

Практические аспекты применения законодательства о КИК.

Позиция Минфина РФ по КИК, подготовка и подача уведомлений, налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций и НДФЛ (в части отражения прибыли КИК).

Меня зовут Илона Валлен. Я — внутренний аудитор компании «ДЖИ ЭС-ЭЛЬ-АУДИТ». Если вы изучаете законодательство о контролируемых иностранных компаниях, если вы читаете форумы на нашем сайте, если вы обращаетесь к нам за консультацией, то все положения, которые я сегодня озвучу, будут вам знакомы. Может быть, некоторые из них вызовут дискуссию. Передо мной несколько пачек документов, на которых я собираюсь основывать свое выступление. Первая — это основные нормы налогового законодательства. Следующая — это разъяснения Минфина в отношении вопросов, которые возникают у налогоплательщиков при рассмотрении норм законодательства. Большая пачка документов — это формы уведомления и налоговой отчетности и одна из наработок компании «ДЖИ ЭС-ЭЛЬ-АУДИТ», которая основана на законодательстве, разъяснениях Минфина и на собственных знаниях и опыте. Надо сказать, что наши наработки насчитывают более 2,5 лет, и новые письма Минфина им никак не противоречат.

Что касается норм о КИК, то они основываются на нормах налогового законодательства. Новациям в НК порядка двух лет, и они включают в себя три федеральных закона. Основной из них — это 367-ФЗ от 24.11.2014, который собственно внес понятие о контролируемых иностранных компаниях и контролирующих лицах в НК РФ. Были внесены изменения практически во все главы первой части Налогового кодекса (общую часть) и в три главы второй части (налог на прибыль, налог на доход физических лиц и налог на имущество организаций). Следом за законом 376-ФЗ были приняты еще два больших закона, которые вызвали

уже не такую дискуссию, но тоже внесли свой существенный вклад в налоговое законодательство.

Разъяснения Минфина теперь, во время декларационной кампании 2016 года, стали больше, глубже, интереснее. Они выходят в неделю по несколько штук и отвечают на конкретные вопросы налогоплательщика. Они не имеют нормативной силы, но, однако, руководствуясь ими, основная часть налогоплательщиков может понять, как следует трактовать те или иные положения НК РФ, как следует поступать при уведомлении и оформлении отчетности и т.д.

Что касается писем ФНС, то письма ФНС тоже носят разъяснительный характер, но они касаются в основном форм отчетности или форм уведомления, например, как заполнить тот или иной показатель в форме отчетности. Они не берут на себя какие-либо другие функции.

Наработки «ДЖИ ЭС-ЭЛЬ-АУДИТ» касаются каких-то конкретных ситуаций, в которых оказываются наши клиенты, обращаясь к нам за помощью.

Кто является налоговым резидентом РФ?

Мои слайды основаны на всех этих материалах, которые я вам перечислила. В простой и наглядно доступной форме я попытаюсь объяснить все сложности, которые могут возникнуть перед владельцем иностранной компании или иностранной структуры без образования юридического лица.

Кто является субъектом, тем лицом, которое интересует налоговые органы, и у кого возникают обязанности в связи с наличием иностранных компаний? Это налоговые резиденты Российской Федерации. В первую очередь, это, конечно же, физические лица, которые находятся на территории России не менее 183 дней в году. Это основной критерий признания физического лица налоговым резидентом в Российской Федерации. В 2015 году Минфин вместе с ФНС выпустил несколько совместных писем, в которых они заявляли следующее: «Несмотря на то, что человек может и не находиться в России 183 дней в году, при наличии жизненных интересов с учетом международной практики, если здесь находятся его имущество и семья, его все равно можно признать налоговым резидентом Российской Федерации». В конце 2015 года Минфин отозвал эти письма, сказав, что ФНС где-то ошибся. Поэтому на

сегодняшний момент единственный критерий признания человека налоговым резидентом находится в главе 23 НК РФ. С российской организацией все понятно. И новая норма, которая была внесена 376-ФЗ, позволяет в некоторых случаях признать иностранную организацию налоговым резидентом РФ. В ст. 246.2 НК РФ сказано, какие для этого необходимы условия. Иностранная организация может самостоятельно признать себя налоговым резидентом, но случаи, в которых она могла бы это сделать в ближайшие два года, мне неизвестны.

Налоговый резидент должен, конечно же, государству и бюджету. А поскольку администрированием налога занимается Федеральная налоговая служба, то собственно все его общение с государством проходит через ФНС. Если это физическое лицо, то оно общается к ФНС по месту своего жительства. Если это организация-контролирующее лицо, то по месту своего нахождения по юридическому адресу. Первая обязанность по сроку была вменена налоговому резиденту, если он владеет долей 10 % и более в иностранной компании либо является учредителем-собственником структуры без образования юридического лица. В этом случае он обязан уведомить ФНС в установленной форме, которая утверждена приказом ФНС России по согласованию с Минфином в апреле 2015 года. Впервые это уведомление надо было подать не позднее 15 июня 2016 года, в случае если участие в иностранной компании случилось до 2015 года. Первый антиофшорный закон 376-ФЗ начал свое действие именно с 2015 года, и вот с этого момента рассматривается действие почти всех норм.

Уведомление об участии в иностранных организациях (об учреждении иностранной структуры без образования юридического лица) (ст. 25.14 НК РФ)

Если доля участия в иностранной компании превышает 10 %, резидент обязан уведомить об этом налоговый орган. Как я сказала, либо по месту нахождения организации, если это российская организация, либо по месту жительства, если участником иностранной компании является физическое лицо. По общему правилу уведомление происходит в течение трех месяцев с момента возникновения или изменения в доле участия или прекращения участия в иностранной компании. Но впервые это надо было сделать в срок не позднее 15 июня 2016 года, если участие

было до начала введения антиофшорных норм. В случае, если доля участия превышает 10 %, но контролирующее лицо не является налоговым резидентом РФ, и в случае, если такое лицо стало налоговым резидентом по итогам календарного года (например, в течение 2015 года человек имел долю участия более 10 % в иностранной организации, но не был налоговым резидентом, но по итогам 2016 года он находился в России достаточно долго и приобрел статус налогового резидента), то такое физическое лицо обязано представить уведомления об участии в иностранной компании не позднее 1 марта 2017 года. Опять же в начале 2017 года надо было подать уведомление по установленной форме. Уведомление может быть предоставлено повторно, в случае, если какая-то информация неверна и неточна.

Следующая обязанность налогоплательщика. В случае, если физическое лицо или организация имеет долю участия более 25 % (в некоторых случаях более 10 %), то это лицо признается контролирующим лицом, то есть у этого лица есть возможность влиять на решения компании при распределении прибыли. И если прибыль компании не распределяется, то собственно нераспределенная прибыль компании вменяется в доход этому лицу. Поэтому особый статус приобретают лица, которые имеют большую долю участия в иностранной компании. Как оно происходит. В данном случае доля участия может быть прямая, косвенная, смешанная или круговая — в общем, самые разнообразные схемы участия возможны при владении иностранной компанией. В ст. 105.2 НК РФ, которая находится в главе трансфертного ценообразования, есть порядок расчета участия, который налогоплательщик может применить. Таким образом, налогоплательщику предстоит самому посчитать свою долю участия и заявить о ней в налоговый орган при представлении уведомления.

Статус контролируемой иностранной компании и контролирующего лица (ст.25.13 НК РФ)

Соответственно, имея статус контролирующего лица, налогоплательщик так же должен заявить в ФНС в установленной форме по месту своего жительства или местонахождения. Организация непременно должна это сделать в электронном формате, а физические лица могут сделать это в бумажном виде. На практике у нас был клиент, который пытался это сделать через личный кабинет, но личный кабинет не позволил это отправить в электронном виде, и пришлось делать это как обычно.