

22 мая 2015 года

LT in focus



Поправки, внесенные в законодательство о деофшоризации и добровольном декларировании имущества и счетов/вкладов в банках

Вниманиею юридических и физических лиц

20 мая 2015 года Госдумой РФ был принят во втором чтении законопроект № 714002-6 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — «Законопроект»). Законопроект содержит изменения, внесенные в правила о контролируемых иностранных компаниях и концепцию налогового резидентства организаций; закреплена инициатива добровольного декларирования капиталов физических лиц; расширен порядок применения симметричных корректировок; приводятся изменения в порядке регулирования акцизов и определения амортизируемого имущества.

В настоящем обзоре мы рассмотрим поправки, касающиеся регулирования деятельности контролируемых иностранных компаний («КИК»), вопросов налогового резидентства организаций и добровольного декларирования капиталов физических лиц.

Ниже мы приводим краткое описание наиболее существенных поправок.

- Разрешена безналоговая ликвидация иностранных организаций, принадлежащих российским физическим лицам. В некоторых случаях такая ликвидация может быть завершена после 1 января 2017 года.
- Изменены критерии признания лица контролирующим в отношении структуры без образования юридического лица. Таковыми признаются учредители структуры (за некоторыми исключениями), а также лица, не являющиеся учредителями, но одновременно осуществляющие контроль над структурой и имеющие право на получение ее дохода/имущества (т. е. бенефициары структуры, сохраняющие контроль над ней). Соответствующие правила распространяются и на юридических лиц, для которых в соответствии с их личным законом не предусмотрено участие в капитале.
- Лицо не будет признаваться контролирующим лицом иностранной организации, если участие в ней реализовано исключительно через прямое и/или косвенное участие в российской публичной компании.
- Освобождается от налогообложения:
 1. прибыль КИК в виде дивидендов из российских источников, фактическим получателем которых признается контролирующее лицо;
 2. прибыль контролируемых иностранных субхолдинговых компаний, участвующих в капитале иностранных компаний, получающих доход от активной деятельности (не менее 80%), при соответствии определенным критериям доли и срока участия в капитале, а также юрисдикции налогового резидентства.
- Проведение совета директоров в РФ исключено из оснований для признания организации налоговым резидентом РФ по критерию места управления.
- Дополнительные критерии для признания организации налоговым резидентом РФ будут применяться, только если основные критерии выполняются и в РФ, и в каком-то ином государстве.
- Возможность добровольного признания налоговым резидентом РФ распространена на все иностранные организации (в том числе из низконалоговых юрисдикций).
- Вводится освобождение от налогообложения для операций по передаче имущества от номинального владельца в пользу российского физического лица в рамках процедуры добровольного декларирования.
- Предусматриваются процессуальные гарантии невозможности использования специальной декларации в качестве основания для проведения налоговых проверок, привлечения к налоговой ответственности и взыскания налогов.



Далее приведены более детальные комментарии по содержанию ключевых поправок и предложений:

1. Правила о КИК

Определение контролирующих лиц

- Лицо не признается контролирующим лицом иностранной организации, если его прямое и/или косвенное участие в такой организации реализовано исключительно через российскую публичную компанию (одну или несколько).
- По общему правилу, учредитель структуры без образования юридического лица признается контролирующим лицом такой структуры. Он может не признаваться таковым только при одновременном соблюдении следующих условий:
 1. учредитель не вправе получать/требовать получения прямо или косвенно прибыль (доход) из структуры;
 2. учредитель не вправе распоряжаться прибылью (доходом) структуры;
 3. имущество было передано структуре на условиях безотзывности (т. е. учредитель не имеет права на получение активов такой структуры обратно в свою собственность на основании личного закона, ее учредительных документов/договора в течение всего срока существования структуры, а также в случае ее ликвидации/расторжения договора);
 4. учредитель не осуществляет контроль над структурой (под которым понимается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения в отношении распределения полученной структурой прибыли (дохода)).

При этом сохранение учредителем самого права на получение любого из прав, предусмотренных пп. 1–3 выше, приводит к признанию его контролирующим лицом структуры без образования юридического лица.

- Помимо учредителя контролирующим лицом структуры без образования юридического лица может признаваться иное лицо, если такое лицо осуществляет контроль над структурой и выполняется хотя бы одно из условий:
 1. лицо имеет фактическое право на доход из структуры (при этом понятие «фактическое право на доход» следует понимать в смысле п. 2 ст. 7 НК РФ, т. е. оно может включать широкий круг лиц, прямо или косвенно получающих экономическую выгоду от иностранной структуры без образования юридического лица);
 2. лицо имеет право распоряжаться имуществом структуры;
 3. лицо вправе получить имущество структуры в случае ее ликвидации/расторжения договора.
- Законопроектом уточняется, что действие правил определения контролирующих лиц в структурах без образования юридического лица распространяется и на лиц, контролирующих юридические лица, участие в капитале которых не предусмотрено личным законом последних.

Освобождение прибыли КИК

- Скорректирован перечень оснований для освобождения прибыли КИК от налогообложения, в частности:
 1. исключено освобождение для ряда иностранных структур без образования юридического лица (однако это компенсируется изменением порядка определения контролирующих лиц иностранной структуры без образования юридического лица (см. выше));
 2. уточняется, что для получения освобождения прибыли КИК от налогообложения организация, образованная в соответствии с законодательством государства — члена ЕАЭС, должна являться налоговым резидентом этого государства;
 3. освобождается от налогообложения у контролирующих лиц прибыль активных иностранных компаний, активных иностранных холдинговых компаний и активных иностранных субхолдинговых компаний. Юрисдикция налогового резидентства активных иностранных холдинговых компаний и активных иностранных субхолдинговых компаний не должна быть включена в т. н. «черный список» Минфина России. При этом *активной иностранной компанией* признается компания, доля пассивных доходов которой за финансовый год составляет не более 20% в общей сумме доходов.

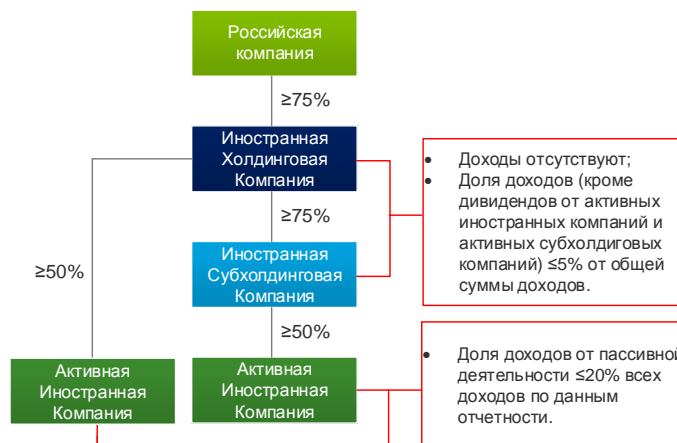
Активной иностранной холдинговой компанией признается:

- иностранная компания, которая принадлежит напрямую не менее чем на 75% российской организации в течение периода, составляющего не менее одного года;
- не имеет доходов, либо доля ее пассивных доходов (за исключением дивидендов от активных иностранных субхолдинговых компаний и активных иностранных компаний) составляет не более 5%;
- доля ее прямого участия в капитале активных иностранных компаний составляет не менее 50% непрерывно в течение года или более;
- доля ее прямого участия в капитале активных иностранных субхолдинговых компаний составляет не менее 75% непрерывно в течение года или более.

По аналогии *иностранной субхолдинговой компанией* признается компания, которая:

- принадлежит напрямую не менее чем на 75% иностранной холдинговой компании непрерывно на протяжении не менее 365 календарных дней;
- не имеет доходов, либо доля ее пассивных доходов (за исключением дивидендов от активных иностранных компаний) составляет не более 5%;
- доля ее прямого участия в капитале активных иностранных компаний составляет не менее 50% непрерывно в течение года или более.

Наглядный пример структуры, в рамках которой прибыль КИК освобождается от налогообложения у контролирующих лиц, представлен ниже:



В отношении определения активной иностранной холдинговой компании, учитывая требование об одновременном соблюдении всех условий, не ясно, будет ли освобождение от налогообложения применяться в ситуации, когда иностранная холдинговая компания участвует в активных иностранных компаниях напрямую, без участия в каких-либо активных иностранных субхолдинговых компаниях.

- Вносится положение о том, что дивиденды, источником выплаты которых являются российские организации, не учитываются в составе прибыли КИК, если фактическое право на такие дивиденды имеет контролирующее лицо.
- Следует отметить, что по-прежнему без внимания законодательных органов осталась возможность освобождения от налогообложения в РФ дивидендов, фактически полученных контролирующим лицом, если они выплачиваются из прибыли КИК, которая ранее была включена в налоговую базу контролирующего лица.

Другие положения

- В перечень документов, которые должны подаваться контролирующим лицом совместно с налоговой декларацией по налогу на доходы физических лиц/налогу на прибыль организаций, вносятся небольшие уточнения. Так, финансовая отчетность должна подаваться за период, за который учитывается прибыль при расчете налога, по которому подается декларация. Аудиторское заключение может быть подготовлено не только в обязательном порядке в соответствии с личным законом, но и на добровольной основе. При этом Законопроект не содержит зеркальных поправок в

ст. 309.1 НК РФ, т. е. не закрепляет возможность расчета прибыли КИК по данным финансовой отчетности КИК, если такая отчетность подлежит аудиту в добровольном, а не обязательном порядке.

- В налоговую базу физических лиц не должны включаться доходы в виде стоимости имущества, полученного при ликвидации иностранных организаций/структур, при соблюдении следующих условий:
 1. вместе с налоговой декларацией налогоплательщик предоставляет заявление об освобождении от налогообложения указанных доходов и документы, содержащие сведения о стоимости полученного имущества по данным учета ликвидированной организации;
 2. иностранная организация/структура ликвидирована до 1 января 2017 года.
- При этом Законопроект предусматривает, что освобождение от налогообложения доходов физического лица при ликвидации КИК может быть возможно, даже если ликвидация КИК будет завершена после 1 января 2017 года, при условии, что решение о ликвидации принято до 1 января 2016 года, и при этом:
 1. ликвидация КИК не может быть завершена до 1 января 2017 года в связи с ограничениями, установленными личным законом КИК, либо в связи с участием КИК в судебном разбирательстве; или
 2. личный закон КИК устанавливает период владения акциями/долями, при несоблюдении которого в результате ликвидации возникает обязанность по уплате налога в юрисдикции налогового резидентства КИК, и при этом начало такого периода приходится на дату до 1 января 2015 года, а его окончание — на дату после 1 января 2017 года.
- Кроме того, вводится правило, позволяющее физическим лицам уменьшить доходы от реализации имущества, полученного при ликвидации КИК, на его стоимость по данным учета ликвидируемой организации, указанной в документах, прилагаемых к заявлению налогоплательщика, но не выше рыночной стоимости такого имущества/имущественного права.
- Обращаем ваше внимание, что для юридических лиц возможность освобождения от налогообложения доходов от ликвидации КИК за пределами переходного периода не предусмотрена.

2. Порядок признания иностранных организаций налоговыми резидентами РФ

- Проведение в России большинства заседаний совета директоров иностранной организации исключено из оснований для признания ее налоговым резидентом РФ.
- Подготовка управленческой отчетности и анализ деятельности иностранной организации не признаются управлением иностранной организацией, осуществляемым с территории РФ (т. е. не являются основанием для признания иностранной компании налоговым резидентом РФ).
- Уточнено, что иностранная организация не признается налоговым резидентом РФ, если она осуществляет коммерческую деятельность с использованием собственного персонала и активов как в государстве ее постоянного местонахождения, так и в государствах нахождения ее обособленных подразделений.
- Выполнение хотя бы одного из дополнительных критериев для признания РФ юрисдикцией налогового резидентства иностранной организации (ведение бухгалтерского и управленческого учета, делопроизводство, операционное управление персоналом) является достаточным основанием для такого признания в случае, если основные критерии выполняются не только в РФ, но и в другом государстве (о чем иностранная компания предоставила соответствующее документальное подтверждение).
- Организации из юрисдикций, не имеющих соглашений об избежании двойного налогообложения с РФ, также вправе признать себя налоговыми резидентами РФ в добровольном порядке при наличии в РФ обособленного подразделения. При этом иностранная организация — налоговый резидент РФ обязана обеспечить в обособленном подразделении на территории РФ наличие документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов. Отдельно уточняется, что возможность добровольного признания компании налоговым резидентом РФ распространена на активные иностранные холдинговые и субхолдинговые компании.
- Иностранная организация вправе признать себя налоговым резидентом РФ с даты подачи

заявления о таком признании либо с 1 января года представления указанного заявления. При этом иностранная организация, признавшая себя налоговым резидентом РФ в добровольном порядке, может отказаться от указанного статуса только после проверки налоговым органом оснований для утраты статуса налогового резидента РФ.

- Признание на добровольной основе и последующий отказ иностранной организации от статуса налогового резидента РФ не будут препятствовать возможности признания такой организации налоговым резидентом РФ в принудительном порядке при наличии соответствующих оснований.

3. Изменения, внесенные в НК РФ в связи с законопроектом «О добровольном декларировании физическими лицами имущества и счетов (вкладов) в банках» (далее — «Законопроект о добровольном декларировании»)

- Закрепляются положения о том, что передача имущества от номинального владельца фактическому в рамках Законопроекта о добровольном декларировании не должна признаваться реализацией и создавать доход для целей налогообложения при условии подачи физическим лицом — фактическим владельцем специальной декларации, предусмотренной Законопроектом о добровольном декларировании.
- Устанавливается невозможность взыскания налога в отношении операций, в рамках которых физическое лицо до 1 января 2015 года приобрело/сформировало источник приобретения, использовало либо распоряжалось имуществом, счетами/вкладами и/или КИК, информация о которых содержится в специальной декларации и прилагаемых к ней документах. При этом налоги, фактически уплаченные в отношении такого имущества номинальным либо фактическим владельцем, не признаются излишне уплаченными.
- Специальная декларация не является основанием для проведения камеральной либо выездной налоговой проверки, и содержащиеся в ней либо в прилагаемых к ней документах сведения не могут быть использованы в качестве доказательств совершения налоговых правонарушений.
- Кроме того, лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если такое правонарушение было совершено при приобретении/формировании источников приобретения, использовании либо распоряжении имуществом и/или КИК, а также счетами/вкладами, информация о которых содержится в специальной декларации и прилагаемых к ней документах. При этом Законопроект не устанавливает периоды, за которые предоставляется освобождение от ответственности за налоговое правонарушение.
- Для сведений, содержащихся в специальной декларации и прилагаемых к ней документах, устанавливается строгий режим налоговой тайны, за нарушение которого предусматривается уголовная ответственность. Должностные лица налоговых органов освобождаются от обязанности давать показания по обстоятельствам, ставшим им известными из специальной декларации и прилагаемых к ней документов.
- В случае необходимости подтверждения сведений, содержащихся в декларации, должностные лица органов государственной власти обязаны обратиться в налоговый орган, который произведет сверку информации и даст соответствующее заключение. При этом должностные лица органов государственной власти не вправе истребовать у налоговых органов специальные декларации и прилагаемые к ним документы.

Принимая во внимание активную законотворческую деятельность в рамках политики деофшоризации российской экономики, мы предполагаем, что в дальнейшем также будут внесены изменения в НК РФ в части регулирования налогообложения иностранных компаний. Рассматриваемая версия Законопроекта содержит только часть поправок, разработанных Минфином России (см. нашу [информационную рассылку от 24 марта 2015 года](#)). Не освещены вопросы, касающиеся особенностей определения прибыли КИК, концепции фактического получателя дохода, и ряд других аспектов. Кроме того, ожидается, что будут внесены поправки в законодательство в части сближения правил работы КИК для физических и юридических лиц, признаваемых контролирующими лицами.

Контакты

Если у вас появятся какие-либо вопросы в отношении материала, рассмотренного нами в данном обзоре, вы можете обратиться к специалистам Департамента консультирования по налогообложению и праву:

**Геннадий
Камышников**

Партнер
+7 (495) 787 06 00
доб. 2092
gkamyshnikov@deloitte.ru

**Григорий
Павлоцкий**

Партнер
+7 (495) 787 06 00
доб. 2102
gpavlotsky@deloitte.ru

**Елена
Соловьёва**

Партнер
+7 (495) 787 06 00
доб. 2064
esolovyova@deloitte.ru

**Павел
Балашов**

Партнер
+7 (495) 787 06 00
доб. 1165
pbalashov@deloitte.ru

**Светлана
Мейер**

Партнер
+7 (495) 787 06 00
доб. 2039
smeyer@deloitte.ru

**Юлия
Крылова**

Директор
+7 (495) 787 06 00
доб. 2461
ykrylova@deloitte.ru

**Елена
Ковалевич**

Директор
+7 (495) 787 06 00
доб. 1828
ekovalevich@deloitte.ru

**Наталья
Глущенко**

Старший менеджер
+7 (495) 787 06 00
доб. 1471
ngluschenko@deloitte.ru

**Галина
Третьякова**

Старший менеджер
+7 (495) 787 06 00
доб. 8232
gtretyakova@deloitte.ru

**Марина
Хавронюк**

Менеджер
+7 (495) 787 06 00
доб. 5352
mkhavronyuk@deloitte.ru

**Олег
Трошин**

Менеджер
+7 (495) 787 06 00
доб. 5204
otroshin@deloitte.ru

**Томас
Мюгнерет**

Менеджер
+7 (495) 787 06 00
доб. 5443
thmugneret@deloitte.ru

deloitte.ru

О «Делойте»

Наименование «Делойт» относится к одному либо любому количеству юридических лиц, включая их аффилированные лица, совместно входящих в «Делойт Туш Томацу Лимитед», частную компанию с ответственностью участников в гарантированных ими пределах, зарегистрированную в соответствии с законодательством Великобритании (далее — ДТТЛ); каждое такое юридическое лицо является самостоятельным и независимым юридическим лицом. ДТТЛ (также именуемое как «международная сеть «Делойт») не предоставляет услуги клиентам напрямую. Подробная информация о юридической структуре ДТТЛ и входящих в нее юридических лиц представлена на сайте www.deloitte.com/about. Подробная информация о юридической структуре компании «Делойт» в СНГ представлена на сайте www.deloitte.ru/about.

«Делойт» предоставляет услуги в области аудита, налогообложения, консалтинга и корпоративных финансов государственным и частным компаниям, работающим в различных отраслях экономики. «Делойт» — международная сеть компаний, имеющая многолетний опыт практической работы при обслуживании клиентов в любых сферах деятельности более чем в 150 странах мира, которая использует свои обширные отраслевые знания, включая опыт оказания высококачественных услуг, позволяющие определить пути решения самых сложных бизнес-задач клиентов. Около 210 000 специалистов «Делойта» по всему миру привержены идеям достижения совершенства в предоставлении профессиональных услуг своим клиентам.

Настоящее сообщение содержит информацию только общего характера. При этом ни компания «Делойт Туш Томацу Лимитед», ни входящие в нее юридические лица, ни их аффилированные лица (далее — «сеть «Делойт») не представляют посредством данного сообщения каких-либо консультаций или услуг профессионального характера. Ни одно из юридических лиц, входящих в сеть «Делойт», не несет ответственности за какие-либо убытки, понесенные любым лицом, использующим настоящее сообщение.