

## **Концепция «контролируемых иностранных компаний» (КИК)** **Молькова Т. О.**

*Молькова Таисия Олеговна / Molkova Taisiya Olegovna - студент,  
Ярославский государственный университет имени П. Г. Демидова, г. Ярославль*

**Аннотация:** в статье рассмотрены актуальные проблемы, связанные с применением одной из «концепций деофшоризации» - правил о контролируемых иностранных компаниях, сделаны предложения по их устранению.

**Ключевые слова:** деофшоризация, контролируемая иностранная компания, лицо, контролирующее иностранную компанию, налоговое резидентство.

В 2014 году была разработана государственная программа «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков», одним из мероприятий которой была выделена «деофшоризация» национальной экономики. Вслед за данной программой, был принят Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации», который содержит в себе три основных концепции «деофшоризации». Рассмотрим одну из них – концепцию «контролируемых иностранных компаний» (КИК) или «controlled foreign companies» (CFC). В соответствии с ней, для физических лиц – налоговых резидентов и российских компаний вводится обязанность уведомлять российские налоговые органы о своих контролируемых иностранных компаниях.

П. 1 ст. 25.15 НК РФ определяет, что контролируемой иностранной компанией, если иное не предусмотрено п. 7, является:

1. иностранная организация
2. не являющаяся налоговым резидентом Российской Федерации
3. имеющая контролирующих лиц - резидентов Российской Федерации.

Под эти правила попадают не только юридические лица, но и некорпоративные структуры (в частности, трасты, фонды, партнерства и пр.), осуществляющие деятельность в интересах своих участников.

Закон вводит критерии, при наличии одного из которых лицо можно признать контролирующим. Контролирующим признается физическое или юридическое лицо, являющееся фактическим владельцем:

1. с 1 января 2015 года до 31 декабря 2016 года – более 50% доли участия в юридическом лице;
2. с 1 января 2017 года и далее – доля участия должна составлять более 25%;
3. доля участия составляет более 10%, если доля участия в юридическом лице всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ составляет более 50%. При этом, определение доли участия в организации физических лиц происходит с учетом доли не только самого лица, но и его супруга и несовершеннолетних детей, вне зависимости от признания их резидентами или нерезидентами Российской Федерации.

Кроме того, контролирующим признается лицо, не удовлетворяющее вышеперечисленным признакам, но имеющее контрольные полномочия, выражающиеся в возможности оказывать влияние на решения о распределении прибыли организации в силу прямого или косвенного участия в ней или участия в соглашении, предметом которого является управление этой организацией или иных особенностей отношений между лицом и организацией.

Заострить внимание следует на том, что правила определения налогового резидентства для физических лиц сохранились в неизменном виде и основываются на длительности пребывания на территории Российской Федерации. Поскольку прекращение статуса налогового резидента не является сложной процедурой, то просматривается законный способ ухода от признания контролирующим лицом, а, следовательно, и от налогообложения по законодательству России. Партнер международной юридической фирмы LDA Piper Игорь Венедиктов отметил, что российское законодательство о КИК отстает от общемировых стандартов, которые предусматривают более сложные тесты налогового резидентства для своих налогоплательщиков, а также дополнительные налоги при смене ими своего налогового резидентства [2, с. 18].

Остается непроработанным вопрос многократного налогообложения, в случаях, если накопленная прибыль КИК передвигается внутри цепочки КИК в разных налоговых периодах. В этом случае резидент России, который контролирует такую цепочку КИК, должен будет платить налог с одной и той же прибыли, только в разных звеньях цепи, независимо от ранее уплаченной суммы налога на нераспределенную прибыль.

Кроме того, при анализе данного правила, возникает вопрос, почему при определении доли участия в компании учитываются только доли несовершеннолетних детей. На практике может возникнуть ситуация, при которой физическое лицо – резидент Российской Федерации может безвозмездно

**передать активы своему близкому родственнику (в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации),** и тем самым избежать признания контролирующим лицом. Такая ситуация более вероятна, так как передача доли несовершеннолетним детям сопряжена с дополнительными сложностями в силу того, что они не обладают полной дееспособностью, которая восполняется их законными представителями, которыми чаще всего являются родители. Такая регламентация признаков контролируемого лица пробельна, так как создает возможность «обхода» законодательства. В Налоговый кодекс Российской Федерации следует внести изменения, касающиеся введения правила учета долей всех близких родственников при определении доли участия в организации физических лиц.

Помимо перечисленных, существует другой момент, требующий более детальной проработки. Ст. 25.14 НК РФ предписывает налогоплательщикам - налоговым резидентам РФ уведомлять налоговые органы о своем участии в иностранных компаниях (или об учреждении иностранных структур без образования юридического лица) и о контролируемых ими иностранных компаниях. При этом, если такое уведомление не направлено, но у налогового органа имеется информация, в том числе полученная от компетентных органов иностранных государств, свидетельствующая о том, что налогоплательщик является контролирующим лицом, налоговый орган направляет такому налогоплательщику требование предоставить уведомление о КИК в установленный срок. В качестве обязательных данных, которые указывает налоговый орган, в требовании фигурирует «описание оснований, имеющих у налогового органа для признания лица контролирующим». Поскольку в законодательстве перечень таких оснований не приводится, то возможно выставление подобных требований любому резиденту, находящемуся в реестрах субъектов иностранных государств (то есть полученная от компетентных органов иностранных государств). Несмотря на то, что сама идея такого механизма положительная, его запуск может способствовать искусственному перенесению бремени доказывания причастности к иностранной компании на налогоплательщика, что не согласуется с принципом добросовестности налогоплательщика.

Теперь остановимся на изменениях, связанных с взиманием налогов. Ст. 25.15 НК РФ закрепляет правило о том, что прибыль КИК, уменьшенная на величину выплаченных этой компанией дивидендов, учитывается при исчислении налога на прибыль и налога на доходы физических лиц, в зависимости от того, кем является контролирующее лицо – юридическим лицом или физическим. Кроме того, прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы в доле, соответствующей доле участия лица в КИК на дату распределения прибыли. Сумма прибыли, на которую налогоплательщик имеет (или будет иметь) право, имеет значение только в случае, если невозможно определить долю прибыли в КИК. Фактически может сложиться ситуация, при которой лицу, имеющему долю в иностранной компании равную 25%, в соответствии с внутренними документами предоставлена возможность получения 80% прибыли в случае ее распределения. Но в налоговой декларации налогоплательщик без нарушения закона сможет указать сумму, соответствующую 25% прибыли.

Прибыль КИК может быть рассчитана по-разному. Она подлежит расчету на основании финансовой отчетности КИК, составленной в соответствии с законами страны регистрации КИК, в случае, если:

1. У России с государством, в котором зарегистрирована КИК, заключено СоИДН;
2. Компания подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством.

В остальных случаях прибыль рассчитывается по общим правилам главы 25 НК РФ.

Прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы, в случае, если ее размер составил:

1. 50 млн. руб. в году с окончанием 31 декабря 2015 г.
2. 30 млн. руб. в году с окончанием 31 декабря 2016 г.
3. 10 млн. руб. после этого срока.

Среди недостатков закона специалисты отмечают его дискриминационный характер, выражающийся в том, что нераспределенная прибыль КИК облагается как прибыль организаций, являющихся резидентами, то есть по ставке 20%. Распределенная же прибыль облагается по ставке 13% или 0%. Конечно, такое правило имеет два полюса действия. Одни налогоплательщики, с целью снижения налогового бремени, выплачивают прибыль в Россию, а другие будут пытаться скрыть о себе информацию.

Проблема достоверности информации, которая поступает в налоговые органы, на данный момент очень актуальна, так как в качестве источника информации о наличии КИК, о размере прибыли в основном выступает сам налогоплательщик. Одним из шагов к получению такой информации стала ратификация, правда с некоторыми оговорками, Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам и Типового межправительственного соглашения об обмене налоговой информацией с офшорными и низконалоговыми юрисдикциями. Проблема заключается в том, что не все низконалоговые юрисдикции присоединяются к данным актам, существует риск перерегистрации компаний. Национальным законодательством в качестве дополнительной гарантии качественной информации введена система мер ответственности в виде штрафов. Например, непредставление финансовой документации КИК (финансовой отчетности и аудиторского заключения) влечет за собой штраф также в размере 100 тыс. рублей (ст. 126 НК РФ). На наш взгляд, данные меры являются эффективными, но в условиях международной конкуренции за инвестиции недостаточными, лишь

начальными на пути к получению полной и достоверной информации, попадающей в налоговые органы. Однако, некоторые специалисты ратуют за введение различных поощрений для лиц, добровольно предоставивших достоверные сведения налоговым органам.

В литературе выделяют три основных способа осуществления налогового контроля над лицами, являющимися КИК:

1. Уже указанный нами способ - заключение международных соглашений об обмене информацией между Россией и иностранным государством.

2. Наложение обязанности налогового агента на фирмы, предоставляющие услуги по регистрации офшоров. В данном случае существует риск того, что клиенты будут обращаться непосредственно в фирмы, находящиеся в низконалоговых юрисдикциях, и не подчиняющиеся российскому законодательству. Думается, такой способ контроля может существовать в качестве дополнительного.

3. Специальные меры контроля, установленные национальным законодательством и регулирующие деятельность правоохранительных органов [4, с. 80]. В качестве примеров приводятся чтение электронной почты и прослушивание телефонных разговоров, через которые лицо может давать указания и влиять на деятельность КИК. На наш взгляд, это самый неудачный способ, как с правовой, так и с этической точки зрения.

Также следует обратить внимание на следующий момент. Одной из задач деофшоризации национальной экономики является возврат российских денег из офшорных юрисдикций и инвестирование их в экономику страны. Для создания благоприятных условий такого возврата Президент РФ объявил «полную амнистию капиталов» - безналоговый режим ликвидации КИК с передачей активов на периметр России. Однако, не всем такие условия кажутся достаточными. Илья Арнольдович Гончаренко, например, считает, что для физических и юридических лиц – инвесторов, являющихся резидентами РФ, следует без каких-либо условий освободить от налогообложения любые выплаты дивидендов внутри страны. Повышение процентной ставки по кредитам для бизнеса в коммерческих банках и снижение срока кредитования создают условия, при которых инвестирование возвращаемых средств может стать выгодным [3, с. 21].

Подводя итог, следует отметить, что нормы о КИК, введенные Федеральным законом № 376-ФЗ, на данный момент нельзя назвать идеальным «оружием против офшоров», но они во многом сокращают возможность вывода капитала из России и уклонения от налогов. Специалисты отмечают, что бизнес нужно выводить из офшоров не только путем внесения изменений в действующее законодательство, но и путем создания в России общих благоприятных для бизнеса условий [1, с. 24], таких как создание более гибкого корпоративного законодательства, увеличение мер поддержки бизнеса, увеличение количества налоговых льгот и т.п. Вероятно, проанализированный нами закон, правила о КИК в совокупности со сложившейся на их основе судебной практикой, станут хорошей базой для дальнейшего формирования «деофшоризационного» законодательства.

### *Литература*

1. Брук Б. Главный инструмент деофшоризации // «Закон». № 12, 2014 г. С. 23-24.
2. Венедиктов И. Главный инструмент деофшоризации // «Закон». № 12, 2014 г. С. 18-19.
3. Гончаренко И. А. Главный инструмент деофшоризации // «Закон». № 12, 2014 г. С. 21.
4. Дубовик С. Контролируемые иностранные компании: цели, исключения и налоговый контроль // Налоговый вестник, 2014. № 4. С. 78-82.