



НОВЫЕ ПОПРАВКИ К НАЛОГОВЫМ ПРАВИЛАМ «ДЕОФШОРИЗАЦИИ И РЕПАТРИАЦИИ» ОТВЕЧАЮТ НА СТАРЫЕ ВОПРОСЫ И СТАВЯТ НОВЫЕ

Вниманию российских организаций и граждан, использующих в своей деятельности иностранные юридические лица (организации) и структуры без создания юридического лица

Юридическая компания «Пепеляев Групп» сообщает о вступлении в силу новых поправок к налоговым правилам налоговой деофшоризации и репатриации¹.

Новые поправки отвечают на некоторые вопросы о порядке применения ранее принятых правил, но отдельные вопросы остались нерешёнными, к тому же возникли новые. Ожидается, что в весеннюю сессию Государственная Дума примет ещё один, третий пакет поправок, а пока спустя год после вступления в силу правил деофшоризации они так и не стали ясными и определёнными. Это заставляет бизнес откладывать принятие и исполнение конкретных решений, направленных на адаптацию к новым налоговым условиям.

Изменения, улучшающие положение налогоплательщиков

Ряд новых поправок улучшает положение налогоплательщиков.

Продлены сроки ликвидации иностранных организаций, которая является условием применения нескольких налоговых поощрений (освобождение иностранной организации от статуса налогового резидента России, освобождение от налога дохода в виде ликвидационного остатка и дохода от продажи КИК долей или акций в целях их репатриации). Общеустановленный срок продлён на год, до 2018 г. Для некоторых особых ситуаций, когда возможность ликвидации объективно ограничена (требования иностранного права, судебные споры и др.), ликвидация может быть проведена в течение года после отпадения соответствующих ограничений.

Срок уведомления об участии в иностранных организациях продлён с одного до трёх месяцев. Установлен срок подачи уведомления для физических лиц, ставших налоговыми резидентами после приобретения участия (по итогам календарного года): до 1 марта следующего года.

Принята долгожданная поправка о возможности исчислять прибыль контролируемых иностранных компаний (КИК) по МСФО или иным общепринятым правилам. Для КИК, инкорпорированных в странах, с которыми Россия имеет международные договоры об избежании двойного налогообложения, и КИК, отчётность которых прошла аудит, такой способ расчёта прибыли становится основным и применяется «по умолчанию». Контролирующее лицо может принять решение о расчёте прибыли согласно НК РФ. Срок действия такого решения контролирующего лица не может быть менее 5 лет.

Иностранные организации, признавшие себя налоговыми резидентами России, могут применять к полученным дивидендам ставку 0 % (при соблюдении иных условий согласно подп. 1 п. 3 ст. 283 НК РФ). Эта возможность актуальна, если иностранный статус организации обусловлен целями применения иностранного права к сделкам и иными подобными целями, которые не связаны с получением налоговых выгод. Однако при «принудительном» признании российского налогового резидентства по инициативе налогового органа ставка 0 % применяться не будет.

Внесены и иные изменения, устраняющие неточности, выявленные при адаптации бизнеса к новым налоговым правилам, а также применимые к специфическим сферам бизнеса. Такие изменения весьма многочисленны.

¹ Федеральный закон 15 февраля 2016 года № 32-ФЗ

П^g

Как рассмотренные выше, так и иные поправки нуждаются в тщательном изучении. Некоторые ранее внесённые поправки оказались некорректными и заменены новыми. Изъяны могут найтись и в новых поправках.

Изменения, возлагающие на налогоплательщиков дополнительное бремя

Наиболее явная из поправок, повышающих нагрузку на налогоплательщиков, внесена в процедуру осуществления российскими организациями выплат иностранным лицам отдельных видов доходов (дивидендов, процентов и т.п.).

С 2015 г. для применения налоговых преимуществ, установленных международными налоговыми договорами (сниженные ставки или освобождение от налога), иностранное лицо должно иметь фактическое право на доход, т.е. распоряжаться доходом в своём интересе, являться выгодоприобретателем дохода.

Российская организация, выплачивающая доход, имеет право запросить у получателя дохода подтверждение фактического права на доход.

С 2017 г. данное право заменяется обязанностью иностранного получателя дохода представить российской организации соответствующее подтверждение.

П^g

В рамках действующего порядка проверки фактического права на доход для налоговых агентов также возникают риски. Осуществление права запросить у иностранного лица соответствующее подтверждение может быть расценено на практике в качестве проявления должной осмотрительности российской организации – налогового агента. Если в обстоятельствах выплаты налоговый агент имел основания усомниться в наличии фактического права на доход, но не сделал соответствующий запрос, то налоговый орган может попытаться предъявить налоговому агенту претензии. Судебная практика допускает взыскание с налогового агента не только пени и штрафа, но и самой недоимки, учитывая невозможность прямого её взыскания с иностранного лица².

Изменения, не устранившие правовую неопределённость для бизнеса

Наибольшие разночтения вызывают поправки в ст. 309.1 НК РФ, связанные с налогообложением продажи инвестиционных активов (акций, долей в ООО) от КИК к российскому контролирующему лицу или его взаимозависимому лицу.

С одной стороны, устранён явный законодательный пробел: возможность освободить от налога продажу указанных активов теперь распространяется не только на продажу в пользу российской организации, являющейся контролирующим лицом КИК, или взаимозависимому лицу контролирующего лица, но и на продажу физическому лицу, если оно является контролирующим лицом.

С другой стороны, ряд иных новых поправок не только не отвечают на возникавшие вопросы о порядке применения соответствующих правил, но и ставят новые вопросы.

Первоначальная редакция п. 10 ст. 309.1 НК РФ предусматривала определение дохода и расхода КИК, а также стоимости приобретения активов российским лицом, в размере документально подтверждённой стоимости активов по данным учёта КИК (но не выше рыночной стоимости). Никаких требований к цене сделки установлено не было.

Новая редакция п. 10 ст. 309.1 НК РФ исключает из прибыли КИК доходы и расходы, связанные с продажей указанных активов в целях их репатриации, но при условии, что цена сделки определена в размере указанной выше стоимостной величины.

П^g

Смысл установления требований в отношении цены сделки, когда налоги подлежат исчислению исходя из твёрдо установленной величины независимо от этой цены, неочевиден. Данное требование, поскольку оно ранее отсутствовало, возлагает на налогоплательщиков дополнительные обязанности. В силу п. 1 ст. 5 НК РФ оно не должно применяться ранее 1 января 2017 г.

Однако существует риск более жёсткого подхода, учитывая прямое указание законодателя на применение новой редакции статьи к отношениям, возникшим с 1 января 2015 г., а также внесение данных изменений до срока исчисления и уплаты налога за 2016 год в отношении прибыли КИК.

² п. 2 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.06.2014 № 57.

Как в прежней, так и в новой редакции п. 10 ст. 309.1 НК РФ нет прямого запрета на определение документально подтверждённой стоимости активов с учётом переоценки согласно МСФО.

Подобный порядок определения стоимости активов по существу позволяет репатриировать активы, освободив от налогообложения при их возможной будущей продаже их рыночную стоимость, сформированную до репатриации. Такое поощрение репатриации активов соответствует ожиданиям бизнеса. Однако правильность такого толкования закона пока не была подтверждена однозначными разъяснениями Минфина России.

В подп. 1 п. 3 ст. 309.1 НК РФ предусмотрено, что в прибыли КИК, если её исчислять согласно МСФО, не учитывается переоценка долей и акций.

При этом п. 3.1 ст. 309.1 НК РФ предусматривает, что при отчуждении долей и акций прибыль (убыток) КИК, исчисляемые по МСФО, корректируется на переоценку.

Из закона неясно, следует ли такую корректировку производить при отчуждении долей или акций в рамках их репатриации, т.е. является ли п. 10 ст. 309.1 НК РФ специальной нормой для п. 3.1 ст. 309.1 НК РФ либо, наоборот, корректировка переоценки является специальной нормой для п. 10 ст. 309.1 НК РФ.

Равным образом неясно, запрещено ли при исчислении прибыли КИК согласно НК РФ вести учёт активов согласно МСФО и определять «документально подтверждённую стоимость по данным учёта» с применением переоценки (аналогично использованию данных бухгалтерского учёта при отсутствии прямого указания на применение правил налогового учёта, когда налог исчисляется внутри страны), нужно ли корректировать переоценку при переходе от применения МСФО к применению НК РФ, и т.д.

π^g |

Неустранимые сомнения содержания законов о налогах толкуются в пользу налогоплательщиков (п. 7 ст. 3 НК РФ). Однако есть риск, что налоговые органы и суды посчитают данные сомнения устранимыми не в пользу налогоплательщиков. Поэтому, если в конкретной ситуации можно отложить решение о продаже активов от КИК, рекомендуем сделать это до устранения возникших разночтений в понимании рассматриваемых поправок.

Альтернативным способом репатриации активов является их получение в качестве ликвидационного остатка. Вместе с тем, если для юридических лиц освобождается от налога ликвидационный остаток в любой форме, то для физических лиц нельзя освободить от налога ликвидационный остаток в виде денежных средств.

Кроме того, закон об «офшорной амнистии» предусматривает возможность передачи активов от номинального владельца фактическому владельцу, а ранее внесённые поправки исключают такие операции из понятий реализации и дохода. Однако такая возможность есть лишь при подаче декларации в рамках «офшорной амнистии» на предусмотренных этим законом условиях.

О чём подумать, что сделать

Мы рекомендуем в течение ближайшего времени определить перечень возникающих для вашего бизнеса проблемных вопросов применения обновлённых правил деофшоризации (как вопросы толкования и применения права, так и вопросы подбора необходимых документов). По-прежнему существует вероятность решения правовых вопросов в рамках дальнейших законодательных изменений или разъяснений Минфина России. Однако подбор доказательств (аудиторских и оценочных отчётов, и т.п.) лучше провести заранее.

Помощь консультанта

Специалисты юридической компании «Пепеляев Групп» готовы оказать содействие организациям и физическим лицам в практическом применении правил «налоговой репатриации» и «офшорной амнистии», включая оценку последствий и рисков, а также подготовку необходимых документов.

Рекомендации, касающиеся использования иностранных юрисдикций, готовятся нами с участием партнёров по международным сетям Taxand и Terralex, объединяющим наиболее профессиональные независимые консультационные компании во всём мире, с соблюдением самых строгих требований конфиденциальности.

Контактная информация



Иван Хаменушко
Старший партнер, Руководитель
налоговой практики
«Пепеляев Групп»
Тел.: +7 (495) 967 00 07
I.Khamenushko@pgplaw.ru



Петр Попов
Ведущий юрист
«Пепеляев Групп»
Тел.: +7 (495) 967-00-07
p.popov@pgplaw.ru