

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ»

ПРЕПРИНТ
НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОЙ РАБОТЫ
по теме:

Правовое регулирование и актуальные задачи контрольно-надзорной деятельности в
сфере международного налогообложения деятельности контролируемых иностранных
компаний и деофшоризации

Москва 2020

СПИСОК ИСПОЛНИТЕЛЕЙ

Руководитель темы,
Заведующий лабораторией
развития налоговой системы,
к.ю.н, доцент
kny@ganepa.ru,
8(910)7780492

Н.Ю. Корниенко

(подпись, дата)

Исполнитель темы
Старший научный сотрудник
Лаборатории развития налоговой
системы

Е.Е. Минина

(подпись, дата)

к.ю.н., с.н.с., Лаборатория
развития налоговой системы,
ИПЭИ
н.с., Лаборатория развития
налоговой системы, ИПЭИ

Г.А. Королев

подпись, дата

Е.А. Ястребова

подпись, дата

м.н.с., Лаборатория развития
налоговой системы, ИПЭИ

А.Ф. Богатырева

подпись, дата

Краткая аннотация

Тема налогообложения контролируемых иностранных компаний является ключевой для реализации комплекса мер против размывания налоговой базы и перемещения прибыли. В работе исследуются различные аспекты данной темы. На основании анализа позиций ведущих международных организаций, практики государств и мнений ученых установлены принципы и особенности налогообложения контролируемых иностранных компаний. В связи с этим особое значение имеет подход ОЭСР, которая является главной международной площадкой, где государства согласовывают свои позиции по вопросам налогообложения. В то же время не достигнут консенсус государств по всем вопросам налогообложения КИК. Принимая во внимание международный опыт и практику государств была проведена оценка готовности России к новым подходам, применяемым в других государствах. По результатам такой оценки мы сделали соответствующие предложения.

Short abstract

The issue of taxation of controlled foreign companies is a key one for the implementation of a set of measures against erosion of the tax base and transfer of profits. The paper explores various aspects of this issues. Based on the analysis of the positions of leading international organizations, the practice of states and the opinions of scientists, the principles and features of taxation of controlled foreign companies have been established. In this regard, the approach of the OECD is of particular importance. OECD is the main international platform where states coordinate their positions on taxation issues. At the same time, no consensus has been reached between states on all problems of CFC taxation. Taking into account the international experience and practice of states, an assessment was made of Russia's readiness for new approaches used in other states. Based on the results of such an assessment, we made appropriate proposals.

РЕФЕРАТ

Препринт 62 с., 7 источников.

КОНТРОЛЬНО-НАДЗОРНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ, КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ИНОСТРАННЫЕ КОМПАНИИ, BEPS, МЕЖДУНАРОДНОЕ УКЛОНЕНИЕ ОТ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ, ОБМЕН ИНФОРМАЦИЕЙ

Объектом исследования является порядок налогообложения доходов частных лиц, полученных от контролируемых иностранных компаний.

Цель исследования - Анализ актуальных правоотношений, регуляторной практики и разработка предложений по улучшению налогового администрирования в рамках глобального обмена информацией и противодействие международному уклонению от налогообложения.

Метод или методология исследования: совокупность общенаучных и специальных методов познания, а именно системный анализ, логический метод, сравнительно-правовой, структурно-функциональный анализ.

В рамках промежуточного отчета в соответствии с Техническим заданием на выполнение научно-исследовательской работы подготовлен анализ регулирования налогообложения КИК в связи с последними изменениями в российском законодательстве, обзор международного опыта нормативного регулирования КИК в разных странах, с учетом налоговых реформ прошедших в ряде стран в период с 2016-2019 гг., анализ международной судебной практики споров по обвинению в уклонении от налогообложения, размыванию налоговой базы, манипулированию законодательством и двойному неналогообложению.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	9
1 Анализ налогообложения, контроля и надзора в сфере налогообложения КИК с учетом последних изменений в российском законодательстве	11
Обзор теоретических основ контроля и надзора в сфере налогообложения, с выделением контроля и надзора в сфере налогообложения КИК	11
Анализ статистических данных по вопросам налогообложения, контроля и надзора в области КИК, а также возможных законодательных инициатив по вопросу налогообложения КИК.....	14
Анализ регулирования налогообложения КИК с учетом последних изменений в российском законодательстве	15
Освобождение от налогообложения КИК	16
Понятие «пассивный доход» и особенности его определения в Российской Федерации	18
Приравнивание в правилах КИК национальных и международных дочерних компаний	20
Понятие «контролирующее лицо» и «бенефициарное владение»	21
Подача уведомлений – добровольный и принудительный порядок признания лица КЛ КИК	21
Вопросы учета и налоговой отчетности КИК	21
Сравнительный анализ требований к финансовой отчетности	22
Бухгалтерский учет и финансовая отчетность	22
Определение прибыли и учет убытков КИК	23
Соотношение правил налогообложения КИК и международных налоговых соглашений	23
Обзор российских судебных решений по регулированию КИК	27
Выводы по итогам раздела	28
2 Анализ международного опыта налогообложения, контроля и надзора в сфере налогообложения КИК	31
Общие принципы регулирования контролируемых иностранных компаний	31
Обзор международного опыта нормативного регулирования КИК в разных странах, с учетом налоговых реформ в период с 2016-2019 гг. (США, странах ОЭСР и пр.)	33
Обзор международной судебной практики споров по обвинению в уклонении от налогообложения, размыванию налоговой базы, манипулированию законодательством и двойному неналогообложению в сфере налогообложения КИК	44
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	50
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	61

ТЕРМИНЫ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ

В настоящем отчете о НИР применяют следующие термины с соответствующими определениями:

Активная компания – компания, имеющая определенное количество «активных» доходов, позволяющие согласно российскому законодательству освободить такую компанию от налогообложения согласно правилам КИК.

«Контролирующее лицо» как понятие используется в Российской Федерации только в отношении иностранных компаний и структур для целей налогообложения по правилам КИК.

Порог владения - иностранная организация считается КИК, если определенное количество акций или доли участия в уставном капитале принадлежит резиденту соответствующего государства.

ПЕРЕЧЕНЬ СОКРАЩЕНИЙ И ОБОЗНАЧЕНИЙ

В настоящем Препринте применяются следующие сокращения и обозначения:

AML / CFT	- Anti Money laundering and counter financing of terrorism law
ATAD	- Anti-Tax Avoidance Directive – Директива ЕС по избежанию уклонения от налогообложения
BEAT	- base erosion Anti-Abuse Tax
BEPS	– Base erosion and profit shifting
DLC	- double listed company – компания с двойным листингом
FATCA	- Foreign Account tax compliance act – Закон США о налогообложении иностранных счетов
FPNC	- foreign personal holding company – иностранная личная холдинговая компания
GAAR	- общее правило против уклонения от налогообложения
GILTI	- global intangible Low-taxed income
HMRC	- Her Majesty Revenue and Customs – Налоговая служба Великобритании
IAS - МСФО	- международный стандарт финансовой отчетности
ICTA	- Закон о подоходном налоге и налогах на прибыль корпораций 1988 года (Великобритания)
ITA	- Закон о подоходном налоге 2007 года (Великобритания)
PFIC	- passive foreign investment company – иностранная пассивная инвестиционная компания
QBAI	- qualified business asset investment
STA	- Налоговая администрация Китая
TCJA	- Tax Cuts and Jobs Act
АО	- акционерное общество
ГК	- Гражданский кодекс
ЕАЭС	– Евразийский экономический союз
ЕС	– Европейский союз
ЕСПЧ	- Европейский суд по правам человека
ЕЭЗ	- Европейская экономическая зона
ЕЭК	– Евразийская экономическая комиссия
ИСБЮЮЛ	- иностранная структура без образования юридического лица
КИК – CFC	– контролируемая иностранная компания
КЛ	- контролирующее лицо

КНР	– Китайская народная республика
КР	– Кыргызская Республика
МИ	- Межрайонная инспекция ФНС РФ
МНК	- многонациональные компании
МХК	- международная холдинговая компания
НДС	- налог на добавленную стоимость
НДФЛ	- налог на доходы физических лиц
НИОКР	- научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы
НК	- Налоговый кодекс
НКО	- некоммерческая организация
ООО - LLC	- общество с ограниченной ответственностью
ОЭСР – OECD	- Организация экономического сотрудничества и развития
ПАО	- Публичное акционерное общество
ПИИ	- прямые иностранные инвестиции
РА	– Республика Армения
РБ	– Республика Беларусь
РСБУ	- российские стандарты бухгалтерской отчетности
РФ	– Российская Федерация
СИДН	- Соглашение об избежании двойного налогообложения
США	– Соединённые штаты Америки
ТНК	- транс-национальные корпорации
УК	- Уголовный кодекс
ФЗ	- Федеральный закон
ФНС	- Федеральная налоговая служба РФ
ФРГ	- Федеративная Республика Германия
ЮАР	- Южно-Африканская республика
ЮНКТАД	- Конференция ООН по торговле и развитию

ВВЕДЕНИЕ

Законодательство о контролируемых иностранных компаниях работает в РФ с 2015 года со вступлением в силу Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)». В конце 2018 года в законодательство о КИК были внесены изменения, затрагивающие дополнительные основания для освобождения от налогообложения прибыли КИК, а также вопросы постоянного представительства КИК и перераспределения прибыли, которые пресекают незаконное международное налоговое планирование. Институт КИК в РФ разработан в соответствии с международными правилами КИК.

Опыт последних десятилетий показывает, что, структура международного бизнеса усложняется – компании, некогда созданные в рамках одного государства, открывают дочерние предприятия, филиалы в иностранных государствах, осуществляя деятельность даже без регистрации в качестве налогоплательщиков. В результате значительная часть мирового дохода производится транснациональными группами компаний, предприятия которых расположены в различных юрисдикциях, и каждый вид дохода выводится в ту юрисдикцию, которая имеет соответствующую льготу или послабление. Интересно, что тенденцией последних десятилетий стало то, что страны с традиционно высокими законодательно установленными налоговыми ставками (например, Бельгия, Швейцария, Нидерланды) также стали предлагать специальные льготные налоговые режимы для отдельных категорий компаний (например, при использовании особого режима торговых компаний в Швейцарии, либо режим для холдинговых компаний в Нидерландах), что также может приравниваться к «грубой» налоговой конкуренции, осуждаемой международным сообществом, и на практике расширяет возможности как для законного, так и незаконного налогового планирования.

Правила КИК предусматривают возможность налогообложения у акционеров (контролирующих лиц) части прибыли принадлежащих им (контролируемым ими) иностранных компаний, расположенных в различных, в том числе низконалоговых юрисдикциях. Таким образом, налоговые обязанности акционеров, иных контролирующих лиц компаний приравниваются к обязанностям лиц, инвестирующих внутри государства, применяющего правила КИК. Международные организации для борьбы с двойным неналогообложением рекомендуют государствам придерживаться правил, установленных многосторонней конвенцией РФ, в частности, она установила ряд дополнительных правил, например, компании с двойной национальной принадлежностью не имеют права на льготы и преимущества в рамках соглашений, если страны не

определят её статус (ст. 4 МК); или в случае, когда какое-либо лицо действует от имени компании, данная компания имеет статус постоянного представительства (ст. 12 МК).

Изначально регулирование налогообложения КИК было направлено на противодействие незаконной отсрочке налогообложения и на поддержание нейтральности импорта и экспорта капитала. Однако, со временем, цели и сфера действия правил КИК расширились: были внесены изменения в само определение КИК, расширено определение контролирующего лица КИК, а правила были нацелены на избежание манипулирования налогоплательщиками пассивной и активной природой доходов.

Несмотря на то, что российские правила регулирования налогообложения КИК соответствуют большинству международных рекомендаций (ОЭСР) и РФ одна из первых ввела в действие многие пункты плана BEPS, широкая деофшоризационная направленность правил КИК является избыточной. С другой стороны, изучение судебной практики подсказывает вывод о том, что механизм не встречает серьезных проблем.

В зарубежной науке институт КИК весьма подробно рассмотрен, но в российской научной литературе эта тема освещена незначительно.

Однако, в ЕС, одном из основных торговых партнеров РФ, недавно приняты новые правила КИК, которые запустили процесс изменения национального законодательства в данной области, при этом эти новые правила окажут влияние на КИКи российских резидентов в ЕС, и борьба за доходы в национальные юрисдикции станет более острой. Совокупность обстоятельств повышает значимость режима КИК в вопросах как для частных лиц чтобы не возникло двойного налогообложения, так и для бюджета РФ.

1 Анализ налогообложения, контроля и надзора в сфере налогообложения КИК с учетом последних изменений в российском законодательстве

Обзор теоретических основ контроля и надзора в сфере налогообложения, с выделением контроля и надзора в сфере налогообложения КИК

В отличие от российских исследователей, которые начали уделять внимание правилам контролируемых иностранных компаний (далее КИК) сравнительно недавно (в России правила КИК были введены только в 2015 г.), зарубежные авторы давно и детально исследуют вопросы, посвященные правилам КИК. Первой страной, которая приняла правила КИК, были США в 1962 г. Иные страны начали использовать правила КИК вслед за США: Германия (1972 г.), Канада (1975 г.), Япония (1978 г.), Франция (1980 г.) и Великобритания (1984 г.). На сегодняшний день 26 стран уже применяют правила КИК (преимущественно развитые), и их число скорее всего будет расти.

Целью введения и использования правил КИК является предотвращение размывания налоговой базы в государстве резидентства акционера путем налогообложения доходов акционера, полученных в иностранных компаниях. Размывание налоговой базы происходит также и тогда, когда доходы передаются иностранным компаниям по деловым соображениям.

В соответствии с правилами КИК акционеры облагаются налогом в части своей доли дохода в КИК. Акционеры облагаются налогом в момент получения прибыли в КИК, и таким образом, обычно зачастую им отказано в отсрочке налогообложения в государстве резидентства акционеров.

Налогооблагаемый доход в КИК может быть рассчитан либо по правилам государства-акционера, либо со ссылкой на заявленную прибыль в соответствии с правилами государства КИК. Рассчитанная прибыль может облагаться налогом на уровне акционеров либо в качестве условных дивидендов, либо в качестве обычной коммерческой прибыли. Когда доход облагается налогом как коммерческая прибыль, статус компании как отдельного субъекта не учитывается и доход относится к акционерам. В случае условных дивидендов иностранная компания рассматривается в качестве отдельной организации, а налогообложение основано на умозрительном (fictive) распределении прибыли компании.

Помимо налогообложения КИК в государстве акционера, прибыль компании может облагаться налогом и в государстве КИК. Поэтому можно утверждать, что следствием применения правил КИК является двойное налогообложение. По общему правилу иностранная компания должна контролироваться лицами, постоянно проживающими в стране акционера. Это означает, что если все акционеры-резиденты вместе контролируют

инострannую компанию, то один акционер будет облагаться налогом на свою часть дохода, даже если он сам в одиночку не контролирует данную компанию. Акционеры могут иметь контроль либо через владение определенным процентом акционерного капитала, правом голоса, либо через право на получение дивидендов. Акционером может быть физическое лицо, товарищество, корпорация, ассоциация или государственный орган. В некоторых странах законодательство о КИК применяется ко всем видам акционеров, в то время как в других-только к конкретным акционерам.

На практике вне зависимости от того, какие критерии применяются в стране для определения относимости доходов под налогообложение в соответствующей юрисдикции – анализ пассивным или активным является доход, уровень налогообложения в стране источнике дохода, страны не облагают доходы, относящиеся к активной, реальной деятельности. Причина данного поведения – налоговая конкуренция за активный доход, которая началась в мире с 1980 гг. Активные доходы не подпадают под налогообложение, так как в соответствии с позицией стран-членов ОЭСР двойное неналогообложение не является проблемой активных доходов, необходимо сохранить право на налогообложение дохода за страной источником активного дохода.

По данным исследования 2019 г. «Правила КИК в мире» пятнадцать стран Европы облагают налогом как активный, так и пассивный доход, полученный КИК. Это Бельгия, Эстония, Финляндия, Франция, Исландия, Ирландия, Италия, Литва, Люксембург, Норвегия, Польша, Португалия, Словакия, Швеция и Великобритания. Швейцария является единственной в Европе страной, рассмотренной в рамках данного исследования, которая вообще не ввела правила КИК.

ОЭСР в своих соответствующих работах 2013 и 2015 гг. призывает к введению и укреплению правил КИК в своих странах-членах в рамках плана BEPS.

Таким образом, на основании анализа научной литературы и позиции ведущих международных организаций, в частности ОЭСР, можно сделать следующие выводы. 1) Правила КИК – одна из целого ряда возможных мер по борьбе с уклонением от налогообложения на международном уровне. Основные цели введения правил КИК – противодействие необоснованному «отложенному налогообложению» и уклонению от налогообложения. Однако, применение правил КИК может не ограничиваться основными целями и различаться по странам;

2) Под правила КИК подпадают пассивные доходы, но не подпадают доходы, относящиеся к активной, реальной деятельности в связи с тем, что, начиная с 1980 гг., в мире происходит постоянная налоговая конкуренция за активный доход. Однако, по данным исследования 2019 г. в части применения правил КИК в мире, на практике в

странах ЕС становится очевидным, что ряд стран облагает не только пассивные, но и активные доходы;

3) Прибыль на уровне акционеров может облагаться налогом либо в качестве условных дивидендов, либо в качестве обычной коммерческой прибыли. Помимо налогообложения прибыли КИК в государстве акционера, прибыль компании может облагаться налогом и в государстве КИК. Соответственно, в данном случае возникает двойное налогообложение. В случае условных дивидендов обычно возникает только экономическое двойное налогообложение;

4) Определение того, кто является контролирующим лицом, не создает проблем, вместе с тем тип контролирующих акционеров может различаться по странам. В ряде стран правила КИК применяются ко всем видам акционеров, в иных странах их круг ограничен. Отметим, что в России, например, поднимался вопрос о том, должны ли быть включены трасты в состав контролирующих лиц КИК и если да, то какие.

5) Введение правил КИК уменьшает перевод прибыли в низконалоговые юрисдикции, правила КИК влияют на инвестиционное поведение компаний через влияние на прибыль после налогообложения.

6) Для стран-приобретателей в рамках слияний и поглощений правила КИК приводят к меньшей активности в данной области в странах с низким уровнем налогообложения, поскольку, по мнению исследователей, перенос прибыли в случае наличия правил КИК, по-видимому, является менее осуществимым.

7) Введение правил КИК является оптимальным, если инвестиционная эластичность отечественных и зарубежных транснациональных компаний различается в соответствии с транзакционными издержками на инвестиции.

8) Снижение стоимости мобильности ПИИ ужесточает правило тонкой капитализации, но ослабляет правила КИК; открытость к притоку ПИИ, с одной стороны, и к перемещению прибыли в налоговые гавани, с другой, совместно предсказывают степень жесткости правил тонкой капитализации и КИК, которые принимаются правительствами.

9) Унификация законодательства во всем мире – принятие правил КИК, которые снижают перенос прибыли и размывание налоговой базы, несет не равные возможности для юрисдикций.

Анализ статистических данных по вопросам налогообложения, контроля и надзора в области КИК, а также возможных законодательных инициатив по вопросу налогообложения КИК

Несмотря на то, что поправки в Налоговый кодекс в части обложение контролируемых иностранных компаний были приняты в 2015 году, полноценная бюджетная и налоговая статистика, отражающая их реализацию, появилась с 2017 года (и лишь частично с 2016 года). С 2016 года существенно выросло количество налогоплательщиков налога на прибыль, завивших о том, что являются контролирующими лицами контролируемых иностранных компаний: в 2016 году их насчитывалось 877, в 2017 году – 1361, а в 2018 году – 1672. При этом динамика относительно численности самих контролируемых иностранных компаний неоднозначна:

- в 2016 году численность КИК, для которых налоговая база определялась в соответствии с пп.1 п. 1 ст. 309.1 НК РФ составляла 3306 компаний. В 2017 году количество таких компаний составило уже 4419, но затем последовало снижение до 3075 компаний по итогам 2018 года;

- численность КИК, для которых налоговая база определялась в соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 309.1 НК РФ имела аналогичную динамику: 290 компаний в 2016 году, 401 – в 2017, и 287 – в 2018 году.

Доходы бюджета на протяжении последних трех лет не отличались стабильностью. Так, максимальные доходы в 3167,8 млн. рублей бюджет получил в 2017 году, затем в 2018 году наблюдался существенный спад, когда поступления едва превысили 889 млн. руб., а в 2019 году доходы составили уже 2939,2 млн. руб. (т.е. восстановления до уровня 2017 года не произошло). Если обратиться к отчетам ФНС за 2016 – 2018 годы в части сумм исчисленного налога (или же налоговой базы для исчисления), то можно объяснить этот спад с двух сторон: во-первых, это снижение средней доли участия с 36% по итогам деклараций за 2016 год до 15,7% - за 2017 год, а с другой существенное падение средней прибыли. Вообще, можно было ожидать, что рост численности КИК до 4419 единиц приведет к существенному расширению базы. Но как видим, этого не произошло. В качестве примечания тут важно отметить, что декларации подаются в первом квартале t-го года о результатах t-1 года, но средства поступают в бюджет в t-м году. Таким образом, данные о доходах t-го года соответствуют данным о декларациях за t-1 год (то есть налоговая база создается в одном году, а поступления в бюджет по ней происходят в следующем году). Кроме того, если сопоставить суммы поступлений по налогу на прибыль от КИК и доходы бюджета от налога на прибыль от дивидендов, полученных от иностранных компаний, то можно заметить, что доля поступлений по КИК в 2018

снизилась на 6,3 п.п. до 11,67% (с 18% в 2017 году). Это косвенно подтверждает предположение о влиянии доли участия.

В целом, наличие таких косвенных выводов о причинах падений и роста указывает на главный недостаток текущих отчетов ФНС в части КИК, который с одной стороны состоит в отсутствии какого-либо указания на динамику доходов и расходов, а с другой не освещает географическую структуру. Если для российских компаний мы можем понять и объяснить (разумеется, с ограничениями) динамику поступлений в бюджет сопоставив доходы и расходы с макроэкономическими и региональными параметрами, то для контролируемы иностранных компаний глубинные причины остается только предполагать.

Помимо этого, интересно заметить, что согласно данным о декларациях вклад КИК администрируемых по пп. 2 п.1 ст. 309.1 составил за эти годы в среднем лишь 1% и существенно снижается (0,2% по данным деклараций за 2018 год). Таким образом, можно заключить, что в целом доходы формируются за счет компаний, зарегистрированных в достаточно прозрачных юрисдикциях.

Теперь обратимся к результатам в части налога на доходы физических лиц.

Доходы бюджета от КИК в части НДФЛ в 2017 году составили 2764,5 млн. руб. В 2018 году они существенно выросли до 3795 млн. руб. (на 37%), однако в 2019 году имел место существенный спад до 1269,5 млн. руб. Как и в случае с налогом на прибыль поступления по данному году описываются в декларациях за предыдущий год. Стремясь объяснить этот спад, в соответствии с этими декларациями мы видим, что общая сумма прибылей сократилась лишь на 6,53%, но никак ни на 66,5% (то что видим в доходах по данным Роскасны). В свою очередь численность налогоплательщиков, заявивших о своем участии в иностранных компаниях в 2018 году увеличилась на 28%, а численность КИК, по которым поданы декларации - на целых 155%. Такая динамика позволяет предположить, что налогоплательщики разбивают компании на более мелкие, чтобы прибыль каждой из не превышала предельный уровень в 10 млн. руб.

Анализ регулирования налогообложения КИК с учетом последних изменений в российском законодательстве

18 ноября 2014 года, в рамках курса на деофшоризацию экономики, Государственной Думой РФ был принят Федеральный закон № 376-ФЗ от 24.11.2014 г. «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)». Согласно закону, контролируемой иностранной компанией (далее, КИК) признается компания, в отношении которой установлен факт контроля со

стороны налогового резидента Российской Федерации. Контролирующим является юридическое или физическое лицо, доля которого в организации составляет более 25 % (до 1 января 2016 г. – 50 %); или лицо, доля участия которого составляет более 10 %, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ в этой организации составляет более 50 %.

Ниже представлена схема, которая описывает критерии для признания иностранной компании контролируемой (рисунок 1).

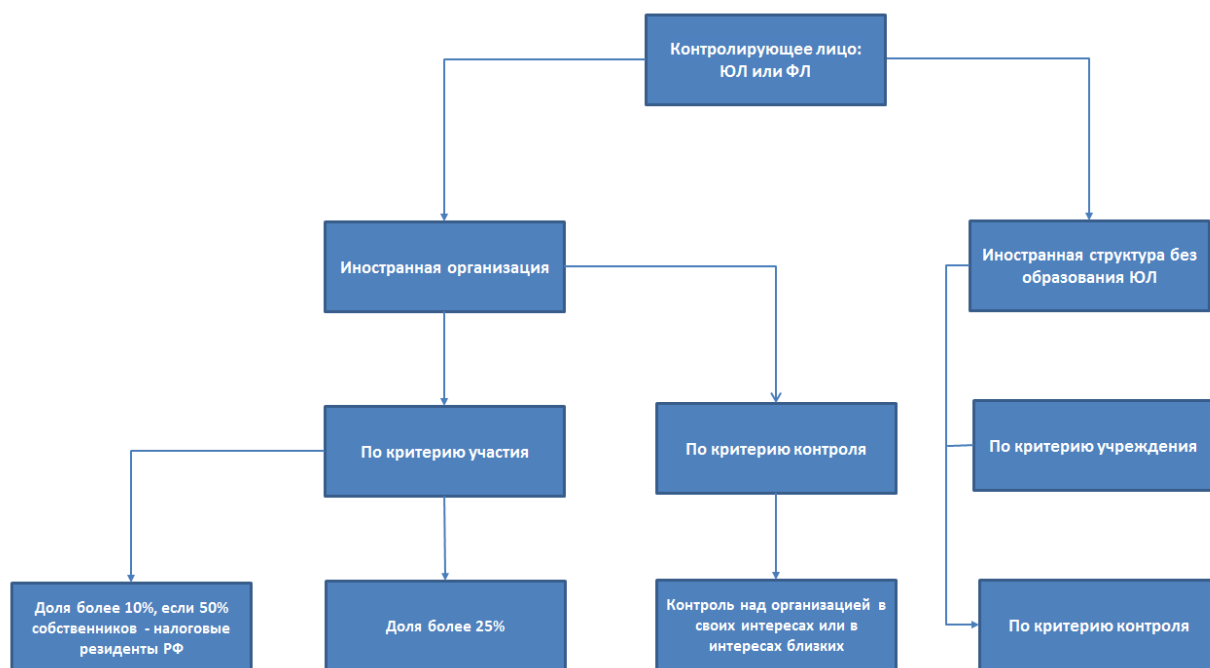


Рисунок 1 – Критерии признания иностранной компании контролируемой

Таким образом, представленный выше алгоритм позволяет определить, является ли данная иностранная компания контролируемой с точки зрения российского законодательства. При этом имеется в виду как прямое, так и косвенное владение (через промежуточные компании). При этом для физических лиц владение рассчитывается совместно с долей супругов и несовершеннолетних детей. Есть еще ряд тем, связанных с КИК, которые имеют значение для заявленной темы исследования: освобождение от налогообложения, редомициляция, понятие пассивного и активного видов доходов, проблема дочерних компаний и проч.

Освобождение от налогообложения КИК

В соответствии с п.1 ст.25.13-1 НК РФ прибыль контролируемой иностранной компании освобождается от налогообложения, если в отношении такой КИК выполняется хотя бы одно из следующих условий [1]:

- КИК является некоммерческой организацией, которая в соответствии со своим личным законом не распределяет полученную прибыль (доход) между акционерами (участниками, учредителями) или иными лицами;

- КИК образована в соответствии с законодательством государства - члена Евразийского экономического союза и имеет постоянное местонахождение в этом государстве;

- эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) для этой иностранной организации, определяемая в соответствии с настоящей статьей по итогам периода, за который в соответствии с личным законом такой организации составляется финансовая отчетность за финансовый год, составляет не менее 75 процентов средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций.

Смещение налогового резидентства (редомициляция)

Одним из вариантов минимизации рисков признания компании контролируемой иностранной компанией (КИК) является процедура смещения налогового резидентства.

Смещение налогового резидентства (редомициляция) - это процедура замены юридического адреса иностранной компании с одной юрисдикции на другую при сохранении организационно-правового статуса и корпоративной структуры. То есть компания прекращает существование как юридическое лицо в месте первоначальной регистрации и продолжает свою деятельность в другой стране в соответствии с ее законодательством.

В качестве примера реализации данной процедуры на практике можно рассмотреть получение статуса международной (холдинговой) компании.

Федеральный закон от 03.08.2018 N 290-ФЗ «О международных компаниях» содержит нормы, определяющие критерии отнесения иностранной организации к международной компании. Следует отметить, что после получения данного статуса международная компания приравнивается к российским организациям (п.2 ст.11 НК РФ).

КИК, получившие статус международной компании (МХК), получают ряд налоговых освобождений и иных преференций, наряду с российскими организациями. Налог на доходы, полученные МХК в виде дивидендов, составляет от 0% до 15% в зависимости от условий непрерывности владения долей компании (не менее 365 дней непрерывно и владение не менее 15% долей – 0%), статуса публичной компании (доход иностранных лиц от публичной МХК – 5%), резидентства получателя дивидендов (дивиденды от российских и иностранных организаций, полученные российскими организациями, а так же дивиденды по акциям, права на которые удостоверены

депозитарными расписками – 13%), резидентства компании, выплачивающей дивиденды (доход иностранных юридических лиц от российской компании – 15%).

Понятие «пассивный доход» и особенности его определения в Российской Федерации

Пассивные доходы - приоритетная цель любых КИК. Несмотря на различающиеся определения пассивных доходов в разных странах, в основном они включают проценты, дивиденды, доходы от аренды, роялти и прирост капитала. В п.4 ст.309.1 НК РФ закреплен перечень источников пассивного дохода, который включает 11 видов пассивного дохода и не является исчерпывающим. Согласно ст. 309.1 НК РФ принят расширенный перечень видов деятельности, подпадающих под понятие «пассивной» деятельности: использование информации, оказание консультационных, инжиниринговых и т.д. услуг, НИОКР. Основная цель введения понятия «пассивная» деятельность – отделить доход “с высокой мобильностью”, который фактически представляет собой перемещение прибыли, от дохода, получаемого от фактической деятельности. Поскольку ст. 309.1 НК РФ включает в себя не только очевидно «пассивные» виды деятельности, но и услуги, такие как консалтинговые, инжиниринговые услуги, НИОКР - с одной стороны, получаем расширение налоговой базы и наполнение бюджета, с другой - ущемление интересов предпринимателей, снижение привлекательности российской налоговой юрисдикции.

ОЭСР определяет такой подход к квалификации пассивного дохода формально-юридическим и предлагает также другие основания для отнесения того или иного дохода к категории пассивных.

Общий принцип, лежащий в основе большинства существующих правил частичного включения пассивной экономической деятельности в КИК, заключается в том, что мобильный и / или «пассивный» доход должен быть отнесен к акционерам/владельцам, поскольку он, как правило, выведен за пределы родной юрисдикции или какой-либо третьей юрисдикции в юрисдикцию КИК. Правила КИК обычно соответствуют этому принципиальному моменту, определяя пассивный доход КИК, включающий, как минимум, проценты, роялти и дивиденды, и исключая «активный» доход, полученный в ходе активной торговли или бизнеса, исходя из самого определения дохода КИК, которое различается в разных государствах.

Фундаментальная проблема, с которой сталкиваются правила КИК, заключается в том, как идентифицировать доход КИК так, чтобы определить доход “с высокой

мобильностью”, который фактически представляет собой перемещение прибыли, в то время как доход, получаемый от фактической деятельности, предпринятой КИК, - нет.

Один из подходов, применяемый в некоторых юрисдикциях, основан на анализе налоговых органов в соответствии с законодательно установленными критериями (формально-юридический подход). Таким образом, доход определяется как активный или пассивный на основе его формальной законодательной классификации.

Пассивный доход, как правило, во многих юрисдикциях, всегда включает дивиденды, проценты и роялти и исключает рекламу, различные услуги и другие виды, которые по своей природе больше связаны с обеспечением процесса торговли или бизнеса. Такие традиционные и формальные категории могут основываться на том, что, если доход, полученный КИК, возникает в результате торговли или осуществления бизнеса в юрисдикции КИК, учет этого дохода исключительно как пассивного может подорвать конкурентоспособность КИК. Таким образом, только определяя доход, который не возникает в результате фактической экономической деятельности, режимы КИК могут найти баланс между сдерживающим фактором для переноса прибыли в дочернюю компанию и поддержанием конкурентоспособности дочерних компаний, осуществляющих фактическую деятельность в их собственных юрисдикциях. Отнесение дохода к пассивному или активному практически всегда – вопрос правоприменительной интерпретации. Альтернативной формой определения пассивного дохода является анализ по существу (субстантивный анализ). Из-за этих недостатков, связанных с анализом, основанным исключительно на букве закона, в существующих правилах КИК, как правило, применяется также анализ по существу, который позволяет выяснить, получен ли доход от реальной экономической деятельности, осуществляемой самой КИК. Второй вид квалификации может применяться вместо формального анализа или наряду с ним, однако следует сказать, что большинство существующих в государствах анализов пассивных доходов по существу применяются наряду с формальными и не являются самостоятельными правилами квалификации, определения пассивного дохода. Хотя такие особенности определения усложняют правила КИК, они, вероятно, необходимы для точной идентификации и количественной оценки перемещаемых доходов. Такие особенности определения широко применяются согласно правилам КИК, действующим на территории ЕС, поскольку исключительно формальный анализ может помешать реализации норм КИК по отнесению дохода к активному или пассивному, учитывая реальную экономическую деятельность.

Существующие правила КИК часто применяются только после применения разнообразных законоположений, например, освобождений от уплаты налогов,

требований по предотвращению уклонения или ухода от налогов и минимальных пороговых значений. ОЭСР рекомендует, чтобы правила КИК применялись только к контролируемым иностранным компаниям, для которых действуют эффективные налоговые ставки, которые значительно ниже, чем те, которые применяются в юрисдикции домицилия.

Приравнение в правилах КИК национальных и международных дочерних компаний

Правила КИК несовместимы со свободой учреждения компаний в ЕС, если они дискриминируют нерезидентов. Это стало ясно, начиная с дела Cadbury Schweppes, где Европейский Суд сосредоточил внимание на разнице в отношении правил КИК Великобритании к компании, контролируемой компанией из Великобритании, и компании-нерезидента.

Что касается пороговых значений, то в целом в ОЭСР и ЕС достигнут общий консенсус. Так, во Франции пороговое значение для целей КИК составляет 50 процентов; нормы применяются к доходу, полученному любым филиалом, представительством или компанией, которая учреждена или организована в юрисдикции с низкими налогами, то есть государстве с налоговой ставкой, которая составляет менее 50 процентов от французской ставки. Положения законодательства о борьбе с налоговыми злоупотреблениями снижают порог контроля с 50 процентов до 5 процентов, если более 50 процентов уставного капитала иностранной организации прямо или косвенно принадлежит французским или иностранным компаниям, контролируемым французскими налоговыми резидентами.

После налоговой реформы 2017 года в США иностранная организация признается КИК, если 50 или более процентов голосующих акций или доли в ней контролируется акционерами-резидентами США. Акционером налоговым резидентом США признается лицо, которому принадлежит 10 и более процентов голосующих акций либо доли в компании. Контроль и владение в соответствии с налоговыми и корпоративными нормами определяется согласно различным критериям: прямой, косвенной и конструктивной критерии собственности.

Таким образом, общее пороговое значение составляет 50 процентов, в то время как к нему в законодательстве разных стран могут добавляться различные условия, что не является нарушением принципа гармонизации законодательства стран-участников ОЭСР.

Понятие «контролирующее лицо» и «бенефициарное владение»

В России для того, чтобы компания попала под действие законодательства о КИК, необходимо, чтобы собрания совета директоров иностранной компании происходили вне юрисдикции России, исполнительный орган и «главные должностные лица» компании осуществляли свою деятельность вне территории РФ.

Подача уведомлений – добровольный и принудительный порядок признания лица КЛ КИК

В статье 25.14 НК РФ закреплены сроки направления в ФНС ежегодного уведомления о КИК для юридических и физических лиц. При возникновении или изменении размера доли в КИК физическое лицо или организация должны подать в налоговый орган по месту регистрации уведомление о прибыли, полученной КИК за отчетный год, не позднее 20 марта года, который следует за отчетным.

Начиная с 2016 года у ФНС РФ появилось гораздо больше инструментов автоматического контроля за трансграничными сделками, вследствие заключения международных соглашений об автоматическом обмене информацией Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) о бенефициарах банковских счетов. Банки стран, подписавших соглашение обязаны выгружать информацию о счетах бенефициаров для совместного пользования налоговых органов. Кроме того, при переводе денежных средств из РФ и в РФ, информация автоматически попадает налоговому инспектору благодаря валютному контролю. На сегодняшний день нельзя однозначно сказать, что все КИК отслеживаются налоговыми органами, но контроль усиливается как минимум в силу того, что процессы с каждым годом становятся все более автоматизированными, а информация глобальной.

Вопросы учета и налоговой отчетности КИК

С вступлением в силу Федерального закона от 24.11.2014 № 376-ФЗ в Налоговый кодекс РФ внесена глава 3.4 «Контролируемые иностранные компании и контролируемые лица», которая устанавливает алгоритм налогообложения и уведомления об участии в иностранных компаниях. Юридические и физические лица- налоговые резиденты РФ, осуществляющие контроль над иностранной организацией обязаны предоставлять налоговым органам РФ отчетность о деятельности КИК, производить уплату налогов с его прибыли, предоставлять (раскрывать) информацию о бенефициарах КИК и пр.

В случае отказа от выполнения этих требований, а также нарушения сроков предоставления информации, предоставления недостоверной информации может привести не только к переплате налога, но и к судебным спорам с налоговыми органами, административной и уголовной ответственности контролирующего лица (лиц).

Сравнительный анализ требований к финансовой отчетности

Для налогоплательщиков в РФ (налоговых резидентов РФ, имеющих подконтрольные иностранные компании) в соответствии с п. 1 ст. 309.1 НК РФ установлен следующий порядок ведения финансовой отчетности определение прибыли КИК, подлежащей налогообложению в РФ, может осуществляться либо:

- по данным финансовой отчетности компании, составленной в соответствии с ее личным законом (т.е. в соответствии с местным стандартом отчетности); в случае если личным законом КИК не установлен стандарт финансовой отчетности, прибыль такой КИК определяется по МСФО;
- в соответствии с МСФО;
- по правилам главы 25 НК РФ, при этом п.1.3 гл.25 НК РФ обязывает применять правила 25 главы в течение не менее 5 налоговых периодов с даты начала его применения, что должно быть указано в учетной политике контролирующего лица.

Если в оффшоре при предоставлении финансовой отчетности проведение аудита не является обязательным условием, и порядок определения прибыли КИК выбран в соответствии с МСФО, то аудит необходимо проводить только в случае, если у юрисдикции отсутствует СИДН и они не входят в «черный» список ФНС, в противном случае аудиторское заключение не требуется.

Бухгалтерский учет и финансовая отчетность

Если в РФ действуют правила российского бухгалтерского учета (РСБУ), то в большинстве стран мира применяются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), которые используют 144 страны. Из них в 98 странах МСФО обязательно, в остальных – допускается наряду с национальной системой финансовой отчетности. Таким образом, в странах, в которых принята МСФО нет необходимости проводить трансформацию финансовой отчетности, созданной по национальным стандартам в МСФО (в отличие от РФ).

Необходимо отметить, что в законодательстве большинства офшоров за последние годы появились изменения, связанные с противодействием терроризму и отмыванию

средств, требующие ведение первичного учета (в некоторых случаях, предоставления отчетности).

Определение прибыли и учет убытков КИК

Определение прибыли КИК по данным финансовой отчетности компании

Прибылью (убытком) КИК признается величина прибыли (убытка) этой компании, определенная одним из следующих способов:

— по данным ее финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом такой компании за финансовый год. В этом случае прибылью (убытком) КИК признается величина прибыли (убытка) этой компании до налогообложения (подп. 1 п. 1 ст. 309.1 НК РФ);

— по правилам, установленным главой 25 НК РФ для налогоплательщиков - российских организаций (подп. 2 п. 1 ст. 309.1 НК РФ).

Определение прибыли (убытка) КИК по данным ее финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом, осуществляется при выполнении одного из следующих условий:

— постоянным местонахождением этой КИК является иностранное государство, с которым имеется международный договор РФ по вопросам налогообложения, за исключением государств (территорий), не обеспечивающих обмена информацией для целей налогообложения с РФ (пп. 1 п. 1.1 ст. 309.1 НК РФ);

— либо, если в отношении финансовой отчетности представлено аудиторское заключение, которое не содержит отрицательного мнения или отказа в выражении мнения (пп. 2 п. 1.1 ст. 309.1 НК РФ).

Соотношение правил налогообложения КИК и международных налоговых соглашений

Ряд Соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН), заключенных в России содержат положения прямо указывающие на возможность применения правил КИК. Так, Протоколами к Конвенцией между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилии от 22.11.2004 "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы" (вместе с Протоколом от 22.11.2004) и Конвенцией между Правительством Российской Федерации и Правительством Мальты об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 24.04.2013) (вместе с Протоколом от 24.04.2013) предусмотрена возможность применения правил КИК. Протоколом от 22.11.2004 (абз.3 п.5)

предусмотрено, что "положения Конвенции не запрещают Договаривающемуся Государству применять положения своего законодательства, касающегося "недостаточной капитализации" или "контролируемых иностранных компаний". В протоколе от 24.04.2013 (п.2) указано, что "настоящей Конвенции Договаривающемуся Государству не запрещено применять положения его национального налогового законодательства, касающегося "правил недостаточной (тонкой) капитализации" или "правил контролируемых иностранных компаний". Отметим, что оба протокола содержат формулировку, не запрещающую использовать правила КИК.

Непосредственно в СИДН предусмотрена возможность применения правил КИК Соглашением между Правительством РФ и Правительством Канады от 05.10.1995 "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество". В соответствии со ст. 28 «Ничто в настоящем Соглашении не должно толковаться как препятствующее Договаривающемуся Государству облагать налогом суммы, включаемые в доход лица с постоянным местопребыванием в нем, в отношении товарищества, доверительного фонда или контролируемой иностранной дочерней компании, в прибылях которого оно участвует». Отметим, что по мнению ряда ученых российский перевод ст. 28 во многом не отражает терминологически английский текст и не сочетается по терминологии с российскими правилами о налогообложении КИК. В российском переводе некорректно использованы термины "лицо с постоянным местопребыванием" вместо "резидент". Некорректное использование понятия в СИДН может ограничивать возможность применения российских правил КИК. По мнению данных ученых во избежание спорных толкований данной статьи в русскоязычную версию следует внести соответствующие изменения [2]. Однако, на наш взгляд, внесение подобных изменений не требуется.

В Договоре между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 17.06.1992 в п.3 ст.1 указано: «Договаривающееся Государство может облагать налогом, в соответствии со своим национальным законодательством, лиц с постоянным местопребыванием в нем (определяемых в соответствии со Статьей 4 (Постоянное местопребывание)) и граждан или бывших граждан этого Государства». Таким образом данным СИДН также предусмотрена возможность применения правил КИК, хотя на прямую упоминания о КИК нет.

При этом также как Соглашением между Правительством РФ и Правительством Канады от 05.10.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении

уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» данным соглашением предусматривается формулировка «лиц с постоянным местопребыванием» вместо термина "налоговый резидент". Как следует из п. 1 ст. 4 «Для целей настоящего Договора термин "лицо с постоянным местопребыванием в одном Договариваемом Государстве" означает любое лицо, которое по законам этого Государства подлежит в нем налогообложению на основе своего местожительства, постоянного местопребывания, гражданства, места регистрации в качестве юридического лица или любого другого критерия аналогичного характера», термин "лицо с постоянным местом пребывания" означает резидента. Вместе с тем, с российским законодательством о КИК, которое оперирует понятием "резидент" для определения контролирующего лица, данная терминология не совсем сопоставима по мнению ряда ученых. По мнению данных ученых, для того, чтобы максимально исключить основания для оспаривания применения российских правил КИК к КИК с местонахождением в США, в русскую версию российско-американского СИДН также могут быть внесены соответствующие изменения как и в СИДН с Канадой [2].

Конвенцией между Правительством РФ и Правительством Французской Республики от 26.11.1996 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество» (вместе с Протоколом от 26.11.1996 г.) также предусмотрено применение правил КИК. Так п.7 Протокола предусмотрено, что «Никакие положения настоящей Конвенции не мешают и не ограничивают Францию в применении по отношению к своим резидентам положений статей 209 "В" и 212 своего общего налогового кодекса в части предотвращения уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства или применения санкций за уклонение от налогов и нарушения налогового законодательства или других аналогичных положений, которые могли бы внести поправки или заменить положения этих статей». Данные статьи имеют отношение к правилам КИК. Исходя из формулировки п.7 в отличии от вышеуказанных СИДНов применение правил КИК является односторонним, так как содержит положение, прямо предполагающие применение только французских правил налогообложения КИК. Соответственно для того, чтобы применение правил не было односторонним, целесообразно внести соответствующие изменения в СИДН.

Помимо вышеуказанных стран, были рассмотрены СИДН еще с целым рядом государств, например, с Гонконгом, Сингапуром, Австрией, данные соглашения являются наиболее новыми, а также, например, с ЮАР, Мексикой, Венесуэлой. С учетом того, что

Россией применяется 80 СИДН [3], число стран в СИДН, с которыми существует положения о применения правил КИК является незначительным, но такие страны есть.

Рассмотрим положения Модельной конвенции ОЭСР, которая служит основой для заключения СИДН России. В Комментариях ОЭСР к Модельной конвенции прямо указано, что правила КИК признаются не нарушающими Модельной конвенции и, соответственно, могут применяться и при отсутствии упоминания об этом в СИДН.

Комментарии к Модельной конвенции 2003 года:

— п. 23 комментариев к ст.1: хотя некоторые страны указали в соглашении на возможность применения правил КИК, такое пояснение не является необходимым. Правила КИК не противоречат положениям Модельной конвенции;

— п. 14 к ст. 7: цель п. 1 данной статьи – ограничение права одного Договаривающегося Государства облагать прибыль от предпринимательской деятельности резидента другого Государства. Этот пункт не ограничивает прав стороны соглашения облагать своих резидентов по правилам КИК, даже если налог рассчитывается посредством отсылки к прибыли компании – резидента другого Государства. Такой налог не уменьшает прибыли резидента, и потому нельзя сказать, что им облагается эта прибыль;

— п. 37 к ст. 10: п. 5 названной статьи относится только к обложению налогом у источника дохода и поэтому нерелевантен для налогообложения резидентов по правилам КИК [4].

Отметим, что такие страны как Люксембург и Бельгия, выразили свое несогласие с совместимостью СИДН и правил КИК, и продолжают заявлять об этом во всех последующих редакциях Комментариев. В Бельгии считается, что применение правил КИК противоречит положениям п. 7 ст. 5, п. 1 ст. 7 и п. 5 ст. 10 Модельной конвенции. Подчеркивается недопустимость подхода, при котором часть прибыли, полученной компанией одного Договаривающегося Государства, будет считаться распределенной резиденту другого Государства пропорционально его участию в этой компании. Таким образом, государство, применяющее правила КИК, считает возможным не принимать во внимание наличие у иностранной компании собственной правоспособности, что идет вразрез с Модельной конвенцией (п. 27.4 Комментариев к ст. 1 Модельной конвенции; п. 79 к ст. 7; п. 68.1 к ст. 10). Люксембург указал, что если прямое регулирование вопроса о соотношении норм против злоупотребления правом (включая правила КИК) и положений соглашения отсутствует в СИДН, то такие внутренние нормы могут применяться только в особых случаях и после обращения к взаимосогласительной процедуре (п. 27.6

Комментариев к ст. 1 Модельной конвенции; п. 80 к ст. 7). Отметим, также возражения были заявлены Нидерландами, Ирландией [4].

Таким образом, правила КИК не противоречат СИДН. Это прямо говорится в комментариях к Модельной Конвенции ОЭСР, при этом возможность применения правил КИК предусмотрена в ряде соглашений как в России, так и иных стран. В связи с тем, что правила КИК не противоречат Модельной Конвенции ОЭСР, а СИДНы России строятся исходя из положений данной конвенции, применение правил КИК и в отношении стран СИДНами, с которыми правила КИК не предусмотрены, является возможным. При этом отметим, что число СИДН России, в которых предусмотрено применение правил КИК незначительное.

Вместе с тем, ряд вышеуказанных СИДН (с Францией и, возможно, с Канадой и США) требует внесения изменений, которые на наш взгляд не являются принципиальными за исключением СИДН с Францией.

Обзор российских судебных решений по регулированию КИК

Анализ российской судебной практики с момента появления института КИК в российском законодательстве позволяет заключить, что в настоящий момент судебное разбирательство происходит в отношении вопросов, связанных с подачей уведомления о контролируемых компаниях, в частности соблюдения порядка и сроков подачи таких уведомлений. И даже такие судебные дела являются весьма немногочисленными. Представляется, это связано с тем, что институт является сравнительно новым для российского законодательства, и государство пока предлагает налогоплательщикам самостоятельно заявлять о КИК, параллельно с этим решая вопросы усовершенствования нормативного регулирования. Тем не менее, рассмотренные нами дела демонстрируют, что в настоящий момент налоговые органы обладают возможностями узнавать о существовании КИК.

Проведенный анализ российской судебной практики, складывающейся в отношении контролируемых иностранных компаний, позволяет сделать вывод о том, что пока в рамках судебного разбирательства разрешаются скорее технические вопросы, касающиеся порядка и сроков направления уведомления о контролируемых иностранных компаниях. Самая часто встречающаяся ошибка налогоплательщиков, несмотря на разъяснения ФНС, это неподача уведомления о КИК ввиду отрицательного финансового результата компании. Впоследствии, как представляется и с учетом разъяснений ФНС, и ввиду большого количества схожих дел, положения п.2 ст.25.14 НК РФ были дополнены указанием на необходимость подачи уведомления о КИК не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом, который следует за годом, по итогам которого

определен убыток контролируемой иностранной компании (в ред. Федерального закона от 27.11.2018 N 424-ФЗ). Суды в подобных случаях активно применяют возможность уменьшить наказание в виде штрафа при наличии ряда смягчающих обстоятельств, как в отношении юридических лиц, так и физических, в связи с чем представляется целесообразным рекомендовать добросовестным налогоплательщикам заявлять в суде о смягчающих обстоятельствах, а налоговым органам – применять положения п.3 ст.114 НК РФ на досудебной стадии и в порядке административного обжалования.

Что касается перечня стран, то в изученных судебных решениях иностранные компании находились на территории Республики Беларусь, Республики Казахстан, Украины, Италии, Ирландии, однако не во всех решениях были указаны реквизиты, позволяющие идентифицировать название и местоположение компаний.

Тем не менее, с учетом общих тенденций судебной практики, стоит ожидать, что по окончании периода амнистии капиталов налоговые органы будут тщательнее проверять деятельность иностранных компаний благодаря возможности международного обмена информацией, анализируя фактически складывающиеся отношения и устанавливая реальных получателей дохода. Как минимум, стоит ожидать, что налоговые органы будут запрашивать договоры и проводить правовой анализ их положений с целью установления получателей дохода.

С другой стороны, анализ дела ООО «Группы ОНЭКСИМ» позволяет сделать вывод, что правила определения налогового резидентства не меняются, массового признания КИК налоговыми резидентами РФ не ожидается.

Выводы по итогам раздела

Существующий механизм признания налогоплательщика контролирующим лицом контролируемой иностранной компании предусматривает возможность для налогоплательщика донести свою позицию до налогового органа. Кроме того, законом предусмотрена возможность освобождения от налоговой ответственности добросовестного налогоплательщика. Существующая весьма немногочисленная судебная практика по вопросам привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, предусмотренные ст.129.6 НК РФ, не зафиксировала случаи освобождения от налоговой ответственности по основанию, предусмотренному абз.2 п.11 ст.25.14 НК РФ. Тем не менее, представляется, что налагаемое статьей бремя доказывания незнания обстоятельств о резидентстве иных участников организации и размере их долей представляется не соотносящимся с общей презумпцией добросовестности налогоплательщика, предусмотренной п.7 ст.3 НК РФ.

Для признания миноритарных акционеров контролирующими лицами КИК дополнительно к условиям о наличии у каждого из них доли $\geq 10\%$ и о том, чтобы более 50% участия в этой КИК, в целом, принадлежало российским резидентам, необходимо добавить обязательный критерий о наличии аффилированности акционеров, имеющих в совокупности $\geq 50\%$ участия в КИК, или условие о доказанности фактического принятия такими миноритариями согласованных решений в отношении распределения прибыли КИК. По сути, указанное будет представлять собой аналог концепции OЭСР acting-in-concert.

Существуют оффшорные юрисдикции, в которых отсутствуют требования по подготовке финансовой отчетности либо она требуется в минимальном объеме. Для таких компаний (КИК) необходимость уплаты налога на доходы предполагает ведение отчетности, а это дополнительные трудозатраты для налогоплательщика. Эта проблема особенно ощутима для малого бизнеса, оказывающего услуги (реализующего продукцию) онлайн (например, реализация программных продуктов. Как показал анализ рынка, для этой категории предлагается большое количество услуг по ведению и сдаче отчетности по цене от 300-500 евро.

Согласно ст. 309.1 НК РФ принят расширенный перечень видов деятельности, подпадающих под понятие «пассивной» деятельности: использование информации, оказание консультационных, инжиниринговых и т.д. услуг, НИОКР.

Необходимость предоставления неуточненного комплекта первичных документов для подтверждения наличия льгот и освобождений, а также непосредственно по запросам налоговой службы РФ (подтверждение непревышения уровня дохода в 10 млн. руб.).

Весьма трудоемок процесс трансформации отчетности (МСФО) в российскую систему бухгалтерского отчета, особенно при наличии нескольких компаний (КИК), холдинговой структуры бизнеса, разветвленной сети бизнеса. Безусловно, значительным упрощением процесса трансформации отчетности (анализ, введение информации, расчеты) является использование различных специализированных программных продуктов (типа 1С «Холдинг», 1С «WA-Финансист», ERP-системы и пр.), однако они достаточно дороги, особенно для бизнеса небольших размеров.

Подготовка финансовой отчетности для КИК становится обязательной процедурой. Необходимость предоставления информации по КИК усложняет ведение отчетности, а в некоторых случаях – требует значительных финансовых и трудозатрат. Однако, представляется, что большинство компаний смогут оптимизировать свою структуру, проведя ряд организационных преобразований (реорганизация, слияние и пр.) с целью

упрощения отчетности, снижения затрат и оптимизации налогов, а также используя специальное программное обеспечение.

1. Правила КИК были первоначально введены в действие в 1960 гг., с целью сбора информации о компаниях США за рубежом. Эти ранние нормы требовали, чтобы американские компании предоставляли информацию о дочерних компаниях первого и второго типа компаний США. КИК определялась как любая иностранная корпорация, в которой более 50 процентов голосующих акций напрямую принадлежит одной или нескольким корпорациям, инкорпорированным в США в любой день налогового периода иностранной корпорации.

2. В настоящее время нормы КИК гармонизированы на уровне ОЭСР и ЕС, что позволяет говорить об их практически универсальной сфере действия. Вместе с тем существуют и различия в правовом регулировании государств и международных организаций, которые ведут к конкуренции юрисдикций. В принципе ОЭСР признает здоровую конкуренцию юрисдикций, когда она не приводит к размыванию налоговой базы и перемещению прибыли в страны и территории со сниженными эффективными налоговыми ставками. Вместе с тем сами по себе правила КИК не способны стать драйвером в реализации плана BEPS, и в настоящее время подвергается ревизии на уровне ОЭСР.

2 Анализ международного опыта налогообложения, контроля и надзора в сфере налогообложения КИК

Общие принципы регулирования контролируемых иностранных компаний

В настоящее время в мире действует две системы налогообложения: территориальная (большинство государств мира) и со всемирного дохода налогоплательщика (США, Япония, некоторые страны общего права).

Общая причина перехода на территориальную налоговую систему ряда государств (в частности, США) - это размывание налогоплательщиками налоговой базы и перенос прибыли, что влияет на применение новых норм. В рамках территориальной налоговой системы компании больше не сталкиваются с дополнительным налогом на иностранную прибыль, которая репатрируется в материнскую компанию. Из-за этого у многонациональных корпораций есть стимулы избегать налоговых обязательств внутри страны, используя транзакции для перевода доходов в иностранные дочерние компании в юрисдикциях с более низкими налоговыми ставками.

Правила КИК достаточно распространены во всех странах-членах и участниках ОЭСР. Только в Швейцарии нет норм КИК. Хотя некоторые страны ОЭСР приняли правила КИК в 1970-х годах, большинство из них приняли или изменили свои нормы внутригосударственного законодательства, в соответствии с рекомендациями проекта BEPS ОЭСР в 2015 году. Однако в некоторых странах часто действуют также другие более качественные нормативные положения, касающиеся эрозии налоговой базы, которые пытаются достичь той же цели, что и нормы КИК (например, регулирование бенефициарной собственности или меры по другим действиям BEPS).

Нормы КИК, будучи достаточно сложными и весьма изменчивыми в национальном законодательстве, все же следуют общей схеме. Во-первых, пороговое значение или тест владения используется для определения того, квалифицируется ли компания как КИК. Во-вторых, определенный уровень правовых стандартов используется для определения того, подлежит ли налогообложение КИК в стране материнской компании. В-третьих, правила КИК определяют, какие виды доходов подлежат налогообложению. Таким образом, эта общая схема состоит из трех уровней.

Первый уровень: пороговое значение владения/контроля

Первый блок норм предназначен для определения того, контролируется (фактически и/или юридически) ли иностранная корпорация. Идея состоит в том, что, если иностранная компания не контролируется материнской компанией, то последняя не обязательно несет ответственность за перемещение прибыли, которое в действительности

может иметь место. То, что представляет собой контроль над КИК, варьируется в зависимости от страны, и в некоторых государствах установлены пороги владения, которые легче идентифицируют статус КИК, чем другие.

Наиболее распространенным общемировым стандартом является 50-процентный порог участия в уставном капитале КИК. Двадцать девять стран ОЭСР применяют такой стандарт. Это означает, что если одна или несколько взаимосвязанных компаний вместе владеют более 50 процентами акций иностранной корпорации, то эта корпорация квалифицируется как КИК. Например, если финская корпорация независимо владеет 30 процентами акций иностранной дочерней компании, а двум ее дочерним компаниям внутри Финляндии принадлежит еще 40 процентов акций иностранной компании, то последняя компания будет квалифицироваться как КИК.

В некоторых странах используется только критерий единоличного владения. Южная Корея, например, квалифицирует дочернюю компанию в качестве КИК, если более 10 процентов ее акционерного капитала принадлежит одной отечественной корпорации. В Швеции иностранная дочерняя компания признается КИК, если одному акционеру принадлежит более 25 процентов ее акций. В 24 странах ОЭСР, в которых действуют правила КИК, применяется тест единоличного владения.

Другие страны, такие как Новая Зеландия и Австралия, применяют несколько иной подход. В обеих этих странах иностранная организация считается «контролируемой», если одной компании-резиденту принадлежит более 40 процентов акций или в случае, если пять или менее компаний владеют 50 процентов акций КИК.

Второй уровень: правовые стандарты

Хотя многие иностранные корпорации могут квалифицироваться как КИК, не все из них облагаются налогом.

Как правило, есть два способа, которыми страны определяют, облагается ли налогом на прибыль КИК на местном уровне.

Первый способ - через «необходимое условие налогообложения». Этот стандарт направлен на предотвращение перемещения прибыли в юрисдикции с низкими ставками налога или «налоговые убежища». Классификация налоговых убежищ обычно основывается на эффективной ставке корпоративного налога, взимаемого с КИК, а также «черном» или «белом» списке ОЭСР. Как правило, стандартный порог используется для определения, стимулирует ли налоговая ставка в стране резидентства КФК уклонение от налогообложения.

Второй способ, по которому страны определяют, подлежит ли налогообложению доход КИК, заключается в анализе типа дохода, получаемого КИК. Есть две основные

категории, в которые может попасть доход от предпринимательской деятельности: активный и пассивный. Активный доход возникает от традиционной производственной деятельности, в то время как пассивный доход происходит от легальной или финансовой деятельности, которая не обязательно требует участия лица, получающего доход. Пассивный доход в большинстве стран обычно включает проценты, дивиденды, доход от аренды и роялти. Страны, которые используют тесты на доход, обычно облагают налогом КИК, если большая часть их доходов генерируется из пассивного дохода.

Восемнадцать стран используют процент от общего дохода, полученного из пассивных источников, в качестве ориентира, чтобы определить, применяются ли правила КИК к организации. В связи с этим целесообразно рассмотреть международный опыт регулирования более детально.

Обзор международного опыта нормативного регулирования КИК в разных странах, с учетом налоговых реформ в период с 2016-2019 гг. (США, странах ОЭСР и пр.)

Регулирование КИК в США

До налоговой реформы 2017 года нормы действовали в отношении пассивного дохода и доходов, полученных из юрисдикций с низкими налогами, которые облагались налогом согласно Подразделу F. Поскольку США относится к системе всемирного налогообложения доходов, разделение их на пассивные и активные не имеет такого значения, как при территориальных системах. Подраздел F включает в себя различные категории дохода: доход от страховой деятельности, доход иностранной холдинговой компании, доход от продаж иностранной холдинговой компании, доход от услуг иностранной компании, доход от судоходства, а также доход, полученный от продажи нефти иностранной холдинговой компанией (эта последняя категория исключена из ТСJA в 2017 году), доход от коррупционных источников и проч.

Таким образом, в декабре 2017 года президент США подписал Закон № 115-97, который стал отражением первой крупной налоговой реформы Соединенных Штатов с 1986 года. Наряду со многими важными изменениями, Закон, по сути, трансформирует принципы налоговой системы США: осуществляется переход от всемирной к территориальной системе налогообложения.

Регулирование КИК во Франции

Налоговая система Франции действует на строгом территориальном принципе, где только доход, полученный в этой стране, облагается налогом. Во Франции правила КИК были приняты в 1980 году.

Контрольное значение для целей КИК составляет 50 процентов; нормы применяются к доходу, полученному любым филиалом, представительством или компанией, которая учреждена или организована в юрисдикции с низкими налогами, то есть в государстве с налоговой ставкой, которая составляет менее 50 процентов от французской ставки. Положения законодательства о борьбе с налоговыми злоупотреблениями снижают порог контроля с 50 процентов до 5 процентов, если более 50 процентов уставного капитала иностранной организации прямо или косвенно принадлежит французским или иностранным компаниям, контролируемым французскими налоговыми резидентами.

Регулирование КИК в ФРГ

В ФРГ правовой режим КИК действует с 1972 года, когда был принят Закон о налоге на иностранные транзакции.

Согласно немецкому законодательству, КИК - это иностранная компания, в которой ее уставный капитал или право голоса прямо или косвенно принадлежат в значительной мере налоговым резидентам ФРГ на момент окончания финансового года (такие нормы действуют даже применительно к простому товариществу, затерявшемуся в цепочке компаний). Нормы о КИК применяются, если компания генерирует пассивный доход, который облагается налогом ниже 25 процентов.

Контрольное значение для целей КИК, как и в других странах, составляет 50 процентов. Суммируются все вклады в уставный капитал иностранной компании всех налоговых резидентов ФРГ; если они превышают 50 процентов, то это дает основание для применения норм о КИК.

Регулирование КИК в Нидерландах

Система корпоративного налогообложения в Нидерландах содержит ряд преимуществ для привлечения инвесторов. В стране не было правового режима КИК, пока не была принята Директива ЕС против уклонения от налогообложения (ATAD), часть положений которой стала обязательной для стран-членов в 2019 году.

Регулирование КИК в Скандинавских странах

Из скандинавских стран Швеция была первой страной, которая ввела законодательство о КИК. Причиной введения правил стала отмена шведского Закона о валютном контроле, и правила были введены без каких-либо подробных разъяснений или явного акцента на цели защиты налоговой базы. Тем не менее, в связи с последующими поправками к правилам КИК, цель защиты налоговой базы от налогового планирования с участием компаний в странах с низкими налогами была от размытия была дополнительно

уточнена и подчеркнута в 2004 году в рамках масштабных изменений правил КИК в Швеции. Шведские правила КИК вступили в силу с 1 января 1990 года.

В 1992 году Норвегия последовала примеру Швеции и ввела правила КИК в результате отмены правил валютного контроля. Соответственно, после отмены валютного контроля, законодатель был обеспокоен размыванием налоговой базы за счет использования контролируемых компаний в низконалоговых юрисдикциях. В результате были приняты норвежские правила КИК, известные как правила NOKUS.

Финляндия ввела институт КИК в законодательство в 1994 году, как законодатель обнаружил, что такие правила необходимы для того, чтобы предотвратить уклонение от налогообложения в Финляндии, а также накопление потенциально налогооблагаемого дохода в низконалоговых юрисдикциях. Значительные поправки в режим налогообложения КИК были внесены в 2009 году.

Дания приняла правила КИК в 1995 году. Цель новых правил состояла в том, чтобы предотвратить размывание налоговой базы Дании, вызванное растущей открытостью границ для потоков капитала. В частности, одной из целей датских правил КИК было помешать датским компаниям создавать дочерние компании в странах с низкими налогами и перемещать доходы и активы в низконалоговые юрисдикции. С момента введения в 1995 году в законодательство Дании о КИК несколько раз вносились поправки.

Наконец, Исландия была последней из стран Северной Европы, которая ввела законодательство о КИК. Правила были введены в 2009 году и во многом схожи с норвежскими правилами КИК. Целью введения правил КИК была борьба с уклонением от уплаты налогов, вызванным общей либерализацией движения капитала в мире.

Регулирование КИК в Великобритании

В Великобритании правила КИК действуют с 1984 года, но в 2012 году правительство Великобритании приняло новеллы относительно режима КИК.

Согласно этим нормам, КИК - это любая компания-нерезидент, в которой налоговый резидент из Великобритании прямо или косвенно владеет 25% акций.

Контроль над КИК определяется путем ссылки на различные стандарты, включая правовой контроль (владение акциями или право голоса), экономический контроль (право на получение большинства доходов или распоряжение акциями компании) или бухгалтерский контроль (материнской компании для финансовых целей в соответствии с FRS2, стандартом бухгалтерского учета в Великобритании). Контроль также определяется в рамках теста совместных предприятий (международных компаний).

Регулирование КИК в Японии

Японские правила КИК были введены в действие в 1978 году. Статус КИК определяется либо тестом владения акциями, либо тестом контроля де-факто (применяется, когда резиденты, частные лица или корпорации Японии имеют право требовать почти все остаточные активы предприятия).

Требование контроля для квалификации иностранной компании-резидента (FRC) в качестве КИК составляет 50 процентов прямого или косвенного участия японских акционеров в компании. Японским акционером признается компания или любое взаимосвязанное лицо, которому принадлежит 10 или более процентов акций КИК.

В 2017 году Япония включила в правила КИК все доходы, полученные иностранной ассоциированной компанией, которая относится к категории так называемых бумажных компаний, кэш боксом или компанией из «черного списка», которая облагается ставкой корпорационного налога менее 30 процентов от ставки налога в Японии. Все расчеты дохода от КИК производятся на уровне предприятия.

Три новые категории КИК определяются как: бумажные компании (компании, не имеющие существенной экономической деятельности или не имеющие собственной администрации или руководства, где находится головной офис); кассовые компании (кэш бокс - компании, в которых пассивный доход над совокупными активами составляет менее 30 процентов, а ценные бумаги, займы и дебиторская задолженность над совокупными активами - менее 50 процентов); и компании, базирующиеся на территориях из «черного списка» в соответствии со стандартами ОЭСР.

Опыт Японии в регулировании КИК может быть применим с учетом тестов реальной экономической деятельности компаний, которые добавлены к чисто формальным критериям налогового законодательства. Соответственно, действуют правила, позволяющие налоговому органу точно и без двусмысленного толкования буквы закона, квалифицировать компанию как КИК.

Регулирование КИК в Китае

Китайский режим КИК был введен в 2008 году. Согласно китайскому законодательству КИК - это некитайская компания, которая принадлежит одному или нескольким китайским налоговым резидентам, которые прямо или косвенно владеют не менее чем 50 процентов уставного (акционерного) капитала компании, в том числе не менее 10 процентов или более голосующих акций компании. Чтобы квалифицироваться в качестве КИК, компания должна эффективно контролироваться одним или несколькими

резидентами Китая по формам собственности, капитала, деловых операций или полномочий по вопросам, связанным с покупками и продажами.

Китайские правила КИК применяются к пассивному доходу; доход, полученный от активных деловых операций, не включается в налогооблагаемый доход КИК. Китайское законодательство включает правило *de minimis*, исключающее из дохода КИК ежегодную прибыль, если общая сумма составляет менее 5 миллионов юаней в течение налогового периода.

Позиция ЕС в отношении контроля и надзора КИК (механизмов борьбы с оттоком капитала, соотношение российского законодательства с планом BEPS, противодействие незаконной отсрочке налогообложения, поддержке нейтральности экспорта и импорта капитала)

Основная цель введения понятия «пассивная» деятельность – отделить доход «с высокой мобильностью», который фактически представляет собой перемещение прибыли, от дохода, получаемого от фактической деятельности: с одной стороны, получаем расширение налоговой базы и наполнение бюджета, с другой - ущемление интересов предпринимателей, снижение привлекательности российской налоговой юрисдикции.

Общий принцип, лежащий в основе большинства существующих правил частичного включения пассивной экономической деятельности в КИК, заключается в том, что мобильный и / или «пассивный» доход должен быть отнесен к акционерам/владельцам, поскольку он, как правило, выведен за пределы родной юрисдикции или какой-либо третьей юрисдикции в юрисдикцию КИК. Правила КИК обычно соответствуют этому принципиальному моменту, определяя пассивный доход КИК, включающий, как минимум, проценты, роялти и дивиденды, и исключая «активный» доход, полученный в ходе активной торговли или бизнеса, исходя из самого определения дохода КИК, которое различается в разных государствах.

Фундаментальная проблема, с которой сталкиваются правила КИК, заключается в том, как идентифицировать доход КИК так, чтобы определить доход «с высокой мобильностью», который фактически представляет собой перемещение прибыли, в то время как доход, получаемый от фактической деятельности, предпринятой КИК, - нет.

Такие традиционные и формальные категории могут основываться на том, что, если доход, полученный КИК, возникает в результате торговли или осуществления бизнеса в юрисдикции КИК, учет этого дохода исключительно как пассивного может подорвать конкурентоспособность КИК. Таким образом, только определяя доход, который не возникает в результате фактической экономической деятельности, режимы КИК могут

найти баланс между сдерживающим фактором для переноса прибыли в дочернюю компанию и поддержанием конкурентоспособности дочерних компаний, осуществляющих фактическую деятельность в их собственных юрисдикциях. Отнесение дохода к пассивному или активному практически всегда – вопрос правоприменительной интерпретации.

Дивиденды, роялти, доход от результатов интеллектуальной деятельности могут составлять реальную экономическую деятельность и в то же время являться прикрытием для перемещения прибыли между юрисдикциями.

Директива предлагает государствам-членам два альтернативных способа реализации режима КИК. Первый вариант направлен на пассивный доход, полученный организацией, которая квалифицируется как КИК, и это означает, что определенные виды доходов, полученных КИК, которые не распределяются в течение налогового периода, должны быть включены в налоговую базу акционера.

На примере ФРГ видно, что в этой стране действуют не только формально определенные критерии КИК, но и производится также анализ по существу (субстантивный анализ реальной экономической деятельности). Из этого следует, что законодательство не содержит конкретной дефиниции пассивного дохода. Скорее, правоприменитель и налогоплательщик совместно устанавливают, что отнести к категории пассивного дохода. Соответственно, даже если налогоплательщик получает дивиденды, но осуществляет реальную и значительную экономическую деятельность, то это не будет автоматически признаваться в качестве пассивного дохода, если налогоплательщик сможет доказать обратное.

Чтобы решить эти проблемы, юрисдикции с территориальными системами налогообложения (к которым относится также Россия) чаще облагают налогом только те доходы, которые были явно получены в родной юрисдикции, тем самым устанавливая приоритет в конкуренции. Этот подход может быть не совсем эффективным в реализации BEPS, но здесь необходимо учитывать баланс между налогообложением иностранного дохода и поддержанием здоровой конкуренции юрисдикций.

На наш взгляд, стоит отметить, что ответственность возникнет только после того, как в судебном или досудебном порядке налогоплательщика признают контролирующим лицом иностранной организации.

В дополнение к этим общим правилам, почти в каждой стране есть исключения, которые определяют, когда КИК может вообще не подпадать под их регулирование. Например, учредительный акт ЕС содержит принципы фундаментальных свобод, направленных на облегчение бизнес операций между странами-членами (как в случае со

свободой передвижения и свободой учреждения). Есть разные случаи, когда те или иные свободы были ограничены применением законов некоторых стран-членов ЕС, когда они намеревались облагать налогом бизнес КИК на всей территории ЕС.

Европейский суд, как орган, создающий право ЕС, сформулировал правовую позицию об ограничении односторонних действий, препятствующих применению этих свобод. Согласно этой позиции Суда ЕС, налогообложение КИК может ограничивать эти свободы только тогда, когда гибридные инструменты были созданы с целью уклонения от уплаты налогов, это так называемые «полностью искусственные механизмы». С Директивой ЕС по предотвращению уклонения от налогообложения (ATAD) большинство стран-членов ЕС в национальные законы включили нормы, которые освобождают доходы КИК от налогообложения, когда они функционируют в других странах ЕС и Европейского экономического пространства (ЕЭП), если они участвуют в реальной экономической деятельности. В дополнение к требованию о реальной экономической деятельности некоторые страны-члены ЕС также требуют наличия подписанного договора с другой страной-членом для применения исключения по КИК.

Страны, не входящие в ЕС, такие как Япония и Корея, имеют аналогичные льготы для бизнеса.

Другие страны, такие как Финляндия, Швеция и Чили, освобождают от налогообложения КИК, если они функционируют в «белом списке» юрисдикций ОЭСР.

Некоторые страны освобождают от налогообложения КИК, если их доход ниже минимального порога. В связи с этим следует отметить, что белые, серые и черные списки юрисдикций используются во многих странах, когда речь идет о КИК. Эти списки могут быть и не связаны с позицией ОЭСР, если государство не входит в эту международную организацию (как, например, Китай). После принятия плана BEPS в 2015 году правила КИК стали гармонизироваться в юрисдикциях стран-участниц. Непосредственно КИК посвящено действие № 3 плана.

Анализ опыта стран ЕАЭС в области налогообложения КИК

Россия входит в Таможенный союз с четырьмя сопредельными государствами с 1 июля 2010 года, в ЕАЭС – с 1 января 2015 года. На основании постоянно проводимого анализа законодательств стран Союза, разрабатываются направления их гармонизации в том числе для соответствия принятым международным стандартам и планам. В числе прочих направлений деятельности ЕАЭС, особое внимание уделяется правилам налогообложения контролируемых иностранных компаний и вопросам злоупотребления соглашениями об избежании двойного налогообложения. На настоящий момент

полноценные правила КИК, закрепленные в налоговом законодательстве, действуют только в России и в РК. Некоторые элементы налогообложения КИК приняты в Беларуси. Кыргызстан и Армения не имеют таких правил.

Правила КИК были введены в Казахстане в 2018 году.

В соответствии со ст. 295 и п. 4 ст. 303 НК РК, а также в целях избежания двойного налогообложения в соответствии с действующими СИДН, налог на прибыль, уплачиваемый в государстве по месту регистрации КИК по ставке менее 20% подлежит зачету в счет уплаты корпоративного подоходного налога в Республике Казахстан, а по ставке более 20% - освобождает прибыль иностранной организации от налогообложения на территории РК. Кроме того, налогооблагаемый доход КИК будет уменьшаться на размер дивидендов, выплаченных в пользу КИК казахстанскими компаниями.

В Республике Беларусь нет единого принятого законодательства о КИК. Однако, некоторые элементы общепринятых правил всё же действуют. Так, например:

В РБ не запрещено учреждать или приобретать иностранную компанию, что важно, без ограничения юрисдикции (в том числе нет ограничений на владение компанией в офшорных зонах, США, ЕС или ЕАЭС), доли участия и контроля.

Положения п.6 ст. 3 НК РБ, которые прямо запрещают применение актов налогового законодательства по аналогии, отдельные элементы правил КИК в РБ, фактически, не создают законодательной базы для полноценной реализации концепции КИК.

В качестве вывода отметим, что самые детализированные и проработанные правила КИК на всей территории ЕАЭС на данный момент закреплены в законодательстве России. И только российские правила предусматривают освобождение от налогообложения иностранные компании, зарегистрированные в сопредельных государствах Союза. Что касается правил КИК, принятых в Казахстане, то они очень похожи на российские, но в целом мягче (например, в части стран и территорий, признаваемых офшорами). Отдельно заметим, что правила КИК в РК больше направлены на выявление «семейного» консолидированного контроля над иностранной компанией, чем в РФ: расширенный перечень близких родственников, доля в иностранной компании, с которыми считается совокупной, увеличенный (по сравнению с РФ) минимальный порог совместного владения. В РБ институт КИК до настоящего времени не нашёл отражения в законодательстве. Несмотря на это, отдельные элементы правил КИК в Беларуси действуют, но, учитывая, что налоговое законодательство Беларуси не содержит специальной правовой конструкции о КИК и ее налогообложении, такой явный пробел уже подталкивает ряд заинтересованных лиц к смене налогового резидентства, переносу

центра жизненных интересов в Россию, Казахстан и другие страны, где не первый год действуют чёткие правила КИК.

Выводы

Таким образом, мы рассмотрели историю и опыт стран в части регулирования контролируемых иностранных компаний. Нормы КИК начали действовать в США, начиная с 60-х годов 20 века. Затем в течение нескольких десятилетий они распространились по всему миру. Правила КИК не могут и не должны применяться изолированно от других мер налоговой политики. Они направлены на предотвращение размывания налоговой базы и переноса прибыли, их функция – превентивная. В то же время они должны применяться в контексте других правил, которые обобщены в рамках BEPS.

Были рассмотрены несколько государств с разными приоритетами налоговой политики, различными правовыми семьями и системами налогообложения. Так, опыт США, будучи важным для многих стран, все же неприменим для них в полной мере. В США действует всемирная система налогообложения, когда доход граждан США облагается налогом в этой стране, вне зависимости от источника его получения, даже в случаях, когда лицо уже перестало быть гражданином США. В большинстве других стран действует территориальная система налогообложения, привязанная к источнику и налоговому резидентству, которое может меняться достаточно легко. Кроме того, мы рассмотрели опыт правового регулирования стран-членов ЕС, Китая и Японии. Каждая из этих стран и международных организаций имеет свои приоритеты регулирования. В части КИК нам может быть полезен опыт Китая и стран-членов ЕС, а также Японии. США – это своеобразный «законодатель мод» по налогам, опыт которого пристально изучают другие государства и международные организации.

Страны-члены ЕС ближе всего нам по особенностям правового регулирования и характерным чертам правовой системы. В каждой из стран-членов ЕС существуют свои частности, которые могут быть полезными, например, налоговые освобождения, льготы для бизнеса. Кроме того, эти страны подходят к общему знаменателю правил КИК через «антиуклонительную» Директиву ЕС. Опыт Японии интересен в части тестов отнесения компании к КИК, которые действуют наряду с формальными правилами. Яснее всего это видно на примере пассивных доходов. Общий принцип, лежащий в основе большинства существующих правил частичного включения пассивной экономической деятельности в КИК, заключается в том, что мобильный и / или «пассивный» доход должен быть отнесен к акционерам/владельцам, поскольку он, как правило, выведен за пределы родной

юрисдикции или какой-либо третьей юрисдикции в юрисдикцию КИК. Правила КИК обычно соответствуют этому принципиальному моменту, определяя пассивный доход КИК, включающий, как минимум, проценты, роялти и дивиденды, и исключая «активный» доход, полученный в ходе активной торговли или бизнеса, исходя из самого определения дохода КИК, которое различается в разных государствах.

Фундаментальная проблема, с которой сталкиваются правила КИК, заключается в том, как идентифицировать доход КИК так, чтобы определить доход “с высокой мобильностью”, который фактически представляет собой перемещение прибыли, в то время как доход, получаемый от фактической деятельности, предпринятой КИК, - нет. Один из подходов, применяемый в некоторых юрисдикциях, основан на анализе налоговых органов в соответствии с законодательно установленными критериями. Таким образом, доход определяется как активный или пассивный на основе его формальной законодательной классификации. Пассивный доход, как правило во многих юрисдикциях, всегда включает дивиденды, проценты и роялти и исключает рекламу, различные услуги и другие виды, которые по своей природе больше связаны с обеспечением процесса торговли или бизнеса. Такие традиционные и формальные категории могут основываться на том, что, если доход, полученный КИК, возникает в результате торговли или осуществления бизнеса в юрисдикции КИК, учет этого дохода исключительно как пассивного может подорвать конкурентоспособность КИК. Таким образом, только определяя доход, который не возникает в результате фактической экономической деятельности, режимы КИК могут найти баланс между сдерживающим фактором для переноса прибыли в дочернюю компанию и поддержанием конкурентоспособности дочерних компаний, осуществляющих фактическую деятельность в их собственных юрисдикциях. Отнесение дохода к пассивному или активному практически всегда — вопрос правоприменительной интерпретации.

Таким образом, Япония с помощью тестов квалификации КИК дополняет формально-определенные подходы к КИК по существу реальной экономической деятельности.

Что касается Китая, то это государство стоит особняком в системе международного регулирования. Прежде всего в Китае действуют формальные нормы КИК, однако на практике Китай не сильно озабочен применением данных правил. Этому государству гораздо интереснее расширять сферу инвестиций как внутри страны, так и за рубежом. Соответственно, нормы КИК не препятствуют такой цели, поскольку правоприменительная практика не нацелена на выявление КИК за рубежом и доначисление налогов.

Обзор международной судебной практики споров по обвинению в уклонении от налогообложения, размыванию налоговой базы, манипулированию законодательством и двойному неналогообложению в сфере налогообложения КИК США

Делом, на которое хотелось бы обратить внимание, является Grecian Magnesite Mining, Industrial & Shipping Co., SA. Апелляционный суд США в округе Колумбия подтвердил решение Налогового суда что доходы иностранной корпорации от выкупа доли в американской компании с ограниченной ответственностью, которая рассматривалась как партнерство, не были источником дохода в США и не были эффективно связаны с торговлей или бизнесом в США. Решение подтверждает решение Налогового суда США от 2017 года. До принятия Закона о налоговых льготах и рабочих местах 2017 года (TCJA) существовала неопределенность в отношении того, подвергался ли иностранный партнер, инвестирующий в партнерство с США, участвующий в торговле или бизнесе США, потенциальный риск налогообложения США в случае выбытия интереса партнера в партнерстве. из прибыли.

ЕС

Одним из обязательных принципов в ЕС является принцип недискриминации, содержащийся в статье 18 Договора о функционировании Европейского Союза. Согласно этому принципу, ни один член ЕС не может подвергаться дискриминации в любой стране ЕС по любой причине, поскольку политический и экономический союз задуман как общий рынок.

В деле Cadbury Schweppes специальные уполномоченные по подоходному налогу Великобритании обратились в Суд Европейского Союза с вопросом, может ли критерий мотивации, принятый в Великобритании, применяться к родительской компании, зарегистрированной в Великобритании, если дочерняя компания была зарегистрирована в юрисдикции с низкими налогами.

Суд пришел к выводу, что государствам-членам разрешено принимать законы, нарушающие принцип свободы создания только в тех случаях, когда предполагаемое злоупотребление связано со случаями, когда имеются доказательства того, что деятельность осуществляется в качестве полностью искусственного механизма только для получения налоговых льгот. В качестве вывода Суд разъяснил природу искусственных соглашений, которые могут иметь место только в ограниченном ряде случаев, например, когда КИК создается только для целей более выгодного налогообложения и не существует физически с точки зрения помещений, персонала и оборудования, а также не намерен

вести подлинную экономическую деятельность. Кроме того, Европейский суд заявил, что такое ограничительное правило против уклонения должно быть пропорциональным, что означает, что правила должны исключать из их сферы действия ситуации, при которых, несмотря на наличие налоговых мотивов, договоренности отражают экономическую реальность.

Ещё одно показательное решение было принято в феврале 2019 года в Германии по делу X-GmbH. Дело касается отступления от запрета на ограничения свободного перемещения капитала со странами, не входящими в ЕС (также называемого «оговоркой о бездействии»), и его применения к правилам контролируемой Германией иностранной компании.

В решении Суд подтвердил, что правила КИК Германии представляют собой ограничение свободного перемещения капитала, которое может быть оправдано общественными интересами, в частности, необходимостью предотвращения уклонения от уплаты налогов. В этом отношении Суд отметил, что немецкое законодательство вводит неопровержимую презумпцию злоупотребления, которая в принципе не является соразмерной. Однако обязательство Германии дать налогоплательщикам возможность представить коммерческие обоснования своих договоренностей следует рассматривать в свете возможности для налоговых органов Германии проверить предоставленную таким образом информацию.

Данное немецкое дело интересно ещё и с точки зрения признания контролируемой компании активной или пассивной. В Германии существует категория «активного дохода», в России – компания признаётся активной или пассивной. Сравнивая критерии активного и пассивного дохода по законодательству Германии с российскими критериями активной компании, мы видим, что в обеих странах есть перечень видов деятельности, на которую может приходиться не более (в России закреплён процент прибыли от пассивной деятельности) или более (в Германии – наоборот – перечень видов активной деятельности, приносящей прибыль) определенной доли деятельности контролируемой компании. В России принят расширенный перечень видов деятельности, подпадающих под понятие «пассивной», в том числе использование информации, оказание консультационных, инжиниринговых и т.д. услуг, НИОКР. В Германии все услуги включены в перечень активной деятельности компании. На наш взгляд распределение видов деятельности компаний, принятое в отечественном праве, не совсем верно. Целью введения понятия «пассивная» деятельность является отделение дохода «с высокой мобильностью», который фактически представляет собой перемещение прибыли, от дохода, получаемого от фактической деятельности. В результате - с одной стороны - расширение налоговой

базы, с другой - ущемление интересов предпринимателей, потому что бремя доказывания, что тот или иной вид дохода является активным либо пассивным, несет на себе налогоплательщик. И, если говорить про ориентиры для развития отечественного законодательства, то в вопросе активной и пассивной деятельности контролируемой компании правила КИК, принятые в Германии, могут стать хорошим примером.

Скандинавские страны

В вопросе применения правил КИК из общего перечня стран ЕС явно выделяется скандинавская часть ЕС: и правилами, принятыми в той или иной стране (но группа стран северной Европы обладает схожими правилами относительно остальных государств ЕС), и пороговыми лимитами для контролирующих лиц, и, как следствие, судебной практикой.

Правила КИК, касающиеся предприятий, которые должны рассматриваться в качестве отдельных облагаемых налогом субъектов, то есть прежде всего корпораций, частично до сих пор формируются с помощью прецедентного права. Например, дело *Nøyesteret [Norwegian Supreme Court] Rt. 2002 s. 747 (Ptarmigan)*, в котором суд заявил, что правила КИК могут применяться в отношении траста в Лихтенштейне. В Северной Европе, используют разные перечни организационно-правовых форм в своём регулировании КИК, что может создавать риски, связанные с BEPS¹. Более того, ни один из режимов КИК в Северной Европе, по-видимому, не включает в себя отдельные правила гибридного несоответствия.

Великобритания

Отдельно от европейского прецедентного права, хотя в отсылках судов и встречаются документы ЕС, стоит судебная практика Великобритании. Интерес представляет одно из свежих решений (март 2020 года) - *Davies and others v HMRC*, в котором верховный трибунал постановил, что статья о коммерческой прибыли в договоре об избежании двойного налогообложения между Великобританией и Маврикией не помешала Великобритании обложить налогом доход, полученный налогоплательщиками в соответствии с законодательством о передаче активов за границу, несмотря на то, что этот доход рассчитывался с учетом торговой прибыли маврикийской компании.

¹ В отчете ОЭСР BEPS рекомендуется определить формы организаций в рамках применяемых правил. Соответственно, в дополнение к включению юридических лиц, правила КИК должны также применяться к определенным прозрачным юридическим лицам и постоянным представительствам (в той степени, в которой доход еще не облагается налогом в юрисдикции материнской компании / головного офиса). Кроме того, рекомендуется включить форму гибридного правила несоответствия, чтобы не допустить, обход правил КИК с помощью различных налоговых режимов в разных юрисдикциях (OECD (2015a)). В целом, рекомендация BEPS в отношении определения КИК не очень точна, а дополнительные пояснения были довольно краткими.

Из этого решения следует, что нет необходимости специально указывать обвинение в уклонении от уплаты налогов в качестве доказательства, и, если налогоплательщик желает полагаться на отсутствие мотивов уклонения от уплаты налогов, ему фактически необходимо доказать это. Это решение также подтверждает, что не существует единого правила, определяющего порядок учета предполагаемого дохода в соответствии с налоговым соглашением. Необходимо проанализировать влияние конкретной статьи и формулировки конкретных законодательных положений, рассматриваемых в каждом случае.

Китай

В 2018 году была проведена реформа, в ходе которой Государственная налоговая администрация Китая стремилась привести в соответствие некоторые китайские правила и практики КИК с международными стандартами, а также привнести новые инновации, в том числе международный стандарт «183-дневного теста», принятый для определения налогового резидентства, который повлиял на налогообложение не только физических лиц, но и на правила налогообложения КИК в Китае.

WeChat и обновления веб-сайтов Государственной налоговой администрации Китая (STA), а также провинциальных налоговых органов сосредоточены на предоставлении услуг и помощи налогоплательщикам, например, путем облегчения доступа к услугам. Это изменение по сравнению с предыдущим подходом, когда многие случаи правоприменения были выделены с целью повышения осведомленности налогоплательщиков об эффективности налоговых проверок и строгости наказаний, с тем чтобы стимулировать поведение, соответствующее требованиям.

Эксперты KPMG отмечают, что в 2019 году также наблюдался спад в количестве случаев принудительного исполнения, о которых сообщалось в китайских налоговых СМИ, главным образом в China Taxation News (CTN). Также, в отличие от предыдущих лет, не было заметных судебных решений по трансграничным налоговым вопросам.

Австралия

Летом 2019 года Австралийское налоговое управление выпустило инструкцию по применению правил КИК, в которой уточняется термин «бизнес, чей доход в основном получается за счет кредитования денег» в определении «бизнес-посредник». Это важно для применения правил КИК. Применяя «тест на активный доход» в соответствии с правилами КИК, дочерние компании австралийских финансовых учреждений могут исключать свой «процентный доход» из своего «пассивного дохода», если их единственным или основным бизнесом является бизнес с финансовым посредничеством.

11 марта 2020 года в единогласном решении Высокий суд Австралии вынес решение о техническом значении выражения «в достаточной степени под влиянием», которое используется для определения того, кто является «аффилированным лицом» в соответствии с правилами распределения иностранных доходов в Австралии. Решение оказывает значительное влияние на большие группы компаний, включенные в список, особенно в структуре компаний с двойным листингом (DLC), и касается применения правил Австралийской контролируемой иностранной компании.

Выводы

Российские правила КИК разрабатывались и развиваются на основе мирового опыта, в соответствии с его канонами. Однако создать идентичные системы налогообложения КИК в странах с различными правовыми системами невозможно. Мировое сообщество постоянно работает над гармонизацией правил и законодательства для избежания противоречий хотя бы в базовых принципах. Судебная практика, в особенности опыт ЕС, позволяет выявить проблемы разногласий в регулировании правил КИК разных стран, а уроки судебных разбирательств могут быть полезны для правовых квалификаций похожих явлений.

Впервые правила налогообложения КИК были приняты в 1962 г. в США. Цель введения правил состояла в том, чтобы пресечь злоупотребление пробелами в фискальном регулировании, позволявшими компаниям использовать контролируемые иностранные фирмы для ухода от налогообложения прибыли в США.

Впоследствии увеличение оттока капитала и увеличение количества стран, предлагающих низкие налоговые ставки, побудило страны действовать согласованно и развивать правила налогообложения КИК вместе. Однако, регулирование налогообложения КИК сталкивается с вопросами и противоречиями, и для этого понадобится анализ судебной практики. С её помощью мы сможем найти ценные разъяснения и решения проблем КИК, выявленных в российском праве, подкрепив их международным опытом: так, например, судебная практика Австралии может послужить примером дополнений в отечественные критерии фактического контроля, а прецеденты ЕС – рассмотреть сценарии соотношения СИДН и национального права.

Таким образом, по результатам анализа судебной практики, можно сделать выводы, что проблемы в практике применения законодательства о КИК в разных странах схожи с проблемами, которые были выявлены нами в практике России. Это можно объяснить тем, что страны вводят в своё правовое поле правила налогообложения КИК неравномерно и опираются на опыт друг друга, который всё ещё является новым.

Основная часть дел складывается вокруг вопроса о соотношении положений заключенных Соглашений об избежании двойного налогообложения и законодательства о ЕС, а некоторые суды (правда, только в последнее время) берут на себя разъяснение терминологии, применяемой в международных правилах КИК. Кроме этого, вопросы распределения прибыли и применения исключения из правил КИК также доходят до судебных разбирательств. Проблемы практики КИК являются максимально международными, поэтому представляется очень важным направление гармонизации не только терминологии в данной отрасли, но и раскрываемых определений. Перечни критериев, которые тот или иной суд избирает в качестве ключевой аргументации в делах о применении правил КИК также могут оказать значительное влияние на налоговую политику стран в этом вопросе, а также использоваться в качестве примера для предлагаемых изменений в налоговое законодательство России. Страны, на чей опыт предполагается опираться, являются примерами для остального мира в данном вопросе: в выборке присутствуют и США со старейшим законодательством о КИК, и ЕС, где всегда очень аккуратно и детально решается вопрос о корреляции законодательства разных уровней, и восточная часть мира на примерах Китая и Австралии, которые отличаются правовыми системами и взглядами на проблемы налогообложения, что делает их опыт ещё более интересным. Несмотря на то, что законодательство о КИК разрабатывалось на примере стран, в которых институт КИК уже был, каждая страна ищет свои пути развития законодательства в данной сфере в зависимости от своих экономических целей. Единой тенденции в решениях судов разных стран, к сожалению, выявить не удалось: суды не отдают предпочтений ни налогоплательщикам, ни налоговым органам, ориентируясь, в основном, на точные формулировки законов, отмечая, что каждый конкретный случай в вопросе применения правил КИК является уникальным и требует своего подхода.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

НК РФ находится в общем тренде международно-правового регулирования в части КИК. Одним из центральных понятий института КИК является пассивный доход. Перечень и виды пассивного дохода закреплены в ст. 309.1 НК РФ. К нему, в частности, относятся НИОКР, оказание консультационных, инжиниринговых и других видов услуг, использование информации. Таким образом посредством дифференциации между пассивным и активным видами дохода законодатель пытается выделить специальное регулирование для «дохода с высокой мобильностью». Такой доход от фактической деятельности помогает размывать налоговую базу и перемещать прибыль в офшорные юрисдикции.

В связи с этим на пути дальнейшего развития законодательства и совершенствовании правоприменительной практики может стоять вопрос приоритетов. Если расширять институт КИК посредством расширения налоговой базы, то это может привести к снижению инвестиционной привлекательности страны, с другой стороны, при отсутствии регулирования либо правоприменения (как в Китае) это может привести к размыванию налоговой базы и выводу миллиардов выпадающих и неуплаченных налогов в зарубежные юрисдикции.

Однако есть и другие пути решения возникающих проблем. Во-первых, целесообразно исключить из перечня пассивных видов дохода услуги. Современная экономика в значительной мере зависит от сферы услуг, поэтому отнесение услуг к пассивному доходу, как минимум, нелогично.

Кроме того, следует учитывать международно-правовой опыт государств и рекомендации международных организаций (главным образом ОЭСР).

В настоящее время в НК РФ закреплён исключительно формально-юридический подход к квалификации пассивного дохода. Он достаточно прост: есть перечень видов «пассивной» деятельности, и они подпадают под нормы КИК в силу простой категоризации. Однако в большинстве государств, имеющих в своем национальном законодательстве нормы о КИК, применение перечня видов деятельности дополняется субстантивным, сущностным подходом к квалификации КИК. Так, действуют различные «тесты», когда налоговый орган видит и понимает, как бизнес работает, осуществляет ли реальную экономическую деятельность. Если осуществляется реальная экономическая деятельность, то даже если элемент относится формально к пассивным видам (например, дивиденды), то такая деятельность не причисляется к пассивным де факто.

Когда деятельность компании осуществляется с помощью активов, оборудования, персонала, рабочих мест, то доход не включается в налоговую базу акционера (такие особенности, в частности, закреплены в ряде стран-членов ЕС). При этом во многих странах налогоплательщик несет бремя доказывания налоговому органу, что ее доход является активным, а не пассивным, но бывает и обратное: налоговый орган должен доказать, что доход пассивный.

Представляется, что нормы КИК не должны ухудшать положение налогоплательщика, снижать его конкурентоспособность в сравнении с зарубежными компаниями. В то же время и юрисдикция не должна снижать свою конкурентоспособность по сравнению с зарубежными странами. Здесь важен баланс интересов разных лиц.

Таким образом, выравнивание конкурентной среды налоговых юрисдикций не должно осуществляться за счет снижения уровня деловой активности в различных секторах экономики.

Вторым важным аспектом является проблема применения норм Соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН) применительно к институту КИК. Следует сказать, что большинство СИДН прямо не предусматривают такой возможности. Вместе с тем Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР отмечается, что нормы о КИК не противоречат в существенных моментах международным налоговым соглашениям, поэтому могут применяться даже в отсутствие их прямого закрепления в тексте СИДН.

Таким образом, массированное внесение изменений и дополнений в тексты заключенных Россией международных налоговых соглашений не имеет практического смысла, за исключением положений, снимающих проблему двойного резидентства.

В то же время у налогоплательщика должно быть право на оспаривание статуса КИК. Налоговый резидент России имеет право признать себя контролирующим лицом организации. Для этого необходимо направить уведомление в налоговый орган по месту своего учета (ст. 25.13 НК РФ). Конечно, это право дополняется ответственностью согласно ст. 129.6 НК РФ, что говорит о недостатках юридической техники: отсутствие реализации права не может приводить к ответственности, если под правом не подразумевается обязанность. Признание других лиц контролирующими не входит в полномочия данного конкретного лица.

Однако есть и другой путь: иностранные налоговые органы могут проинформировать российских коллег о том, что налоговый резидент РФ является контролирующим лицом. Тогда российский налоговый орган самостоятельно направляет требование налогоплательщику о предоставлении указанного уведомления в срок,

который устанавливается самим налоговым органом. Таким образом, получается, что настоящее право по уведомлению о статусе контролирующего лица есть у налогового органа, а не у налогоплательщика.

Решением этой проблемы могут быть пояснения налогоплательщика о фактах, которые содержатся в требовании налогового органа. К пояснениям могут прилагаться документы, удостоверяющие отсутствие оснований для признания налогоплательщика контролирующим лицом. Вследствие этого налоговый орган будет обязан рассмотреть представленные налогоплательщиком документы и пояснения.

Затем есть два пути: налоговый орган установит нарушение и составляет акт, который налогоплательщик может оспорить либо налоговый орган согласится с доводами налогоплательщика.

Кроме того, для признания миноритарных акционеров контролирующими лицами КИК дополнительно к условиям о наличии у каждого из них доли $\geq 10\%$ и о том, чтобы более 50% участия в этой КИК в целом принадлежало российским резидентам, добавить обязательный критерий о наличии аффилированности акционеров, имеющих в совокупности $\geq 50\%$ участия в КИК, или условие о доказанности фактического принятия такими миноритариями согласованных решений в отношении распределения прибыли КИК. По сути, указанное будет представлять собой аналог концепции ОЭСР acting-in-concert.

Следует сказать, что судебная практика не является масштабной по указанным проблемам. По сути, принцип добросовестности налогоплательщика в ней не отражен, ведь налогоплательщик обременен фактической обязанностью по доказыванию своего незнания фактических обстоятельств, предполагающих участие других налоговых резидентов РФ в КИК и размера их долей. Соответственно, обмен информацией и совместные действия налогоплательщика и налогового органа могут помочь в разрешении такой проблемы.

Правила КИК задействуются в том случае, если эффективные налоговые ставки контролируемых компаний ниже, чем в юрисдикции домицилия. В России для освобождения от налогообложения эффективная налоговая ставка в зарубежной юрисдикции должна быть не ниже 75% от средневзвешенной ставки налога на прибыль РФ.

Таким образом может достигаться баланс между конкуренцией компаний и налогообложением дохода от иностранных источников.

Выше мы говорили о СИДН и их возможном изменении и дополнении. Одной из тем, которая может стать предметом для переговоров, является пересечение дефиниций и подходов к налоговому резидентству в России и других странах.

В соответствии со ст. 246.2 НК к налоговым резидентам относятся:

- российские организации;
- иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами РФ в соответствии с СИДН;
- иностранные организации, местом управления которыми является РФ;
- иностранные организации, имеющие постоянное местонахождение в иностранном государстве и осуществляющие деятельность в РФ через обособленное подразделение, самостоятельно признавшие себя налоговыми резидентами РФ.

Россия является юрисдикцией, где находится место управления иностранной организацией, если есть одно из приведенных ниже условий в деятельности иностранной компании:

1) регулярное осуществление деятельности исполнительного органа, если объем такой деятельности не меньше существенно, чем в другом государстве;

2) руководящие (главные) должностные лица управляют компанией в основном с территории России. Квалифицирующие признаки таких лиц следующие: в их компетенции контролировать, планировать деятельность компании, управлять ей, а также нести за это ответственность. Руководящим (оперативным) управлением является принятие решений в отношении текущей деятельности компании, что входит в компетенцию исполнительных органов.

Однако может быть так, что подобным критериям отвечает как Россия, так и зарубежная юрисдикция. При такой коллизии вступают в действие дополнительные критерии в соответствии со ст. 246.2 (п.5) НК РФ:

- Делопроизводство совершается на территории РФ;
- Управленческий учет и бухгалтерский учет ведутся в России;
- Оперативное управление сотрудниками осуществляется в России.

Наличие одного из этих критериев приводит к признанию юрисдикции России в части управления такой иностранной компанией.

Безусловно, аналогичные критерии и требования могут действовать также в других странах, что потенциально может привести к конфликту между юрисдикциями в «борьбе» за статус страны домицилия для налогового резидента.

Следует сказать, что стран, где совпадают критерии налогового резидентства с российскими в большей или меньшей степени, достаточно много. В частности, в Канаде, Австралии, Великобритании место регистрации, ведение деятельности, управление и контроль являются признаками резидентности.

Критерии управления и контроля над компаниями – проза жизни в законодательстве и практике многих государств. Поэтому вероятность конфликтов налоговых двух или более стран достаточно высока.

Эта проблема может быть решена двумя путями:

- Внесением изменений и дополнений в СИДН, что требует определенных дипломатических усилий;
- Решение конфликтов *ad hoc*, задействуя согласование между государствами и механизм разрешения споров.

Что касается изменения и дополнения международных налоговых соглашений (СИДН), то здесь есть ряд проблем. Во-первых, это кропотливый и затяжной процесс, который подпадает под право международных договоров, имеющего характер международного обычного права.

В общем международном праве действует императивная норма: «Каждый действующий договор обязателен для его участников и должен ими добросовестно выполняться». Этот принцип – *pacta sunt servanda* - закреплен в статье 26 Венской конвенции о праве международных договоров 1969 года (Россия участвует). При этом участник международного договора не может ссылаться на положения своего внутреннего права для невыполнения им международного договора.

Термин «договор» означает международное соглашение, заключенное между государствами в письменной форме и регулируемое международным правом, независимо от его конкретного наименования (ст. 1 Венской конвенции). Соответственно, термины «соглашение», «конвенция», «пакт» понимаются как означающие международные договоры.

Во-вторых, в случае неудачных переговоров по изменению и дополнению международных налоговых соглашений одна из сторон может их прекратить или приостановить.

Соглашения об избежании двойного налогообложения (далее – СИДН) – это международные договоры, заключенные между двумя государствами. Они заключаются и прекращаются по основаниям, которые предусмотрены в общем международном праве.

Как правило, в самих международных договорах существуют положения, которые посвящены прекращению их действия. Основанием прекращения может быть, в

частности, истечение срока действия договора. Кроме того, договоры могут прекращаться по соглашению участников.

Если договор прекращается в одностороннем порядке на правомерных основаниях, предусмотренных в самом тексте договора, то эта процедура называется «аннулирование» или «денонсация». Вместе с тем, если отказ от исполнения договора необоснован, то суд может признать таковой необоснованным.

Обычно в международном праве основания для одностороннего выхода из договора являются достаточно серьезными. К ним, в частности, относятся:

- Невозможность исполнения положений договора;
- Коренное изменение обстоятельств, которые привели к заключению договора;
- Нарушение договора другими государствами;
- Появление новой императивной нормы международного права (нормы *ius cogens*), которой противоречит международный договор.

Таким образом, основания денонсации международного договора, как правило, достаточно серьезные.

В соответствии со статьей 56 Венской конвенции денонсация международного договора совершается:

- В соответствии с положениями договора; или
- В любое время с согласия всех участников по консультации с прочими договаривающимися государствами.

Соглашения об избежании двойного налогообложения, как правило, в последних своих статьях содержат положения о денонсации.

Таким образом, международные налоговые соглашения, заключенные Россией с другими государствами, предусматривают достаточно простые условия для их денонсации: без объяснения мотивов их одностороннего прекращения государство может выйти из соглашений, но при соблюдении некоторых необременительных условий.

Вместе с тем массовая односторонняя денонсация соглашений об избежании двойного налогообложения может в перспективе подорвать сотрудничество в налоговой сфере с другими государствами. Международные налоговые соглашения зарекомендовали себя надежным инструментом, поэтому выходить из них без существенных оснований является преждевременным. Как минимум, перед возможным окончательным прекращением действия договора можно использовать их приостановление их исполнения на определенное время. Это позволит, не денонсируя соглашение, посредством

складывающейся практики применения, оценить все плюсы и минусы потенциального аннулирования. Если практика будет складываться неблагоприятным образом для отечественных налоговых резидентов, то можно будет возобновить старый договор, а не вести переговоры о новом с десятком юрисдикций. Приостановление на время освобождает государство от обязанности исполнения договора, но не затрагивает уже приобретенные права и обязанности. В этом случае договаривающиеся государства должны воздерживаться от действий, которые повлекут неблагоприятные последствия для последующего возобновления международного договора.

До кульминации широкомасштабной борьбы с офшорными юрисдикциями (до 2015 года) физические лица пользовались возможностью размывания налоговой базы и перемещения прибыли с помощью КИК. Однако в это время вступил в силу федеральный закон, который имплементировал положения о КИК [5]. Теперь контролирующее лицо должно уплачивать налог, если доля его участия составляет более 25% (либо более 10%, когда доля участия резидентов России в совокупности в этой компании превышает 50%).

Физические лица – налоговые резиденты РФ – имеющие долю в контролируемой зарубежной компании вправе:

— До 2017 года ликвидировать эту компанию, за исключением денежных средств перевести активы на себя и не уплачивать налог на доходы со всей стоимости активов, которые были получены вследствие ликвидации КИК;

— Продолжать работать, принимая во внимание новеллы, предоставляющие не только права, но и обязанности. В частности, для КИК можно установить, что финансовый год начинается не с 1 января, а позже – в этом случае налоговый период (год) будет заканчиваться на 2 года позже. Например, если налоговый период (год) личным законом компании установлен со 2 января 2016 г, соответственно, налоговый год заканчивается 2 января 2017 года, при этом налог с доходы от КИК будет определяться только в 2018 году, налог на доходы физического лица (контролирующее лицо КИК) с доходов по КИК в 2019 году, а уплатить налог необходимо только в 2020 году. Такая отсрочка платежей существенна значима для налогоплательщика (и легальна).

До сих пор используются схемы уклонения от уплаты налогов: передача активов в инвестиционные фонды, создание трастов, банкротство, смена резидентства.

Рассмотрим некоторые из этих схем в общих чертах.

1) Передача активов в инвестиционные фонды. Согласно налоговому законодательству, физические лица – налоговые резиденты РФ – при своей доле участия в КИК более 10% должны уведомлять об этом российские налоговые органы (п. 3.1. ст. 23 НК РФ). При этом физическое лицо совместно с другими участниками КИК передает

активы в инвестиционный фонд, который становится их формальным бенефициаром. Активы каждого инвестора передаются в отдельные субфонды, они друг от друга отделены. Инвестор одного субфонда не отвечает по обязательствам другого субфонда. Доля каждого лица не должна превышать 10%. Налоговое законодательство не содержит обязанности уведомления налоговых органов об участии в субфонде.

2) Смена резидентства РФ используется достаточно широко. Этот способ достаточно прост в исполнении: физическому лицу нужно находиться за пределами России более 183 дней в течение 12 месяцев. В этом случае физическое лицо автоматически теряет статус налогового резидента. Соответственно, нормы налогового законодательства о КИК перестают действовать, поскольку нет ни резидента, ни контролирующего лица.

3) Дробление активов КИК, уменьшение доли участия. Налоговая база КИК должна определяться отдельно применительно к каждой иностранной контролируемой компании (ст. 309.1 НК РФ). Наряду с этим для снижения доли в КИК ниже 10% привлекаются другие лица (доверенные лица, родственники). Кроме того, возможно дробление компании на несколько небольших компаний, что позволит не только не выйти за рамки необлагаемого налогом дохода в размере 10 млн. руб., но и структурировать (перераспределить) пассивные доходы до уровня, не превышающего 20% от всей деятельности.

4) КИК и трасты. НК РФ не квалифицирует траст как юридическое лицо. В большинстве юрисдикций нет законодательных требований о регистрации траста. Поэтому физическое лицо – контролирующее КИК – может учредить траст и переводит свои активы во владение трасти (доверительного собственника).

В дискреционном трасте бенефициары и учредитель не вправе осуществлять контроль за трасти, однако могут быть устные договоренности с последним. Поскольку учредитель траста не может осуществлять владение, пользование и распоряжение имуществом траста, он не может его контролировать и, как следствие, вернуть обратно в юрисдикцию домицилия. Эти условия характерны для безотзывного дискреционного траста.

Однако в соответствии с НК РФ (пп. 2, п.31, ст. 23) учредитель все равно должен уведомлять налоговые органы о создании трасты.

Трасты делятся на два основных вида: фиксированные и дискреционные. В фиксированном заранее уточняются виды и доли дохода, которые распределяются между бенефициарами. В дискреционном трасте таких условий нет, поэтому до момента выплаты дохода не должны уведомлять налоговые органы. Доверительный собственник

вправе выбирать размеры выплат и бенефициаров. В то же время выплат вообще может не быть.

В трасте могут закрепляться существенные условия: протектор вправе принимать решения, которые будут обязательными для реализации доверительным собственником. Вместе с тем траст может признаваться судом как мнимый при некоторых условиях:

- Центр управления перенесен за пределы юрисдикции РФ;
- Доверительному собственнику передаются устно либо через представителя;
- Отсутствие обоснования рациональности и экономического смысла в деятельности траста.

Как представляется, многие проблемы размывания налоговой базы и перемещения прибыли могут быть решены двумя основными мерами: посредством сокращения периода для признания налоговым резидентом (менее 183 дней, однако здесь лучше смотреть релевантный международный опыт) и исследования экономической сути совершаемых сделок.

Банкротство также является одной из схем, используемой при уклонении от уплаты налогов. Соответственно, контролирующие лица могут обанкротить КИК, а бюджет не получит налоги. В принципе налоговому органу может быть сложно доказать, что банкротство инициируется с целью неуплаты налога. Однако в этом может помочь доктрина «снятия корпоративной вуали».

В данном случае налоговый орган будет добиваться переквалификации сделок. В этом ему может помочь концепция «преобладания существа над формой», что позволит привлечь к налогово-правовой ответственности компанию, которая по существу была прикрытием.

Д. Келли выделяет две основные ситуации, когда применяется доктрина «снятия корпоративной вуали»: «попытка контролирующего лица избежать ответственности или скрыть действительное положение дел» [6].

Со своей стороны, компании используют схемы налогового планирования посредством создания центров прибыли и убытков. Доходы перенаправляются в офшоры с помощью сделок, совершаемых между собой взаимозависимыми лицами.

Как следствие такие сделки могут приводить к банкротству, а интересы кредиторов, особенно из зарубежных юрисдикций (в данном случае бюджет) обеспечить вряд ли возможно. Поэтому налоговые органы, применяя доктрину «снятия корпоративной вуали», переходят к фактической сути отношений между сторонами, тем самым приближая налогово-правовую ответственность.

Многие полагают, что «снятие корпоративной вуали» - «допускает возможность возложения ответственности по обязательствам компании на контролирующее ее лицо [7]».

Только суд может снять «корпоративную вуаль», в административном порядке это сделать не удастся.

Конституционный суд РФ напрямую не рассматривал понятие «корпоративной вуали», однако отметил вред для бюджета от налоговых правонарушений (постановлении от 08.12.17 №39-П КС РФ).

Высший Арбитражный Суд РФ в деле «Парекс Банка» (постановление ВАС РФ от 24 апреля 2012 года № 16404/11) постановил: «предпринимательскую деятельность на территории РФ осуществляют именно ответчики, используя аффилированных лиц (доктрина «срывания корпоративной вуали»)…».

ЕСПЧ также отмечал, что общее международное право признает обособленность юридических лиц в праве государств, кроме случаев, когда «когда корпоративная вуаль лишь средство или движущая сила для обмана и уклонения» (дело «Лисейцева и Маслов против РФ»).

Таким образом, сущность концепции снятия корпоративной вуали сводится в расширении ответственности должника (компании) перед кредиторами на учредителей компании в случаях, когда юридическая ответственность ограничена автономностью и независимостью юридического лица. Юридическая автономность и независимость компании является фундаментальным принципом корпоративного права в различных правовых системах. Впервые она была подтверждена в стране общего права – Англии – в 1897 году в деле «Соломон против Соломона». В этом деле Совет лордов постановил юридическую независимость Соломона – физического лица – от учрежденной им компании «Solomon» (в настоящее время она работает и производит спортивную обувь).

Лишь позднее появилась концепция «Piercing the corporate veil» (протыкая корпоративную вуаль).

Доктрина выработала два основания для снятия корпоративной вуали: 1) совершение мошеннических действий; 2) использование корпоративной структуры только в личных интересах физического лица. Соответственно, применение этой доктрины обусловлено либо злоупотреблением правом, либо правонарушением.

Снятие корпоративной вуали является частью «проникающей ответственности» в гражданском праве, который способствует установлению ответственности участников по долгам общества, а материнской компании – по действиям дочерней.

В целом практика зарубежных стран свидетельствует об ограниченной применимости концепции снятия корпоративной вуали. Так, в США она не может быть применена к некоммерческим организациям и партнерствам, в Австрии же она применяется к хозяйственным обществам и товариществам. Однако в России такая норма об ответственности распространена на все юридические лица (ст. 53.1 ГК РФ).

Статья 53.1 ГК РФ устанавливает ответственность некоторых специальных субъектов за убытки, которые они причинили компании. К ним относятся: лица, которые уполномочены действовать от имени организации, а также способные фактически оказывать влияние на принятие решений, члены коллегиального правления.

В гражданском законодательстве применение концепции «корпоративной вуали» достаточно узкое: вопрос ответственности может быть поднят в корпоративном праве только учредителями компании либо самим юридическим лицом, поэтому кредиторы не смогут ей воспользоваться.

Однако в налоговом праве она применяется на несколько других основаниях. В то же время стандарты доказывания, как в гражданско-правовом споре, так и административно-правовом, должны быть достаточно высокими.

Так, кредиторам (а государство также может признаваться кредитором по делам о банкротстве) необходимо доказать два вида обстоятельств для снятия корпоративной вуали. Первое – это доказывание связи между лицами, способными оказывать влияние и компанией-должником. В связи с этим возникает вопрос установления реальной возможности влияния, что может зависеть от доли в уставном капитале, иных обстоятельств, которые позволяют влиять на деятельность компании. Второе – нужно доказать наличие причинно-следственной связи между убытками компаниями и действиями лица, а в правоприменительной практике это нетривиальная задача. Соответственно, кредитор должен доказать недобросовестность действий лица, которые не согласуются с принципом разумности. Вместе с тем критерии добросовестности либо недобросовестности находятся на усмотрении суда, который принял дело к своему производству.

Таким образом, применение концепции «снятия корпоративной вуали» является достаточно сложным.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Федеральный закон от 15.02.2016 N 32-ФЗ.
2. https://soveturista77.ru/2018_stat/nalogooblozheniia_inostrannykh_kompanii/page36.html
3. https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/inttax/mpa/dn/
4. <http://nalogoved.ru/art/925.html>
5. Федеральный закон "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)" от 24.11.2014 N 376-ФЗ.
6. Келли Д. Английское право содержит четкий набор принципов, регулирующих снятие корпоративной вуали // Закон. 2013 №10. С. 45.
7. Будылин С.Л., Иванец Ю.Л. Срывая покровы. Доктрина снятия корпоративной вуали в зарубежных странах и в России // Вестник ВАС РФ. 2013. №7. С. 82.