

Контролируемые иностран- ные компании (КИК)

Путеводитель по юридическим
и налоговым аспектам

Вер. 1.0 от 01 октября 2021 г.

Buzko Krasnov

Обращаем ваше внимание, что настоящий документ является охраняемым объектом авторского права. Вы можете использовать его исключительно в своих личных целях, если вы приобрели его на нашем сайте www.buzko.legal. Любое распространение допускается только с письменного согласия авторов. Используются автоматизированные методы мониторинга и выявления нарушений исключительных прав.

Вводное слово

Законодательство о контролируемых иностранных компаниях («КИК») существует в стране с 2015 года, и в этом Россия далеко не уникальна. Аналогичный режим для КИК есть почти в каждом развитом государстве. По задумке главная задача законодательства о КИК в том, чтобы ограничить использование офшоров для уклонения от уплаты налогов и отмывания «грязных» денег.

Достигается ли эта задача или нет – судить сложно, потому что Федеральная налоговая служба («ФНС») не радуется открытой статистикой по количеству обнаруженных КИК или количеству поданных уведомлений. У рядовых предпринимателей всегда есть ощущение, что законодательство работает как-то по-разному для них и для крупных акул российской политики и бизнеса, про чьи КИК упоминается в расследованиях СМИ почти каждый день.

Для устранения информационного неравенства мы решили подготовить этот путеводитель, где рассмотрены главные правила законодательства о КИК и приведены основные исключения, на которые могут опираться российские предприниматели.

Этот путеводитель будет особенно полезен основателям стартапов и тем, кто относит себя к «цифровым кочевникам», ведь те и другие почти всегда сталкиваются с учреждением компаний в иностранных юрисдикциях, преследуя при этом абсолютно легитимные личные или инвестиционные цели. Подробнее о разных налоговых тактиках цифровых кочевников читайте в нашем [путеводителе](#).

Путеводитель подготовлен с учётом изменений, которые вступают в силу в 2021 году. Поскольку законодательство о КИК регулярно обновляется, а Минфин даёт все новые разъяснения, мы также планируем дополнять этот путеводитель по мере появления новых позиций. Путеводитель актуален на дату, указанную под заголовком.



Роман Бузько
Партнер
roman.buzko@buzko.legal

Содержание

Вводное слово	3
Содержание	4
Терминология.....	5
Краткое содержание	6
1. Общие правила о КИК	7
1.1. Корпоративное налоговое резидентство	7
1.2. Контроль для целей КИК	9
2. Обязанности владельцев КИК	11
2.1. Уведомление об участии в иностранной компании.....	11
2.2. Уведомление о КИК	11
3. Расчёт и уплата налога с прибыли КИК	14
3.1. Что необходимо предоставлять в налоговую инспекцию	14
3.2. Что вычитается из прибыли КИК.....	15
3.3. Учёт убытков прошлых лет.....	15
3.4. Что также не учитывается в прибыли КИК	15
3.5. Конвертация прибыли в рубли	16
3.6. Когда нужно платить налог с прибыли КИК	16
3.7. Уплата фиксированного налога	16
4. Исключения из правил для расчёта прибыли (убытка) КИК.....	18
4.1. Активная компания.....	18
4.2. Активная иностранная холдинговая компания.....	21
4.3. Эффективная ставка не менее 75%	22
4.4. Прибыль менее 10 млн руб.	23
5. Преимущества КИК	24
6. Вопросы валютного законодательства, связанные с КИК	25
7. Ответственность за нарушения законодательства о КИК.....	26
7.1. Штрафы	26
7.2. Уголовная ответственность.....	27
7.3. Смягчающие обстоятельства	28
Приложение 1 – ответ от ФНС на адвокатский запрос об активных КИК.....	30
Контакты для связи	36

Терминология

ИС	Интеллектуальная собственность
ИСБЮЛ	Иностранная структура без образования юридического лица
КИК	Контролируемая иностранная компания
МСФО	Международные стандарты финансовой отчетности
НДФЛ	Налог на доходы физических лиц
НК РФ	Налоговый кодекс Российской Федерации
СИДН	Соглашение об избежании двойного налогообложения
УК РФ	Уголовный кодекс Российской Федерации
ФНС	Федеральная налоговая служба России

Краткое содержание

Перед вами путеводитель по юридическим и налоговым аспектам контролируемых иностранных компаний (КИК). Надеемся, что он поможет вам разобраться с главными принципами законодательства о КИК: критерии, требования, отчётность, учёт прибыли, исключения из правил, ответственность.

Главы 1 и 2 содержат общую информацию о контролируемых иностранных компаниях, в том числе и об обязанностях владельцев КИК.

Главы 3 и 4 посвящены налоговому регулированию КИК, где подробно расписан порядок расчёта налога с прибыли КИК и соответствующие исключения из правил.

Глава 5 освещает преимущества КИК, в том числе раскрывает основные причины для использования КИК.

Глава 6 содержит информацию касательно валютного регулирования в связи с КИК и о возможных последствиях за его неисполнение со стороны контролирующих лиц.

Глава 7 посвящена ответственности за нарушение законодательства о КИК, где подробно раскрыты возможные последствия при несоблюдении закона в этой области, в частности подробно раскрыты различные виды штрафов, а также рассмотрен вопрос об уголовной ответственности.

* * *

1. Общие правила о КИК

Суть законодательства о КИК в одном предложении: налоговые резиденты¹ России должны отчитываться о своих иностранных компаниях и в определенных случаях платить в России налоги с нераспределённой прибыли КИК.

КИК – это любая иностранная организация или структура без образования юридического лица (например, фонд или траст), которая удовлетворяет одновременно двум условиям:

- (1) Не является российским налоговым резидентом; и
- (2) Контролируется российским налоговым резидентом.

Соответственно, для установления, является ли конкретная иностранная компания КИК, важно понимать два понятия: налоговое резидентство компании и контроль, которые подробно рассмотрены далее.

1.1. Корпоративное налоговое резидентство

Вместе с появлением законодательства о КИК было введено понятие корпоративного налогового резидентства. До этого российское законодательство исходило из того, что юридические лица могут быть налоговыми резидентами только в той стране, где они учреждены.

Это было необходимо и логично, чтобы закрыть вакуум, когда иностранная компания формально не является КИК, но полностью управляется с территории России. В этом случае такая иностранная компания может быть признана российским налоговым резидентом, несмотря на регистрацию в иностранном реестре компаний. Если это происходит, то такая компания обязана платить налоги и соблюдать другие налоговые обязательства в соответствии с российским законодательством наравне с другими юридическими лицами, созданными в России.

В соответствии со ст. 246.2 Налогового кодекса Российской Федерации («НК РФ») иностранная организация может быть признана российским налоговым резидентом, если местом её управления является Российская Федерация. Местом управления иностранной организацией признаётся Российская Федерация при соблюдении хотя бы одного из следующих условий:

- Исполнительный орган (исполнительные органы) организации регулярно осуществляет свою деятельность в отношении этой организации из Российской Федерации;

¹ Налоговым резидентом России является физическое лицо, фактически находящееся в России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

- Главные (руководящие) должностные лица организации (лица, уполномоченные планировать и контролировать деятельность, управлять деятельностью предприятия и несущие за это ответственность) преимущественно осуществляют руководящее управление этой иностранной организацией в Российской Федерации.

Эти правила далее детализированы в той же ст. 246.2 НК РФ. Необходимо обратить внимание, что в своих официальных разъяснениях Минфин указывает² на необходимость разделения ситуаций, когда:

1. На территории России осуществляется деятельность по управлению иностранной компанией, то есть выполнение функций по операционному управлению такой компании. Это приводит к признанию иностранной компании российским налоговым резидентом;
2. На территории России осуществляется так называемая «деятельность акционера», то есть деятельность по управлению группой и принятие управленческих решений (например, стратегическое планирование, бюджетирование, подготовка и составление консолидированной финансовой и управленческой отчётности иностранных компаний). Осуществление такой деятельности не приводит к признанию иностранной компании российским налоговым резидентом.

Таким образом, само по себе осуществление некой управленческой деятельности или создание холдинговой структуры со «штаб-квартирой» в России ещё не означает признание всех дочерних иностранных компаний российскими налоговыми резидентами. Поэтому если у вас есть ощущение, что ваша компания может быть признана российским налоговым резидентом, мы рекомендуем вам обращаться сразу к НК РФ и официальным разъяснениям Минфина.

По нашему мнению, значительное количество КИК российских граждан являются именно корпоративными резидентами России, поскольку их управление осуществляется с территории России. Однако на сегодняшний день ФНС не очень торопится признавать иностранные компании российскими налоговыми резидентами, и такая практика принудительного признания иностранной компании налоговым резидентом России не является распространённой.

Нам известно только одно дело (дело «ООО «Группа ОНЭКСИМ», № А40-142855/2018), где налоговые органы попытались применить положения ст. 246.2 НК РФ для целей определения места управления иностранной организацией. Примечательно, что указанные положения применялись не для признания иностранной компании российским налоговым резидентом, а для определения места оказания услуг для целей НДС.

Само по себе отсутствие дел о признании иностранных компаний российскими налоговыми резидентами не означает, что таких дел вообще не было, но говорит

² Письмо Минфина от 6 марта 2017 г. № 03-12-11/2/12466

о том, что никто ещё пока что не оспаривал признание иностранной компании налоговым резидентом России.

В этой связи для целей законодательства о КИК принципиальным критерием является именно контроль, о чём мы расскажем далее.

1.2. Контроль для целей КИК

Контролирующим КИК лицом является лицо, которое³:

- Имеет определённую долю участия в компании; или
- Осуществляет контроль над ней в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей.

Доля участия

В законодательстве предусмотрены следующие пороги участия для признания лица контролирующим КИК:

- Доля участия более 25%;
- Доля участия более 10%, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами Российской Федерации, составляет более 50%.

Важно обратить внимание, что под «долей участия» понимается не только прямое владение акциями организации, но и косвенное участие. Для этих целей в НК РФ есть специальная ст. 105.2, которая предусматривает порядок определения косвенного участия.

Если кратко, то под косвенным участием понимается сумма произведений долей прямого участия в последовательности организаций между конечным собственником и такой организации, где считается доля косвенного участия. На сайте ФНС есть наглядная схема про [определение косвенного участия](#).

Небольшие доли участия, не выходящие за пороги, не приводят к возникновению контроля, и правила определения долей участия обычно не вызывают сложностей.

Контроль

Кроме критерия долевого участия, законодатель предусмотрел более широкий критерий – осуществление контроля. Под понимается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые этой организацией в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода) после налогообложения в силу прямого или косвенного участия в такой организации,

³ Ст. 25.13 НК РФ.

участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и этой организацией и (или) иными лицами⁴.

Как видно из определения, этот критерий является максимально широким и учитывает все критерии фактического контроля. Утратить статус контролирующего лица, при этом продолжая осуществлять контроль в отношении КИК, едва ли представляется возможным. Если у вас есть сомнения, являетесь ли вы контролирующим лицом КИК по критерию контроля, то такие сомнения лучше трактовать как положительный ответ и разобраться с обязанностями контролирующих лиц.

* * *

⁴ Пп. 7 ст. 25.13 НК РФ.

2. Обязанности владельцев КИК

На плечи владельцев КИК возлагаются две главные обязанности: уведомлять российскую налоговую о наличии (регистрации) КИК и уплачивать налоги с нераспределённой прибыли. Давайте разберёмся с ними поподробнее.

2.1. Уведомление об участии в иностранной компании

Уведомлять нужно не только о наличии КИК, но и о самом факте участия в иностранной компании. Такая обязанность есть у налоговых резидентов России, которые⁵:

- имеют долю участия в иностранной организации свыше 10%;
- учредили иностранную структуру без образования юридического лица («ИСБЮЛ»).

Таким образом, уведомление об участии в иностранной компании подается указанными лицами вне зависимости от наличия у них статуса контролирующих лиц.

Также необходимо подавать уведомление, если ваша доля в иностранной компании изменилась (увеличилась/уменьшилась) или вы ее полностью продали или закрыли компанию.

Уведомление должно быть подано в срок не позднее 3-х месяцев с момента возникновения участия (изменения доли) или учреждения ИСБЮЛ, соответственно.

Уведомления представляются в налоговый орган по месту постановки на учёт (по месту жительства) по установленным формам в электронной форме. Физические лица вправе представить указанные уведомления на бумажном носителе, а также с помощью сервиса «Личный кабинет налогоплательщика». Юридические лица обязаны представлять уведомления в налоговый орган по установленным формам (форматам) в электронной форме.

Форма и порядок заполнения уведомления предусмотрены в Приказе ФНС № ММВ-7-13/338@ от 05.07.2019.

За несвоевременную подачу уведомления или подачу уведомления с недостоверными сведениями предусмотрен штраф в размере 50 000 руб.

2.2. Уведомление о КИК

Мы разобрались с уведомлениями об участии в иностранных компаниях. Теперь давайте рассмотрим, как и когда надо подавать уведомления о КИК.

⁵ П. 3.1 ст. 23 НК РФ.

Уведомление о КИК подается лицами, которые признаются контролирующими КИК (о признании лица в качестве контролирующего КИК было описано в [разделе 1.2](#)).

Уведомление о КИК должно быть подано до 20 марта (для организаций) или до 30 апреля (для физических лиц) года, следующего за налоговым периодом, в котором контролирующим лицом *признается доход* в виде прибыли КИК. Если налогоплательщик полагается на освобождение от налогообложения прибыли КИК, в эти же сроки он должен представить в налоговую инспекцию документы, подтверждающие право на такое исключение (об исключениях ниже). Если же такое право не заявлено, также необходимо предоставлять дополнительные документы (об этом тоже далее в разделе про расчёт и уплату налогов с прибыли КИК).

Возникает закономерный вопрос: когда налогоплательщик должен признать доход КИК? Датой получения дохода в виде прибыли КИК признаётся *31 декабря календарного года, следующего за налоговым периодом*, на который приходится дата окончания периода, за который в соответствии с личным законом КИК составляется финансовая отчётность.

Соответственно, если финансовый год у КИК закончился 31 декабря 2021 года, то доход признаётся на 31 декабря 2022 года, а уведомление должно быть подано до 30 апреля 2023 года (для физических лиц).

Когда и что нужно представлять в налоговую при регистрации компании в январе 2021 года

На примере НДФЛ



Buzko Legal

Нужно отметить, что компании во многих случаях вправе сами определять, как рассчитывается их финансовый год в своих уставных документах. Так, например, если предусмотреть, что финансовый год заканчивается, не 31 декабря 2021 года, а 15 января 2022 года, то доход должен признаваться на 31 декабря 2023 года, а соответствующее уведомление должно быть подано до 30 апреля 2024

года. Сдвиг финансового года на 15 дней вперёд в таком случае переносит дату подачу уведомления на целый год.

Форма и порядок представления уведомления о КИК утверждены в Приказе ФНС № ММВ-7-13/422 от 26 августа 2019 года. Уведомления о КИК представляются в налоговый орган налогоплательщиками по установленным форматам в электронной форме. Налогоплательщики – физические лица вправе представить указанные уведомления на бумажном носителе.

Также обращаем внимание, что если участниками КИК являются супруги, то уведомление о КИК должно подаваться каждым из супругов. Аналогичная ситуация возникает, когда участниками КИК являются несовершеннолетние дети-налоговые резиденты РФ. В таком случае уведомление подается от имени каждого ребенка, а также их законного представителя, осуществляющего фактический контроль над КИК в их интересах.

Про расчёт и уплату налога рассказываем в следующем разделе.

* * *

3. Расчёт и уплата налога с прибыли КИК

Итак, если налогоплательщик не заявляет о своем праве на освобождение от уплаты налогов с прибыли КИК в соответствии с одним из оснований, предусмотренных в ст. 25.13-1 НК РФ (подробнее в [Главе 4](#)), он должен уплатить налоги с прибыли КИК. Давайте разберёмся, как работают эти правила.

Принципиально с 2021 года возможно 2 варианта уплаты налога с КИК:

1. Уплата фиксированного налога в размере 5 млн без предоставления каких-либо подтверждающих документов и отчётности КИК, независимо от размера полученной КИК прибыли;
2. Уплата налога с полученной КИК прибыли.

Возможно это и так понятно, но на всякий случай сразу отметим: налогоплательщик платит налоги с прибыли КИК только в той доле, которая соответствует его доле участия в капитале КИК.

3.1. Что необходимо предоставлять в налоговую инспекцию

Правила налогообложения прибыли КИК установлены в ст. 309.1 НК РФ. В соответствии с этой статьёй прибыль (убыток) КИК рассчитывается:

- По данным ее финансовой отчётности, составленной в соответствии с личным законом такой компании за финансовый год; или
- По правилам, установленным настоящей главой для налогоплательщиков – российских организаций.

Для расчёта прибыли КИК по иностранной финансовой отчётности должно выполняться одно из двух условий (п. 1.1 ст. 309.1 НК РФ):

- Постоянным местонахождением КИК является иностранное государство, с которым имеется [международный договор](#) Российской Федерации по вопросам налогообложения, кроме государств из [«черного списка»](#); или
- В отношении финансовой отчётности представлено аудиторское заключение по правилам международных стандартов финансовой отчетности «МСФО», которое не содержит отрицательного мнения или отказа в выражении мнения.

Таким образом, если КИК находится в респектабельной юрисдикции, с которой у России заключено соглашение об избежании двойного налогообложения («СИДН»), для расчёта прибыли КИК достаточно представить финансовую отчётность, составленную по локальным правилам КИК. Если это не так, то необходимо представлять аудиторское заключение.

Если же ни одна из указанных опций оказалась невозможной, то прибыль КИК будет рассчитываться по правилам, предусмотренным для российских организаций.

3.2. Что вычитается из прибыли КИК

Для целей расчёта прибыли КИК закон позволяет вычитать следующие суммы (п. 1 ст. 25.15 НК РФ):

- Выплаченные КИК дивиденды или распределенная ИСБОЮЛ прибыль;
- Дивиденды, источником выплаты которых являются российские организации, если контролирующее лицо этой КИК имеет фактическое право на такие доходы.

Логика здесь простая. В первом случае получатель дивидендов и так должен будет уплатить с них налоги в России, а во втором случае – налог уже должен быть удержан у источника выплат в России.

Сумму налога к уплате с прибыли КИК можно также уменьшить на величину налога, исчисленного в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством Российской Федерации (п. 11 ст. 309.1 НК РФ). При этом сумма налога к уплате уменьшается пропорционально доле участия контролирующего лица.

3.3. Учёт убытков прошлых лет

Налоговой базой является именно прибыль КИК, то есть доходы минус расходы в соответствии с применимыми правилами бухгалтерского учёта. Кроме этого, если КИК получила убыток, то его можно перенести на будущий период (п. 7 ст. 309.1 НК РФ). Однако, чтобы воспользоваться переносом убытков на будущий период, налогоплательщик должен обязательно представить уведомление о КИК за период, когда был получен такой убыток.

3.4. Что также не учитывается в прибыли КИК

Законодатель также предусмотрел, что ряд специфических видов доходов КИК не учитывается для целей определения прибыли КИК. Они указаны в п. 3 ст. 309.1 НК РФ и к ним относятся, например, доходы:

- В виде сумм от переоценки и (или) обесценения долей в уставном капитале организаций, паев, ценных бумаг, производных финансовых инструментов по справедливой стоимости;
- В виде сумм доходов от реализации или иного выбытия долей в уставном (складочном) капитале (фонде) организаций, паев, ценных бумаг и расходов, признанных при выбытии указанных активов в составе прибыли (убытка) КИК до налогообложения (с учётом п. 3.1 ст. 309.1 НК РФ);

- В виде сумм прибыли (убытка) дочерних (ассоциированных) организаций (за исключением дивидендов);
- В виде сумм расходов на формирование резервов и доходов от восстановления резервов.

Есть и другие нюансы, но в целом этой информации достаточно для понимания того, как именно рассчитывается прибыль КИК.

3.5. Конвертация прибыли в рубли

В налоговой декларации прибыль должна быть указана в рублях. Для конвертации иностранной валюты в рубли используется «средний курс». В соответствии с разъяснениями Минфина среднее значение курса иностранной валюты к рублю определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднее арифметическое значение курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, за все дни в соответствующем периоде, за который составлена финансовая отчётность (Письмо Минфина России № 03-12-11/2/7395 от 10 февраля 2017 года).

3.6. Когда нужно платить налог с прибыли КИК

Отдельных сроков для уплаты налога с прибыли КИК не установлено. Такие налоги должны быть уплачены в сроки для уплаты НДФЛ для физических лиц и налога на прибыль, если контролирующим лицом является юридическое лицо.

НДФЛ с прибыли КИК физическое лицо должно уплатить до 15 июля года (п. 4 ст. 228 НК РФ), следующего за налоговым периодом, в котором был получен доход в виде прибыли КИК.

Налог с прибыли КИК юридические лица уплачивают до 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 287 НК РФ, п. 4 ст. 289 НК РФ).

3.7. Уплата фиксированного налога

С 2021 года у физических лиц появилось право уплачивать фиксированную сумму в размере 5 млн руб. вместо расчёта и уплаты налога с прибыли КИК. При этом сумма налога не зависит от того, сколько КИК имеется у физического лица.

Такая система имеет смысл для тех, кто ожидает иметь в качестве налогооблагаемой прибыли КИК более 34 млн руб.

Чтобы перейти на уплату такого паушального платежа, необходимо подать уведомление в инспекцию до 1 февраля 2021 года для уплаты налога за 2020 год. В отношении будущих периодов уведомление нужно будет подавать до 31 декабря года, с которого решено уплачивать данный налог.

Следует отметить, что одним из плюсов является то, что налогоплательщик не обязан предоставлять в отношении КИК какие-либо документы, в том числе финансовую отчетность КИК.

Уплачивать фиксированный налог нужно будет в течение 5 лет (3 года для тех, кто решит перейти на такую систему в 2020 и 2021 году). По истечении указанного срока можно будет вернуться к стандартной системе посредством представления уведомления об отказе от уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли КИК.

Основная логика данного нововведения в том, что государство пытается с одной стороны обеспечить себе некий постоянный фиксированный доход на протяжении нескольких лет, предоставляя при этом послабления в части раскрытия информации о КИК и «скидку» в отношении суммы уплачиваемого налога.

Перед переходом на уплату фиксированного налога с прибыли КИК рекомендуется тщательно рассчитать финансовые показатели КИК в перспективе не менее, чем на пятилетний период, а также взвесить иные плюсы и минусы, поскольку данное решение нельзя будет произвольно поменять в краткосрочном периоде.

* * *

4. Исключения из правил для расчёта прибыли (убытка) КИК

Как видно, правила для расчёта прибыли (убытка) КИК достаточно комплексны и налагают существенные обязательства на владельцев КИК. Вместе с тем закон предусматривает ряд исключений, которыми могут воспользоваться владельцы КИК. В этом разделе мы рассмотрим четыре самых распространенных исключения. С другими исключениями вы можете ознакомиться в ст. 25.13-1 НК РФ.

Распространенные исключения и льготы при налогообложении прибыли КИК

Активная иностранная компания	Активная иностранная холдинговая компания	Эффективная ставка налогообложения не менее 75%	Прибыль менее 10 млн руб.
<ul style="list-style-type: none">▪ Доля пассивных доходов не более 20%▪ Перечень пассивных доходов установлен в 309.1 НК РФ и включает такие доходы, как дивиденды, проценты, роялти и пр.▪ Есть неопределенность в отношении цифровых продуктов	<ul style="list-style-type: none">▪ Минимальная доля контролирующего лица в КИК не менее 75%▪ Есть дочки с долей участия КИК не менее 50%▪ Период владения не менее 365 дней▪ Доля пассивных доход не более 5%, однако предусмотрены специальные правила для расчета	<ul style="list-style-type: none">▪ Прибыль КИК освобождается от налогообложения, если эффективная ставка налогообложения составляет не менее 75%▪ Сравнивается с средневзвешенной налоговой ставкой по налогу на прибыль организаций в России	<ul style="list-style-type: none">▪ Прибыль КИК в размере до 10 млн руб. не учитывается при определении налоговой базы (п. 7 ст. 25.15 НК РФ)▪ С 2021 года необходимо представлять финансовую отчетности или аудиторское заключение

Buzko Legal

4.1. Активная компания

Прибыль КИК освобождается от налогообложения, если такая компания является «активной иностранной компанией». Чтобы быть такой активной компанией, доля пассивных доходов не должна превышать 20%.

Перечень пассивных доходов приведен в ст. 309.1 НК РФ, где к ним среди прочего отнесены такие доходы, как:

- Дивиденды;
- Процентный доход по займам;
- Лицензионные платежи;
- Доходы от сделок с долями и операций с недвижимостью;
- Доходы от реализации акций (долей) и (или) уступки прав в иностранной организации, не являющейся юридическим лицом по иностранному праву;

- Доходы от оказания консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также от проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Как вы видите, перечень таких пассивных доходов достаточно широк, и, чтобы считаться активной, компания должна получать не менее 80% доходов от других источников. По остаточному принципу к активным доходам можно отнести, например, реализацию товаров и выполнение работ.

Одним из распространенных и спорных вопросов является квалификация дохода от продажи приложений или иных цифровых продуктов через App Store, Google Play или другие платформы. С точки зрения гражданского права, такие сделки представляют собой предоставление права (лицензии) на использование определенных объектов интеллектуальной собственности. Такой вид дохода прямо указан в списке пассивных доходов.

Вместе с тем можно представить себе сценарии или аргументы, когда предприниматель может постараться убедить налоговую службу, что такие доходы стоит относить к активным доходам. Например, компания из области онлайн-образования может говорить, что она оказывает образовательные услуги, а не предоставляет лицензию на просмотр записанных уроков.

Стоит также обратить внимание, что в самом подп. 4 п. 4 ст. 309.1, где перечислены подвиды таких доходов не указаны доходы от выдачи лицензий на программное обеспечение. Учитывая очевидную роль и масштаб этой индустрии в современном мире, сложно представить, что законодатель случайно забыл это указать.

Доходы от использования прав на объекты ИС

«К таким доходам, в частности, относятся платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания, использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса либо использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта.»

Подп. 4 п. 4 ст. 309.1 НК РФ

В противовес активным доходам НК РФ приводит примеры именно пассивных доходов от использования прав на объекты ИС. Например, фильмы, патенты или товарные знаки создаются их авторами единожды и представляют собой готовый продукт. Получение дохода от их реализации, как правило, не требует ведения активной деятельности.

Доходы же от реализации приложений сложно отнести к пассивным, потому что они требуют самых что ни на есть активных усилий: разработка новых фич, служба поддержки, аренда серверов, создание нового контента и так далее.

Если следовать этой логике, то доходы компаний, распространяющих свои продукты через магазины приложений, стоит отнести к активным. Соответственно, доходы таких компаний должны быть освобождены от налогообложения в качестве дохода КИК.

Чтобы получить подтверждение такой позиции, мы направили запрос в ФНС. Ответ ФНС не идеальный, но мы им довольны. Вся суть в одном последнем абзаце (текст запроса и ответ на него см. в [Приложении 1](#)):

Выдержка из ответа ФНС

«В перечне, определенном пунктом 4 статьи 309.1 Кодекса, не указаны доходы от реализации программного обеспечения и от продажи объектов интеллектуальной собственности, в связи с чем указанные виды доходов признаются активными доходами в случае, если они не соответствуют признаку, установленному подпунктом 12 пункта 4 статьи 309.1 Кодекса, то есть по своей сути не являются доходами, аналогичными доходам, перечисленным в подпунктах 1 - 11 пункта 4 статьи 309.1 Кодекса.»

ФНС подтвердила нашу позицию, но фактически сохранила себе простор для интерпретации в обе стороны. Тем не менее, на такое письмо можно полагаться в случае спора с налоговым органом. Все будет упираться в конкретные признаки активных/пассивных доходов: если деятельность КИК по продаже интеллектуальной собственности является по своим признакам активной, то есть помимо создания объекта интеллектуальной собственности имеются последующие активные действия, то доход от такой деятельности можно признать доходом от активной деятельности.

На настоящий момент в соответствии с разъяснениями ФНС активными также считаются доходы от деятельности по предоставлению высшего профессионального образования⁶, доходы, полученные по операциям от обязательной продажи валютной выручки, а также доходов от конвертации валютной выручки⁷, доходы в виде комиссии брокера, депозитария и вознаграждения управляющей компании за оказание услуг по доверительному управлению средствами инвестиционных фондов или иных схем коллективного инвестирования⁸, доходы от сдачи в аренду морских судов для международных перевозок⁹.

⁶ Письмо Минфина России № 03-12-11/2/74964 от 30 сентября 2019 года.

⁷ Письмо Минфина России № 03-12-11/2/80309 от 29 ноября 2017 года.

⁸ Письма Минфина России № 03-12-12/2/49466 от 2 августа 2017 года и № 03-12-12/2/41907 от 3 июля 2017 года.

⁹ Письмо Минфина России № 03-12-11/2/16498 от 22 марта 2017 года.

4.2. Активная иностранная холдинговая компания

Освобождается от налогообложения также прибыль «активных иностранных холдинговых компаний». Для этого такая компания должна соответствовать определенной структуре, а ее прибыль рассчитывается с учётом специальных правил.

Структура иностранной холдинговой компании

Иностранная компания считается иностранной холдинговой компанией, если:

1. Доля прямого участия российской организации – контролирующего лица в уставном (складочном) капитале (фонде) этой иностранной организации составляет не менее 75%;
2. Доля участия этой иностранной организации хотя бы в одной иностранной организации составляет не менее 50%;
3. Доля участия этой иностранной организации в иных иностранных организациях (при наличии) составляет не менее 15%;
4. Период владения долями, указанными в пунктах 1-3 выше, составляет не менее чем 365 последовательных календарных дней на дату окончания финансового года в соответствии с личным законом этой иностранной организации.

Правила расчёта дохода (прибыли)

Кроме определенной структуры, описанной выше, компания является иностранной холдинговой компанией только при условии, что у нее:

- Отсутствуют доходы (прибыль); либо
- Доля пассивных доходов не превышает 5% в общей сумме доходов за финансовый год, при этом (важный момент) при определении размера таких пассивных доходов в данном случае не учитываются следующие виды доходов: (i) дивиденды от активных иностранных компаний и (или) активных иностранных субхолдинговых компаний; (ii) дивиденды от иностранных организаций, в отношении которых выполняется хотя бы одно из условий, предусмотренных в ст. 25.13-1 НК РФ (где указаны все исключения); и (iii) доходы от реализации или иного выбытия акций (долей) активных иностранных компаний, активных иностранных субхолдинговых компаний и (или) иностранных организаций, в отношении которых выполняется хотя бы одно из условий, предусмотренных ст. 25.13-1 НК РФ (где указаны все исключения).

Иными словами, для целей расчёта дохода (прибыли) можно не включать доходы от владения дочерними компаниям – в этом и заключается главное преимущество правил об активных иностранных холдинговых компаниях.

Так же присутствие свидетелей необходимо для составления так называемого закрытого завещания, предусмотренного ст. 1126 ГК РФ. При составлении закрытого завещания его содержание не разглашается даже нотариусу. Закрытое завещание в заклеенном конверте передаётся завещателем нотариусу в присутствии двух свидетелей, которые ставят на конверте свои подписи.

4.3. Эффективная ставка не менее 75%

Прибыль КИК освобождается от налогообложения, если эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) для такой КИК составляет не менее 75% средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций.

Необходимо сравнивать именно со средневзвешенной ставкой, поскольку, по общему правилу, налог на прибыль компания в России составляет 20% (п. 1 ст. 284 НК РФ), но для доходов в виде дивидендов ставка составляет уже 13% (подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ).

Значение средневзвешенной ставки по налогу на прибыль определяется по следующей формуле:

$$C_{\text{срвзвеш}} = \frac{C_{\text{т1}} \times \Pi_1 + C_{\text{т2}} \times \Pi_2}{\Pi_1 + \Pi_2} \times 100\%, \text{ где:}$$

- Π_1 – размер прибыли иностранной компании, уменьшенный на сумму полученных такой иностранной компанией дивидендов. Если значение отрицательное, то для целей формулы значение $\Pi_1 = 0$;
- Π_2 – сумма полученных иностранной компанией доходов в виде дивидендов, уменьшенная на сумму дивидендов, полученных от российских компаний. Если значение отрицательное, то для целей формулы значение $\Pi_2 = 0$;
- $C_{\text{т1}}$ – ставка в размере 20%;
- $C_{\text{т2}}$ – ставка в размере 13%.

Значение эффективной ставки налогообложения прибыли иностранной компании определяется по следующей формуле:

$$C_{\text{эфф}} = \frac{H}{\Pi} \times 100\%, \text{ где:}$$

- H – сумма уплаченного иностранной организацией налога на прибыль в стране нахождения иностранной компании, уменьшенная на сумму уплаченного такой иностранной компанией налога на прибыль в России.

- П – размер прибыли иностранной компании, уменьшенный на сумму полученных такой иностранной компанией дивидендов.

Обращаем внимание, что для применения освобождения все используемые налогоплательщиком расчёты должны быть подтверждены соответствующими документами, переведенными на русский язык.

4.4. Прибыль менее 10 млн руб.

Кроме указанных выше случаев, когда доход КИК прямо освобождается от налогообложения в России, можно привести еще одну льготу.

В соответствии с п. 7 ст. 25.15 НК РФ прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы в случае, если ее величина составила более 10 млн руб. Если прибыль КИК не превышает этого порога, то такая прибыль не учитывается при определении налоговой базы контролирующего лица за налоговый период по налогу на доходы физических лиц.

До 2021 года по таким КИК с прибылью ниже порогового значения не нужно было предоставлять в налоговую инспекцию никаких подтверждающих документов (кроме самого уведомления о КИК). Эта позиция была подтверждена в Письме Минфина России № 03-04-05/24157 от 21 апреля 2017 года.

Однако с 2021 года такие документы (финансовая отчётность или аудиторское заключение) должны представляться налогоплательщиком в любом случае независимо от наличия обязанности по учёту дохода в виде прибыли КИК. Таким образом, льгота в 10 млн руб. сохранила свое действие, но теперь нужно будет все равно сообщать налоговой о финансовых показателях КИК.

На всякий случай уточним, что уведомление о КИК подается в любом случае – вне зависимости от финансового результата КИК. К тому же, если у КИК был зафиксирован убыток, его можно будет перенести на будущий период (п. 7 ст. 309.1 НК РФ).

* * *

5. Преимущества КИК

Традиционно КИК и все, что с ними связано, не вызывают особого энтузиазма у людей, которые сталкиваются с этой сферой регулирования. Однако есть особенности, которые делают КИК привлекательным инструментом для целей личного налогового и финансового планирования. Давайте обозначим несколько таких нюансов.

Наличие КИК в низконалоговой юрисдикции может быть привлекательно для людей, которые инвестируют собственные средства в различные финансовые инструменты рынка ценных бумаг.

Во-первых, уплата налогов с прибыли КИК позволяет отсрочить уплату НДФЛ с традиционных доходов, полученных физическим лицом напрямую. НДФЛ уплачивается до 15 июля года, следующего за годом, когда был получен доход, то есть примерно через 6 месяцев. В то время как датой получения дохода в виде прибыли КИК признается *31 декабря календарного года, следующего за налоговым периодом*, за который в соответствии с личным законом КИК составляется финансовая отчетность. Например, если финансовый год у КИК закончился 31 декабря 2018 года, то доход признается на 31 декабря 2019 года, а налог подлежит уплате до 15 июля 2020 года.

Во-вторых, КИК вправе вычитать понесенные расходы для целей расчёта прибыли, в то время как физическое лицо достаточно ограничено в том, что оно может учитывать в качестве расходов для уменьшения базы. Кроме того, КИК вправе переносить убыток прошлых лет на будущие периоды, что физическое лицо по общему правилу делать не может, кроме прямо указанных в НК РФ исключений для операций с ценными бумагами и производными финансовыми инструментами.

В-третьих, при расчёте прибыли КИК используются международные стандарты финансовой отчетности. Если же гражданин инвестирует в ценные бумаги напрямую, он должен полагаться на правила НК РФ и разъяснения регулятора, которые не всегда однозначны в своем толковании.

В-четвертых, есть пороговая величина в размере 10 млн руб., до которой прибыль КИК не подлежит декларации. НДФЛ же подлежит уплате со всех доходов автоматически.

В-пятых, на КИК не распространяются требования валютного законодательства, которые, помимо прочего, предусматривают валютный контроль для трансграничных сделок и обязывают резидентов отчитываться об открытии иностранных счетов и осуществлении операций по ним.

* * *

6. Вопросы валютного законодательства, связанные с КИК

Как мы уже указали, одним из преимуществ КИК является то, что в отношении нее не распространяются требования российского валютного законодательства. Одновременно с этим, необходимо помнить, что если вы самостоятельно осуществляете финансирование КИК, то в зависимости от выбранного способа, могут возникнуть ограничения, установленные российским валютным законодательством.

Например, если вы планируете финансировать КИК с помощью займов, то при предоставлении займов на сумму более 3 млн рублей, вам необходимо будет предоставить договор займа и иные первичные документы для постановки на валютный контроль. Кроме того, на вас будет возложена обязанность по репатриации выданной суммы займа и процентов, то есть обеспечения возврата суммы выданного займа и причитающихся по нему процентов на счета в российских банках. Одним из последствий такого ограничения является невозможность использования таких инструментов как зачёт или прощение долга, широко используемых в рамках российских холдингов.

Также если у вас открыт личный счет за рубежом, то финансирование с него КИК, а также получение от нее дивидендов также должно быть осуществлено в рамках ограничений, налагаемых российским валютным законодательством.

Последствием нарушения ограничений, установленных российским валютным законодательством является привлечение к ответственности по ст. 15.25 Кодекса административных правонарушений, предусматривающей штраф вплоть до 100% от суммы операции.

* * *

7. Ответственность за нарушения законодательства о КИК

В завершении давайте рассмотрим основные составы ответственности за нарушения законодательства о КИК, размеры штрафов и основные тезисы из судебной практики.

7.1. Штрафы

Неуплата налога с прибыли КИК (ст. 129.5 НК РФ)

Неуплата или неполная уплата контролирующим лицом сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли КИК влечёт взыскание штрафа в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее **100 тыс. руб.** Указанная ответственность не применяется за налоговые периоды 2015-2017 годов.

Непредставление уведомления о КИК (п. 1 ст. 129.6 НК РФ)

Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о КИК за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о КИК, содержащего недостоверные сведения, влечёт взыскание штрафа в размере **500 тыс. руб.** по каждой КИК, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

Непредставление уведомления об участии в иностранных организациях (п. 2 ст. 129.6 НК РФ)

Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения, влечёт взыскание штрафа в размере **50 тыс. руб.** в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

Налогоплательщик, признаваемый контролирующим лицом на основании пп. 2 п. 3 ст. 25.13 НК РФ, освобождается от ответственности, предусмотренной ст.ст. 129.5 и 129.6 НК РФ, в случае представления в установленный налоговым органом срок уведомления о КИК, информация о которых содержится в требовании. В этом случае пени на соответствующие суммы налогов не начисляются (абз. 2 п. 11 ст. 25.14 НК РФ).

Кроме того, если вы самостоятельно до получения требования от налоговой обнаружили недостоверные сведения в уведомлении, ответственности по ст. 129.6 НК РФ можно избежать (п. 7 ст. 25.14 НК РФ). Для этого необходимо представить уточненное уведомление об участии в иностранных организациях или уведомление о КИК.

Непредставление финансовой отчётности и аудиторского заключения (п. 1.1 ст. 126 НК РФ)

Непредставление налоговому органу документов, подтверждающих размер прибыли (убытка) КИК, в установленный срок либо представление таких документов с заведомо недостоверными сведениями влечёт взыскание штрафа с контролирующего лица в размере **500 тыс. руб.**

Непредставление по требованию налогового органа документов для освобождения прибыли КИК от налогообложения или документов, подтверждающих размер прибыли (убытка) КИК (п. 1.1-1 ст. 126 НК РФ)

Непредставление налоговому органу документов, истребуемых в соответствии с п. 1 ст. 25.14-1 НК РФ, в срок, установленный п. 2 ст. 25.14-1 НК РФ (1 месяц с даты получения требования), либо представление таких документов с заведомо недостоверными сведениями влечёт взыскание штрафа с контролирующего лица в размере **1 млн руб.**

Штрафа в 1 млн руб. можно избежать на основании п. 4 ст. 25.14-1 НК РФ: для этого после получения требования о представлении документов, предусмотренных п. 9 ст. 25.13-1 НК РФ, необходимо подать уточненное уведомление о КИК без отражения ранее заявленного вида освобождения от налогообложения прибыли КИК.

7.2. Уголовная ответственность

За нарушение налогового законодательства физические лица могут быть привлечены к уголовной ответственности по ст. 198 Уголовного кодекса Российской Федерации («**УК РФ**») за неуплату налогов в крупном (2,7 млн. руб.) и особо крупном размере (13,5 млн руб.).

Максимальная мера ответственности по этой статье – лишение свободы на срок до 1 года (по крупному размеру) или до 3 лет (по особо крупному размеру).

Ответственности можно избежать, если:

- лицо совершило данное преступление впервые; и
- такое лицо полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

Более того, уголовная ответственность не наступает за деяния, связанные с неуплатой или неполной уплатой сумм налога в результате невключения прибыли КИК в налоговую базу контролирующего лица:

- в 2016 и 2017 годах – в случае, если контролирующим лицом является организация и ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате совершения преступления, возмещен в полном объеме;

- в 2016 - 2018 годах – в случае, если контролирующим лицом является физическое лицо и ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате совершения преступления, возмещен в полном объеме.

К уголовной ответственности могут быть также привлечены руководители организаций или иные лица, уполномоченные на представление в налоговую инспекцию документов от имени организации. Такая ответственность предусмотрена в ст. 199 УК РФ. Пороги для признания неуплаченных сумм налогов крупными и особо крупными отличаются от ст. 198 УК РФ и составляет, соответственно, 15 млн руб. и 45 млн руб.

Максимальная мера ответственности по этой статье – лишение свободы на срок до 2 лет (по крупному размеру) или до 6 лет (по особо крупному размеру).

Ответственности также можно избежать, если:

- лицо совершило преступление впервые; и
- такое лицо, либо сама организация полностью уплатили сумму недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

7.3. Смягчающие обстоятельства

Для налоговых правонарушений предусмотрены специфические смягчающие обстоятельства. При наличии хотя бы одного смягчающего обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в 2 раза по сравнению с размером, установленным в НК РФ.

Перечень таких обстоятельств приведен в п. 1 ст. 112 НК РФ и является открытым:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения; и
- иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обращаем внимание, что налоговые органы и суды придерживаются формального подхода при применении положений статьи 129.6 НК РФ. Даже в случае добровольной подачи налогоплательщиком уведомления о КИК или уведомления об

участии в иностранной компании, но с нарушением срока, отведенного для подачи, правонарушение считается совершенным, и налогоплательщик обязан будет уплатить соответствующую сумму штрафа.

Тем не менее известен положительный случай, где вышестоящие налоговые органы уменьшили размер штрафа ниже суммы, предусмотренной п. 1 ст. 129.6 НК РФ (косвенно данный вывод подтверждается фактическими обстоятельствами дела № 2а-1205/2020, по которому было вынесено Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 9 июня 2021 г. № 88а-8022/2021).

* * *

Приложение 1 - ответ от ФНС на адвокатский запрос об активных КИК



**МИНФИН РОССИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ
НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА
(ФНС России)**

ЗАМЕСТИТЕЛЬ РУКОВОДИТЕЛЯ

Неглинная, 23, Москва, 127381

Телефон: (495) 913-00-09; Телефакс: (495) 913-00-05;

www.nalog.gov.ru

30.04.2021

№ ШЮ-3-13/3334@

Бузько О.А.

oleg.buzko@buzko.legal

На № _____

О рассмотрении обращения

Уважаемый Олег Анатольевич!

Федеральная налоговая служба рассмотрела Ваше Интернет-обращение от 01.04.2021 № 6/н (вх. № 011811/ЗГ от 06.04.2021) и сообщает следующее.

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) Федеральная налоговая служба обязана бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения.

Порядок осуществления указанного информирования утвержден приказом ФНС России от 08.07.2019 № ММВ-7-19/343@ «Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов)» (далее – Административный регламент).

В соответствии с пунктом 21 Административного регламента основаниями для отказа в предоставлении государственной услуги в части бесплатного информирования (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, в том числе, являются содержащиеся в запросах просьбы о подтверждении правильности применения законодательства о налогах и сборах, а также просьбы о проведении экспертиз договоров, учредительных или иных документов.

Учитывая вышеизложенное, ФНС России не наделена полномочиями по проведению оценки конкретных хозяйственных ситуаций, в том числе, возникающих в рамках договорных отношений хозяйствующих субъектов, а также по подтверждению правильности применения в указанных ситуациях налогового законодательства Российской Федерации. Кроме того, в обращении отсутствуют какие-либо вопросы, касающиеся непосредственно участия налогоплательщика в налоговых правоотношениях. Поставленные вопросы направлены на получение информации, относящейся к осуществлению деятельности и исполнению налоговых обязательств третьими лицами.

Вместе с тем ФНС России сообщает следующее.

Порядок учета прибыли КИК при налогообложении определен положениями статьи 25.15 Кодекса, расчет прибыли КИК производится с учетом условий и требований, отраженных в положениях статьи 309.1 Кодекса. В свою очередь, статьей 25.13-1 Кодекса установлены порядок и условия применения освобождения прибыли КИК от налогообложения.

В частности, в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 25.13-1 Кодекса прибыль КИК освобождается от налогообложения, если такая КИК является активной иностранной компанией.

В целях пункта 1 статьи 25.13-1 Кодекса активной иностранной компанией признается иностранная организация, у которой доля доходов, указанных в пункте 4 статьи 309.1 Кодекса, за период, за который в соответствии с личным законом этой иностранной организации составляется финансовая отчетность за финансовый год, составляет не более 20 процентов в общей сумме доходов организации по данным такой финансовой отчетности за указанный период.

При этом пунктом 4 статьи 309.1 Кодекса установлен перечень доходов, квалифицируемых в качестве доходов от пассивной деятельности КИК.

На основании пункта 5 статьи 309.1 Кодекса доходами от активной деятельности в целях Кодекса признаются доходы, не указанные в пункте 4 статьи 309.1 Кодекса.

Таким образом, для целей Кодекса активными признаются доходы, не перечисленные в подпунктах 1 - 11 пункта 4 статьи 309.1 Кодекса и не соответствующие признаку, установленному подпунктом 12 пункта 4 статьи 309.1 Кодекса.

В перечне, определенном пунктом 4 статьи 309.1 Кодекса, не указаны доходы от реализации программного обеспечения и от продажи объектов интеллектуальной собственности, в связи с чем указанные виды доходов признаются активными доходами в случае, если они не соответствуют признаку, установленному подпунктом 12 пункта 4 статьи 309.1 Кодекса, то есть по своей сути не являются доходами, аналогичными доходам, перечисленным в подпунктах 1 - 11 пункта 4 статьи 309.1 Кодекса.

Государственный советник
Российской Федерации 2 класса

Ю.В. Шепелева

Мохаммад Урзала Мирза
8 (495) 913-00-00 (24-14)



Кому: **Федеральная Налоговая Служба России**
Заместителю руководителя Федеральной налоговой службы
Шепелевой Юлии Вячеславовне
г. Москва, Неглинная 23

От: **Адвокатское бюро Санкт-Петербурга «Бузько и партнеры»**
Олег Бузько (oleg.buzko@buzko.legal)
г. Санкт-Петербург, ул. Пулковская 9/2, 215

Дата: 5 апреля 2021 г.

Тема: Признание дохода от реализации программного обеспечения (приложений для мобильных устройств) активным для целей применения законодательства о контролируемых иностранных компаниях

АДВОКАТСКИЙ ЗАПРОС

Уважаемая Юлия Вячеславовна!

Адвокатское бюро «Бузько и партнеры» («**Бюро**») получает значительное количество запросов клиентов о налоговых последствиях участия в иностранных организациях, владеющих исключительными правами на объекты интеллектуальной собственности («**ИС**»), в том числе на программное обеспечение («**ПО**»), и реализующими его самостоятельно или через платформы-агрегаторы (App Store, Play market, Steam и иные). Основной вопрос клиентов Бюро связан с определением характера доходов КИК, полученных от указанной деятельности.

Согласно ст. 25.13 Налогового кодекса Российской Федерации («**НК РФ**») физические лица, являющиеся российскими налоговыми резидентами, могут быть признаны контролирующими лицами иностранных организаций, если в их отношении выполняется ряд перечисленных в ст. 25.13 НК РФ условий. В этом случае иностранная организация будет считаться контролируемой иностранной компанией («**КИК**»).

В соответствии с п. 2 ст. 25.15 НК РФ, прибыль, полученная КИК, учитывается при определении налоговых обязательств контролирующего лица. Следовательно, такая прибыль включается в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц.

Однако НК РФ содержит специальные положения в части расчета прибыли КИК, учитываемой для целей налогообложения. В частности, согласно пп. 4 п. 1 ст. 25.13-1 прибыль КИК может быть освобождена от налогообложения, если такая КИК является активной иностранной компанией в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ («**активная КИК**»).

Активной КИК, согласно п. 3 ст. 25.13-1 НК РФ, признается иностранная организация, у которой доля пассивных доходов, указанных в п. 4 ст. 309.1 НК РФ («**пассивные доходы**»), за отчетный финансовый год составляет не более 20% в общей сумме доходов.

www.buzko.legal

При этом к пассивным доходам пп. 4 п. 4 ст. 309.1 НК РФ относит, в том числе, доходы от использования прав на объекты ИС и приводит перечень таких доходов в следующей формулировке:

«платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания, использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса либо использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта».

Таким образом, в указанном подпункте прямо поименована только часть объектов, признаваемых результатами интеллектуальной деятельности в соответствии со ст. 1225 Гражданского кодекса Российской Федерации («ГК РФ»).

В частности, приведенный перечень не содержит указания на программы для электронных вычислительных машин, которые являются ПО.

В соответствии с пп. 12 п. 4 ст. 309.1 НК РФ пассивными также признаются иные доходы, аналогичные указанным в пп. 1-11 п.4 ст. 309.1 НК РФ, однако критериев определения таких доходов НК РФ не содержит. В описанной ситуации возникает правовая неопределенность и риск субъективного толкования положений ст. 309.1 НК РФ при определении характера дохода.

В настоящий момент отсутствуют разъяснения компетентных органов государственной власти по вопросу классификации дохода от реализации ПО. В связи с этим возникают сложности в надлежащем определении налоговых обязательств российских налоговых резидентов.

Ввиду наличия запросов в адрес Бюро, связанных с определением обязательств клиентов как контролирующих лиц КИК, действуя в интересах клиентов, на основании ст. 6.1 Федерального закона № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» от 31 мая 2002 года, а также в целях создания определенности в применении налогового законодательства прошу вас предоставить комментарии по обозначенным ниже вопросам.

I. Признается ли активным доход, полученный КИК в результате реализации ПО в сети Интернет на площадках-агрегаторах?

Ряд клиентов Бюро являются контролирующими лицами КИК, которые разрабатывают или владеют исключительными правами на ПО в виде программ, приложений, игр и реализуют такое ПО через площадки-агрегаторы (AppStore, Play Market, Steam и иные). С позиции российского гражданского права, в контексте ст. 1233 ГК РФ, такая реализация ПО фактически представляет собой предоставление или отчуждение права (лицензии) на использование ПО как объекта ИС.

Исходя из смысла п. 4 ст. 309.1 НК РФ, к пассивным доходам относятся доходы, не связанные с активной предпринимательской деятельностью КИК.

Согласно ст. 2 ГК РФ, отличительными признаками предпринимательской деятельности является ее направленность на систематическое получение прибыли и принятие рисков, связанных с ведением такой деятельности. Следовательно, указанная деятельность требует постоянного вовлечения ресурсов (финансовых, трудовых и материально-технических) и реализации тех или иных функций в целях получения прибыли.

При этом деятельность по предоставлению прав использования объектов ИС, перечисленных в пп. 4 п. 4 ст. 309.1 НК РФ, сама по себе не предполагает привлечения дополнительных ресурсов, принятие рисков, выполнение каких-либо функций со стороны правообладателя или последующее изменение и доработку объекта ИС. Указанный перечень включает объекты ИС (фильмы, патенты, товарные знаки и иное), которые создаются авторами единожды и представляют собой готовый продукт. Получение дохода в этом случае не требует ведения активной деятельности направленной на получение прибыли.

Напротив, процесс реализации ПО через площадки-агрегаторы подразумевает постоянное активное вовлечение ресурсов КИК, реализации дополнительного функционала, в том числе в виде систематической и регулярной доработки ПО (силами сотрудников КИК или привлеченных контрагентов), деятельности по продвижению ПО. Одновременно КИК несет риски, связанные с выполнением требований площадок-агрегаторов, обеспечением качества работы привлеченных контрагентов, оплачивает постоянные технические расходы на работу серверов, где размещается ПО, оказывает услуги поддержки, а также выполняет иные функции, необходимые для реализации ПО.

В этом случае речь идет о комплексе действий, предпринимаемых КИК в целях реализации ПО, что свидетельствует о ведении КИК активной предпринимательской деятельности, в рамках которой происходит реализация ПО и получение активного дохода.

Помимо этого, процесс реализации ПО не подразумевает обязательного использования конструкции лицензионного договора и может осуществляться на основании договора оказания услуг, предусмотренного ст. 779 ГК РФ. В рамках таких договоров конечным пользователям предоставляется исключительно доступ к функционалу ПО, при этом само ПО остается в полном распоряжении КИК. Таким образом, реализация ПО может осуществляться без предоставления права использования объектов ИС, а доход от такой деятельности также прямо не включается в перечень пассивных доходов.

Таким образом, по мнению Бюро, деятельность КИК по реализации ПО существенно отличается от иной деятельности, связанной с предоставлением прав использования объектов ИС. Указанных в пп.4 п.1 ст. 309.1 НК РФ. В связи с этим доход КИК от реализации ПО должен признаваться активным доходом для целей применения предусмотренных НК РФ правил КИК.

II. Признается ли активным доход, полученный КИК от продажи объектов ИС, включая фильмы, музыку, ПО без привлечения посредников (организаций, выступающих агентами или комиссионерами)?

Ряд наших клиентов сталкиваются с ситуацией, когда КИК, контролирующим лицом которой они являются, принадлежит исключительное право на объекты ИС в виде фильмов, музыкальных произведений и ПО. Копии таких объектов ИС реализуются КИК самостоятельно без привлечения посредников, в том числе через:

- продажу физических копий (дисков) и электронных копий посредством собственного интернет-сайта, администрируемого самой КИК;
- продажу физических копий (дисков) посредством интернет-сайтов для размещения объявлений (Avito.ru, Ebay.com и иные), администрируемых третьим лицом. При этом КИК самостоятельно размещает на таких сайтах объявления и устанавливает стоимость реализуемых копий объектов ИС через учетную запись (аккаунт), администрируемый самой КИК. Третье лицо оказывает исключительно услуги по предоставлению доступа к функционалу интернет-сайта;
- продажу физических копий (дисков) в оффлайн-магазинах.

В рамках данной деятельности КИК не предоставляет покупателям копий объектов ИС какие-либо права на использование таких объектов ИС, соответственно, доход от деятельности по продаже копий объектов ИС не относится к пассивным доходам, перечисленным в п. 4 ст. 309.1 НК РФ.

Ввиду того, что для продажи копий объектов ИС КИК осуществляет активные действия, принимает на себя коммерческие риски, а также несет затраты временных, финансовых, трудовых и иных ресурсов, указанная деятельность имеет черты активной предпринимательской деятельности, следовательно, доход от нее не может квалифицироваться как пассивный.

III. Какими правилами и критериями следует оперировать контролирующему лицу КИК для определения дохода КИК от использования прав на объекты ИС в качестве активного или пассивного дохода?

* * *

Бузько Олег Анатольевич

Партнер Buzko Krasnov

www.buzko.legal

4

Контакты для связи

Настоящий путеводитель подготовлен сотрудниками юридической фирмы Buzko Krasnov, которая оказывает услуги по российскому и американскому праву.

Мы надеемся, что этот путеводитель оказался для вас полезным. Если у вас остались вопросы, вы можете записаться на онлайн-консультацию на нашем сайте: www.buzko.legal/ru. Для оперативной связи вы также можете написать одному из авторов на личную почту.



Роман Бузько
roman.buzko@buzko.legal



Василий Агатеев
vasily.agateev@buzko.legal



Дмитрий Хахаев
dmitry.khakhaev@buzko.legal

Обращаем ваше внимание, что настоящий документ является охраняемым объектом авторского права. Вы можете использовать его исключительно в своих личных целях, если вы приобрели его на нашем сайте www.buzko.legal. Любое распространение допускается только с письменного согласия авторов. Используются автоматизированные методы мониторинга и выявления нарушений исключительных прав.