

ПЛЮСЫ И МИНУСЫ



Денис ЗАЙЦЕВ,
советник, адвокатское
бюро DS Law,
г. Москва

В целом можно сказать, что Закон № 32-ФЗ содержит как положительные, так и отрицательные последствия для налогоплательщиков. Так, к числу позитивных изменений можно отнести следующие.

1 Исключена обязанность уведомлять налоговые органы о наличии права на получение дохода от иностранной структуры без образования юридического лица (подп. 2 п. 3.1 ст. 23 НК РФ). Тем самым созданы более привлекательные условия для применения трастов и подобных им структур, в том числе для решения наследственных вопросов.

2 Увеличен срок подачи уведомления об участии в иностранных организациях (с одного до трех месяцев) (п. 2 ст. 25.14 НК РФ). Выполнение данной обязанности, на мой взгляд, стало более реальным с учетом того, что далеко не все иностранные организации/структуры оперативно уведомляют о соответствующих изменениях.

3 Конкретизирована обязанность о подаче уведомления о КИК за очередной период только в случае, если лицо обладает таким статусом на конец отчетного периода (п. 3 ст. 25.14 НК РФ). Таким образом, оказались исключены споры о необходимости подачи соответствующего уведомления, если статус контролирующего лица утрачен в течение года.

4 Для признания иностранной компании активной (холдинговой, субхолдинговой) исключены из расчета доходы в виде курсовой разницы (п. 6.1 ст. 25.13-1 НК РФ).

5 Срок безналоговой ликвидации продлен до 1 января 2018 года (п. 60 ст. 217 НК РФ). При этом для организаций исключена оговорка про денежные средства (п. 2.2 ст. 277 НК РФ), а также исключена ссылка на фактическую оплату имущества (имущественных прав).

6 Освобождены от налогообложения дивиденды, полученные от КИК (п. 66 ст. 217 НК РФ). Для этого необходимо доказать, что налог с такой распределенной прибыли

(в том числе самим КИК) был уплачен. В какой сумме и по какой ставке такой налог должен быть уплачен для получения освобождения, к сожалению, пока не уточнено.

7 Прибыль КИК может считаться по финансовой отчетности, подтвержденной аудиторским заключением, в том числе и для офшорных компаний (п. 1 ст. 309.1 НК РФ).

8 Доходы банков от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, а также по процентным доходам исключены из пассивных доходов (п. 4 ст. 309.1 НК РФ).

9 Продлено действие льготы, в соответствии с которой иностранные компании, ликвидированные до 1 января 2018 года, не могут быть признаны налоговыми резидентами РФ (ст. 3 Федерального закона от 24.11.2014 № 376-ФЗ).

Вместе с тем новый Закон вносит и такие поправки, реализация которых обернется ухудшением положения налогоплательщика, возложением на него дополнительных обязанностей.

1 Исключен особый судебный порядок признания налогового резидента РФ контролирующим лицом КИК (п. 10-12 ст. 25.14 НК РФ).

2 В расчет доли прямого участия контролирующего лица в КИК включаются акции, доли в уставном капитале, которые включены в состав активов инвестиционного фонда, негосударственного пенсионного фонда, созданных по законодательству РФ (п. 2 ст. 105.2 НК РФ).

3 Любые выплаты от иностранной структуры без образования юридического лица при наличии нераспределенной прибыли и вне зависимости от юридического оформления такой выплаты признаются распределением прибыли (п. 67 ст. 217 НК РФ).

4 При учете операций по реализации имущественных прав, в том числе долей участия в уставных капиталах, расходы учитываются в сумме, не превышающей рыночную оценку. Данная особенность предусмотрена только в отношении активов, полученных при ликвидации иностранных организаций (п. 2.1 ст. 268 НК РФ).

5 Ставка 0% по дивидендам может быть применена только теми иностранными организациями, которые были признаны налоговыми резидентами РФ в добровольном порядке (подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ).

6 Выбор способа расчета прибыли КИК (по данным финансовой отчетности или по правилам главы 25 НК РФ) применяется в течение не менее пяти лет (п. 1.4 ст. 309 НК РФ).

7 Начиная с 2017 года иностранная организация обязана подтвердить право на получение дохода. Форма такого подтверждения, в том числе необходимость, завершения компетентным органом, пока, к сожалению, не установлена (п. 1 ст. 312 НК РФ).

КИК: ПОПРАВКИ-2016

Закон № 32-ФЗ «О внесении изменений...» был подписан 15 февраля 2016 года. Он внес изменения в НК РФ, связанные с правилами налогообложения контролируемых иностранных компаний (КИК), налогового резидентства организаций, а также особенностями применения льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения. Основная часть поправок вступает в силу с 15 февраля 2016 года. Отдельные правила, в частности о порядке подтверждения иностранными организациями права на применение льготы, вступают в силу с 1 января 2017 года. При этом действие некоторых норм распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2015 года. Рассмотрим эти нововведения.



Николай РУДОМАНОВ,
юрист Налоговой прантини,
юридическая фирма VEGAS LEX,
г. Москва

1 Появилась возможность использовать финансовую отчетность, составленную в соответствии с личным законом иностранной компании (личным законом юридического лица согласно п. 1 ст. 1202 ГК РФ считается право страны, где учреждено юридическое лицо) или по правилам Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО), для определения прибыли КИК. Для реализации такой возможности согласно новому п. 1.1 ст. 309.1 НК РФ иностранная компания должна соответствовать одному из следующих критериев:

– ее постоянным местонахождением является государство, с которым у Российской Федерации имеется соглашение об избежании двойного налогообложения, обеспечивающее обмен информацией (за исключением государств (территорий), не обеспечивающих обмен налоговой информацией), или

– в отношении финансовой отчетности иностранной компании представлено аудиторское заключение, не содержащее отрицательного мнения или отказа в выражении мнения.

В целях определения прибыли КИК согласно подп. 1 п. 1.2 ст. 309.1

НК РФ используется неконсолидированная финансовая отчетность иностранной компании, составленная в соответствии со стандартом, установленным законом страны регистрации компании, либо по правилам МСФО.

В иных случаях в соответствии с подп. 2 п. 1.2 ст. 309.1 НК РФ прибыль иностранной компании определяется согласно положениям главы 25 НК РФ. Налогоплательщик в добровольном порядке все же вправе определять прибыль КИК согласно положениям НК РФ. Однако налогоплательщик будет обязан применять такой порядок в течение не менее пяти налоговых периодов с даты начала его применения согласно п. 1.3 и 1.4 ст. 309.1 НК РФ. При определении прибыли иностранной компании по правилам главы 25 НК РФ такая прибыль (убыток) определяется в местной национальной валюте и подлежит пересчету в рубли с применением среднегодового курса ЦБ РФ.

2 Уточнены особенности учета прибыли иностранных структур без образования юридического лица. В соответствии с новым п. 1.1 ст. 25.15 НК РФ не учитываются в составе доходов КИК для целей определения прибыли имущество (включая денежные средства), имущественные права, полученные иностранным фондом, партнерством, товариществом, трастом, иной формой осуществления коллективных инвестиций и (или)

доверительного управления, которые были получены в виде взноса (вклада):

- от учредителя;
- лиц, являющихся членами семьи учредителя, либо близких родственников;
- иной КИК, контролируемой учредителем соответствующего траста (фонда).

Получение прав контроля в отношении иностранного фонда, партнерства, товарищества, траста, иной формы осуществления коллективных инвестиций и (или) доверительного управления, а также иностранного юридического лица, для которого в соответствии с его личным законом не предусмотрено участие в капитале, в соответствии с новой редакцией п. 1 ст. 210 НК РФ, не признается доходом для целей НДФЛ при условии, что указанные права контроля передаются между лицами, являющимися членами одной семьи или близкими родственниками (супруги, родители, дети, в том числе усыновители и усыновленные, дедушки, бабушки и внуки, полнородные и неполнородные (имеющие общих отца или мать) братья и сестры).

Закон добавил п. 67 в ст. 217 «Доходы, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)». Указанный пункт освобождает от налогообложения доходы, полученные в денежной или натуральной форме от иностранного фонда, партнерства, товарищества, траста, иной формы осуществле-

ния коллективных инвестиций и (или) доверительного управления, а также иностранного юридического лица, для которого в соответствии с его личным законом не предусмотрено участие в капитале, в пределах стоимости имущества (денежных средств) или имущественных прав, ранее внесенных получателем, членами его семьи или близкими родственниками. Указанное правило не распространяется на доходы, полученные при распределении прибыли траста (фонда), и любые выплаты, сделанные при наличии нераспределенной прибыли иностранной структуры.

3 Увеличен срок льготной ликвидации КИК. Доходы, полученные при ликвидации КИК, не будут облагаться НДФЛ и налогом на прибыль организаций при условии, что ликвидация КИК завершена до 1 января 2018 года (п. 60 ст. 217, п. 2.3 ст. 277 НК РФ).

4 Подтверждено освобождение от повторного налогообложения дивидендов, которые были распределены КИК за счет прибыли прошлых лет. Доходы в виде полученных контролирующим лицом дивидендов освобождаются от налогообложения НДФЛ и налогом на прибыль организаций, если доход в виде прибыли КИК был указан налогоплательщиком в налоговой декларации (налоговых

>>> **НАЛОГОВЫЕ ПРАВИЛА ДЛЯ КИК** >>> **НАЛОГОВЫЕ ПРАВИЛА ДЛЯ КИК** >>>

→ декларациях), представленной (представленных) за соответствующие налоговые периоды (п. 66 ст. 217 НК РФ, подп. 53 п. 1 ст. 251 НК РФ).

через иностранную структуру без образования юридического лица, при условии, что декларант признается контролирующим лицом этой структуры.

– документально подтвержденной стоимости ценных бумаг по данным учета КИК на дату перехода права собственности либо – рыночной стоимости ценных бумаг на дату перехода права собственности.

Аналогичные изменения предусмотрены в отношении налоговых вычетов при реализации имущественных прав (в том

агенту (российской организации, выплачивающей доход) предоставляется право перед выплатой дохода удостовериться не только в наличии сертификата налогового резидентства, но и в том, что иностранная организация является фактическим получателем дохода. На практике подразумевается обязанность налогового агента такую информацию запросить.

Обновленная редакция п. 2 ст. 7 НК РФ предусматривает, что лицом, имеющим фактическое право на доход, может также являться иностранная структура без образования юридического лица, в частности фонд, партнерство, товарищество, траст, иная форма осуществления коллективных инвестиций и (или) доверительного управления.

Если фактическим получателем дохода в виде дивидендов является российское юридическое лицо, то согласно поправкам в п. 1.1 ст. 312 НК РФ должна применяться налоговая ставка 13%, а также льготная ставка 0% при выполнении дополнительных условий. Во-первых, доля косвенного участия организации – налогового резидента в капитале российского лица, выплачивающего дивиденды, составляет не менее 50%. Во-вторых, сумма таких дивидендов составляет не менее 50% от общей суммы распределяемых дивидендов. Если фактическим получателем дивидендов выступает физическое лицо – налоговый резидент Российской Федерации, то применяемая налоговая ставка составляет 13% (п. 1.3 ст. 312 НК РФ).

5 Изменился порядок уведомления об участии в иностранных компаниях и о контроле КИК. Отменена обязанность бенефициаров уведомлять налоговые органы о контроле над иностранными структурами без образования юридического лица (фондом, партнерством, товариществом, трастом, иной формой осуществления коллективных инвестиций и (или) доверительного управления) и фактическом праве на доход, получаемый такой структурой.

Новой редакцией п. 3 ст. 25.14 НК РФ продлен срок подачи уведомления об участии (о прекращении участия) в иностранной организации с одного до трех месяцев с даты возникновения, изменения размера, а также отчуждения доли в такой организации.

Пунктом 3 ст. 25.14 НК РФ из перечня лиц, обязанных подавать уведомления об участии в иностранной организации и (или) учреждении иностранной структуры без образования юридического лица, исключены налогоплательщики, чье участие в иностранных организациях реализовано исключительно через публичных компаний, являющихся российскими организациями.

Новая редакция п. 5 и 6 ст. 25.14 НК РФ уточняет порядок уведомления об участии в иностранных организациях и о контроле над иностранными компаниями. Так, необходимо сообщать об участии и о контроле, реализованном среди прочего

6 Изменился порядок налогообложения операций с ценными бумагами (долями), полученными контролирующими лицами.

Из прибыли (убытка) КИК в измененной редакции п. 10 ст. 309.1 НК РФ исключены доходы (расходы в виде цены приобретения), полученные иностранной компанией от реализации ценных бумаг или имущественных прав (в том числе долей, паев), в пользу контролируемых лиц или их российских взаимозависимых лиц. Действие этого правила продлено до 1 января 2018 года. К указанной дате должна быть завершена процедура ликвидации КИК (с учетом возможного продления данного срока в некоторых ситуациях).

Материальная выгода физического лица, контролирующего КИК (а также его российского взаимозависимого лица), полученная в результате приобретения ценных бумаг от КИК, не признается доходом в целях налогообложения НДФЛ согласно поправкам в п. 60 ст. 217 НК РФ.

Физическим лицам согласно внесенным Законом поправкам (подп. 13.1 ст. 214.1 НК РФ) предоставляется возможность уменьшить доход от последующей продажи ценных бумаг, приобретенных у КИК, на сумму фактически понесенных расходов, исходя из меньшей из следующих величин:

” Отменена обязанность бенефициаров уведомлять налоговые органы о контроле над иностранными структурами без образования юридического лица

числе долей и паев), приобретенных у КИК.

При последующей продаже ценных бумаг, полученных в результате ликвидации КИК, у налогоплательщиков появилось право учитывать в качестве расходов стоимость таких ценных бумаг по данным учета ликвидированной КИК на дату получения ценных бумаг в результате ликвидации КИК, но не выше их рыночной стоимости. Данное право было предоставлено новым п. 13.2 ст. 214.1 НК РФ.

7 Уточнен порядок применения льгот по соглашениям об избежании двойного налогообложения.

С 1 января 2017 года согласно новой редакции п. 1 ст. 312 НК РФ иностранные организации, получающие доход из Российской Федерации, будут обязаны подтверждать наличие фактического права на выплачиваемый доход. До вступления в силу поправок налоговому

«АНТИОФШОРНЫЕ ПРАВИЛА» ДЕЙСТВУЮТ



Алексей ГЛАЗУНОВ, адвокат, управляющий партнер, Первая московская ассоциация адвокатов, адвокатское бюро «Глазунов и партнеры», г. Москва

должает комплекс законодательных действий по максимальному подробному и однозначному толкованию антиофшорного законодательства.

В целом поправки в НК РФ касаются таких больших тем, как определение контролирующего лица; безналоговая ликвидация КИК; процедуры расчета и декларирования нераспределенной прибыли КИК; налогообложение дивидендов; тонкая капитализация. Прежде всего внесено уточнение относительно иностранных инвестиционных фондов. Управляющее лицо иностранного инвестиционного фонда («управляющая компания, являющаяся российской или иностранной организацией, управляющий партнер, являющийся физическим лицом или организацией, а также иные лица, осуществляющие функции по управлению активами фонда») не может быть признано контролирующим лицом из-за самого факта управления активами фонда, признания налоговым резидентом РФ или осуществления деятельности по управлению инвестициями из России.

Начатый с устного поручения Президента РФ процесс по выводу российских активов из «налоговых гаваней» довольно быстро обрел нормативную форму и стал развиваться. Прежде всего законодатель ввел ключевое для деофшоризации понятие – «контролируемая иностранная компания» (КИК). Ею признается «иностранная организация, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям: 1) организация не признается налоговым резидентом Российской Федерации; 2) контролирующим лицом организации являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации» (п. 1 ст. 25.13 НК РФ).

Контролирующее лицо – это физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации более 25% (в 2015 году было 50%), или же участвующее в доле более 10%, если в целом налоговым резидентом РФ принадлежит более 50% компании.

Федеральная налоговая служба составила так называемый черный список непрозрачных юрисдикций, куда в противовес предыдущим попыткам контролирующих органов обуздать масштабы использования международного налогового планирования (аналогичный список Минфина включал 42 не самые популярные юрисдикции) были включены (на момент последнего изменения, 26.01.2016) 111 государств и 22 территории. В январе список покинули Австрия, Великобритания, Швейцария, Абхазия, Израиль, Ливан, Мальта и Южная Осетия. В свою очередь, список почти не потерял в числе – в список государств и территорий, не обеспечивающих обмена информацией для целей налогообложения с РФ, были добавлены Ангولا, Тайвань, Фарерские острова, Гренландия, Пуэрто-Рико, Гуам, Виргинские острова (США).

Возвращаясь к Закону № 32-ФЗ, следует сказать, что он про-

ПОЗИТИВНЫЕ НОВЕЛЛЫ



Ариф ШАБАНОВ, управляющий партнер, Prime legal LLC, н. ю. н., г. Москва

Принятие Федерального закона от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений...» обусловлено применением новых правил налогообложения прибыли контролируемых организаций, введенных в действие с 1 января 2015 года. Кроме того, с 1 января 2015 года в НК РФ внесен ряд поправок, касающийся международного налогообложения. Такие изменения привели к внедрению новых значений таких понятий, как «получатель дохода», «структура без образования юридического лица», «налоговый резидент». Таким образом, при принятии Закона № 150-ФЗ законодатель руководствовался необходимостью устранения коллизий в правоприменительной практике, связанной с толкованием положений НК РФ.

В целом Закон № 150-ФЗ направлен на разрешение следующих вопросов:

1) Уточнение понятия «контролируемая иностранная компания» (внесены изменения в ст. 25.13 НК РФ).

2) Конкретизация порядка расчета и учета прибыли контролируемой иностранной компании (изменения в ст. 25.15 НК РФ).

3) Принятие положений, позволяющих избежать двойного налогообложения иностранных контролируемых компаний (изменения в ст. 25.13-1 НК РФ).

Особое значение имеют положения, направленные на недопущение повторного налогообложения дивидендов, полученных из прибыли контролируемой иностранной компании, которая уже подлежала налогообложению в рамках режима о контролируемых иностранных компаниях. Дело в том, что ранее нормы НК РФ позволяли повторно обложить налогом дивиденды, выплачиваемые из прибыли контролируемой иностранной компании, в том случае, когда с этой прибыли уже был уплачен налог.

4) Разрешение вопроса об освобождении налогообложения в связи с ликвидацией иностранной организации.

Ранее ст. 217 НК РФ устанавливались льготы для контролируемых лиц, получающих имущество от контролируемой иностранной компании при условии ликвидации контролируемой иностранной компании до 1 января 2017 года. Вместе с тем положения НК РФ не учитывали обстоятельства, которые могли увеличить срок такой ликвидации. Положениями НК РФ в новой редакции предусмотрено, что, если решение о ликвидации принято до 1 января 2016 года, однако процедура ликвидации не завершена по объективным причинам, право на получение льготы не считается утраченным, даже если ликвидация фактически завершена позднее 1 января 2017 года.

Кроме того, новыми положениями НК РФ предоставлено освобождение от налогообложения не только контролирующим лицам ликвидируемых иностранных компаний, но и иным акционерам, участникам, пайщикам, учредителям, не признаваемым контролируемые лицами, при условии соблюдения требований к процедуре ликвидации.

5) Уточнение процедуры признания налогоплательщика контролируемым лицом в случаях, когда налогоплательщик владеет долей более 10% и при этом доля всех налоговых резидентов РФ в иностранной организации превышает 50%, если налогоплательщик самостоятельно не направил уведомление о контролируемой иностранной компании (ст. 25.13 НК РФ).

6) Внесение отдельных изменений, которые устраняют неточности, выявленные в ходе применения новых правил налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании.

Кроме того, Законом № 150-ФЗ предусмотрено значительное количество менее существенных изменений, направленных на конкретизацию положений НК РФ, устранение разногласий в толковании, устранение и минимизацию налоговых препятствий, связанных с применением положений НК РФ.

В соответствии со ст. 5 большая часть положений Федерального закона вступила в силу со дня его официального опубликования (опубликован на официальном интернет-портале правовой информации <http://www.pravo.gov.ru> - 08.06.2015).

Системный анализ положений Федерального закона от 08.06.2015 № 150-ФЗ позволяет сделать вывод, что содержание Федерального закона имеет существенное значение и носит безусловный позитивный характер для контролируемых иностранных компаний.