, подлежащая уплате налогоплательщиком в течение налогового (отчетного) периода 2) иные суммы, подлежащие уплате в течение налогового (отчетного) периода по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, а также стоимость базисного актива, передаваемого по сделкам, предусматривающим поставку базисного актива 3) иные расходы, связанные с осуществлением операций с финансовыми инструментами срочных 	<p><u>Налоговая база (ст.303 НК РФ)</u></p> <p>Доходы налогоплательщика по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, полученными в налоговом (отчетном) периоде:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) суммы денежных средств, причитающиеся к получению в отчетном (налоговом) периоде одним из участников операции с финансовым инструментом срочной сделки при ее исполнении (окончании) 2) иные суммы, причитающиеся к получению в течение налогового (отчетного) периода по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, в том числе в порядке расчетов по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, предусматривающим поставку базисного актива <p>Расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, понесенными в налоговом (отчетном) периоде, признаются:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) суммы денежных средств, подлежащие уплате в отчетном (налоговом) периоде одним из участников операции с финансовым инструментом срочной сделки при ее исполнении (окончании) 2) иные суммы, подлежащие уплате в течение налогового (отчетного) периода по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, а также стоимость базисного актива, передаваемого по сделкам, предусматривающим поставку базисного
---	---

<p>сделок, обращающимися на организованном рынке</p>	<p>актива</p> <p>3) иные расходы, связанные с осуществлением операций с финансовыми инструментами срочных сделок</p>
<p><u>Дата признания</u></p> <p>Налоговая база определяется налогоплательщиком на дату исполнения срочной.</p> <p>Если по условиям финансового инструмента срочной сделки, предусмотрено проведение промежуточных расчетов (за исключением авансов), в том числе при изменении стоимостной оценки требований (обязательств) в связи с изменением рыночной цены, рыночной котировки, курса валюты, значений процентных ставок, фондовых индексов или иных показателей базисного актива, налогоплательщик определяет доходы (расходы) на каждую дату проведения таких расчетов в соответствии с условиями указанной сделки</p>	<p><u>Дата признания</u></p> <p>Налоговая база определяется налогоплательщиком на дату исполнения срочной.</p> <p>Если по условиям финансового инструмента срочной сделки, предусмотрено проведение промежуточных расчетов (за исключением авансов), в том числе при изменении стоимостной оценки требований (обязательств) в связи с изменением рыночной цены, рыночной котировки, курса валюты, значений процентных ставок, фондовых индексов или иных показателей базисного актива, налогоплательщик определяет доходы (расходы) на каждую дату проведения таких расчетов в соответствии с условиями указанной сделки</p>
<p><u>Учет убытков</u></p> <p>(п.2. ст. 304 НК РФ)</p> <p>Убыток по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке, уменьшает налоговую базу, определяемую в соответствии со статьей 274 настоящего Кодекса.</p>	<p><u>Учет убытков</u></p> <p>(п.3. ст. 304 НК РФ)</p> <p>Убыток по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, не уменьшает налоговую базу, определенную в соответствии со статьей 274 настоящего Кодекса (за исключением случаев, предусмотренных пунктом 5 настоящей статьи).</p> <p>Убытки по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, могут быть отнесены на уменьшение налоговой базы, образующейся по операциям с</p>

	<p>финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке, в последующие налоговые периоды в порядке, установленном настоящей главой (за исключением случаев, предусмотренных пунктом 5 настоящей статьи).</p> <p>При осуществлении операции хеджирования с учетом требований пункта 5 статьи 301 настоящего Кодекса доходы (расходы) учитываются при определении налоговой базы, при расчете которой в соответствии с положениями статьи 274 настоящего Кодекса учитываются доходы и расходы, связанные с объектом хеджирования.</p> <p><u>Исключения</u></p> <p>Банки вправе уменьшить налоговую базу, исчисленную в соответствии со статьей 274 настоящего Кодекса, на сумму убытка, полученного по операциям с поставочными срочными сделками, которые не обращаются на организованном рынке и базисным активом которых выступает иностранная валюта</p> <p>Профессиональные участники рынка ценных бумаг, осуществляющие дилерскую деятельность, включая банки, вправе уменьшить налоговую базу, исчисленную в соответствии со статьей 274 настоящего Кодекса, на сумму убытка, полученного по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.</p>
--	---

Процентный рублевый своп

Процентный рублевый своп

Расчетный контракт

Номинал 100 млн. руб. – не перечисляется

Периодически осуществляются (раз в квартал или раз в полгода) расчеты на разницу между плавающей и фиксированной ставкой процента, начисляемой на номинальную сумму

<p>Биржевой</p> <p><u>Для целей налогообложения</u> Обращающийся на организованном рынке</p>	<p>Внебиржевой</p> <p><u>Для целей налогообложения</u> Не обращающийся на организованном рынке</p>
<p><u>Классификация</u> Специальных норм НК РФ не содержит. Поскольку поставка базового актива не предусмотрена, есть основания классифицировать как ФИСС</p>	<p><u>Классификация</u> Для целей налогообложения может квалифицироваться только как финансовый инструмент срочных сделок (ФИСС) (п.3.1. ст.301 НК РФ)</p>
<p><u>Налоговая база</u> (ст.302 НК РФ)</p> <p>Доходы:</p> <ol style="list-style-type: none"> сумма вариационной маржи, причитающейся к получению налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода суммы промежуточных платежей в виде разницы между процентными ставками, причитающиеся к получению в течение налогового (отчетного) периода <p>Расходы:</p> <ol style="list-style-type: none"> сумма вариационной маржи, подлежащая уплате налогоплательщиком в течение налогового (отчетного) периода суммы промежуточных платежей в виде разницы между процентными ставками, подлежащие уплате в течение налогового (отчетного) периода комиссионные расходы 	<p><u>Налоговая база</u> (ст.303 НК РФ)</p> <p>Доходы:</p> <ol style="list-style-type: none"> суммы денежных средств, причитающиеся к получению в отчетном (налоговом) периоде одним из участников операции с финансовым инструментом срочной сделки при ее исполнении (окончании) суммы промежуточных платежей в виде разницы между процентными ставками, причитающиеся к получению в течение налогового (отчетного) периода <p>Расходы:</p> <ol style="list-style-type: none"> суммы денежных средств, подлежащие уплате в отчетном (налоговом) периоде одним из участников операции с финансовым инструментом срочной сделки при ее исполнении (окончании) суммы промежуточных платежей в виде разницы между процентными ставками, подлежащие уплате в течение налогового (отчетного) периода комиссионные расходы

Валютно-процентный своп

Валютно-процентный своп

Поставочный контракт

Обмен номинальными суммами 300 млн. руб. и 10 млн. долларов США.

Номинальные суммы перечисляются.

Периодически осуществляются расчеты по процентным платежам в разных валютах начисляемых на номинальные суммы (различные комбинации фиксированных и плавающих ставок)

<p>Биржевой</p> <p><u>Для целей налогообложения</u> Обращающийся на организованном рынке</p>	<p>Внебиржевой</p> <p><u>Для целей налогообложения</u> Не обращающийся на организованном рынке</p>
<p><u>Классификация</u> Для целей налогообложения может квалифицироваться как ФИСС или как сделка с отсрочкой исполнения</p>	<p><u>Классификация</u> Для целей налогообложения может квалифицироваться как ФИСС или как сделка с отсрочкой исполнения</p>
<p><u>Налоговая база (ст.302 НК РФ)</u></p> <p>Доходы:</p> <p>1) сумма вариационной маржи, причитающейся к получению налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода</p> <p>2) суммы промежуточных платежей, причитающиеся к получению в течение налогового (отчетного) периода:</p> <ul style="list-style-type: none"> - первоначальный обмен номинальными суммами в разных валютах - перевод суммы процентов в разных валютах - обратный обмен номинальными суммами в разных валютах (поставка базисного актива) 	<p><u>Налоговая база (ст.303 НК РФ)</u></p> <p>Доходы:</p> <p>1) суммы денежных средств, причитающиеся к получению в отчетном (налоговом) периоде одним из участников операции с финансовым инструментом срочной сделки при ее исполнении (окончании):</p> <ul style="list-style-type: none"> - обратный обмен номинальными суммами в разных валютах (поставка базисного актива) <p>2) суммы промежуточных платежей, причитающиеся к получению в течение налогового (отчетного) периода:</p> <ul style="list-style-type: none"> - первоначальный обмен номинальными суммами в разных валютах - перевод суммы процентов в разных валютах

<p>Расходы:</p> <p>1) сумма вариационной маржи, подлежащая уплате налогоплательщиком в течение налогового (отчетного) периода</p> <p>2) суммы промежуточных платежей, подлежащие уплате в течение налогового (отчетного) периода:</p> <ul style="list-style-type: none"> - первоначальный обмен номинальными суммами в разных валютах - перевод суммы процентов в разных валютах - обратный обмен номинальными суммами в разных валютах (поставка базисного актива) <p>3) комиссионные расходы</p>	<p>Расходы:</p> <p>1) суммы денежных средств, подлежащие уплате в отчетном (налоговом) периоде одним из участников операции с финансовым инструментом срочной сделки при ее исполнении (окончании) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - обратный обмен номинальными суммами в разных валютах (поставка базисного актива) (см. текст в предыдущей редакции) <p>2) суммы промежуточных платежей, подлежащие уплате в течение налогового (отчетного) периода:</p> <ul style="list-style-type: none"> первоначальный обмен номинальными суммами в разных валютах перевод суммы процентов в разных валютах <p>3) комиссионные расходы</p>
--	--