



## «ОФШОРНАЯ АМНИСТИЯ» И «НАЛОГОВАЯ РЕПАТРИАЦИЯ»

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

Юридическая компания «Пепеляев Групп» сообщает, что приняты нормативные акты, необходимые для полноценного вступления в силу действующего с 2015 года закона о «налоговой репатриации»:<sup>1</sup>

- 1) установлены порядок и срок проведения «офшорной амнистии»;
- 2) внесены уточняющие поправки в закон о «налоговой репатриации»;
- 3) утверждена форма уведомления об участии в иностранных организациях, которая для уже имеющегося участия представляется до 15 июня 2015 г.

### «Офшорная амнистия»

Подписан и обнародован Федеральный закон от 8 июня 2015 года № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках...» (далее – закон). Согласно закону, физические лица, которые выводили в иностранные юрисдикции доходы или открывали за границей банковские счета, о чём не уведомляли налоговые органы, могут представить декларацию, которая освободит их от уплаты налогов и от иных отрицательных последствий (включая административную и уголовную ответственность).

*Закон распространяется на доходы и счета, соответственно, выведенные и открытые до начала действия закона о «налоговой репатриации» – 1 января 2015 г.*

Уведомить можно будет как об имуществе, в отношении которого декларант напрямую признан собственником, так и об имуществе, права собственника на которое осуществляются через «номинального владельца» в интересах или (и) по поручению «фактического владельца». Такой же подход применим к счетам в зарубежных банках (можно уведомлять как о прямом, так и о бенефициарном владении счётом).



Из закона неясно, как соотносится контроль над иностранной структурой без образования юридического лица и осуществление фактическим владельцем прав собственника через иностранного номинального владельца (например, при учреждении траста). от этого зависит, по какому основанию подавать декларацию. К декларации, подаваемой во второй из указанных ситуаций, нужно приложить договор номинального владения, удостоверенный нотариально, а в первой – нет.

По нашему мнению, данные сомнения нужно толковать в пользу декларанта как налогоплательщика, а значит, декларант имеет право выбора, по какому основанию подать декларацию. Вместе с тем, нельзя исключить, что на практике будет требоваться представить декларацию по второму или обоим основаниям.

<sup>1</sup> Федеральный закон от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)».

*Закон устанавливает перечень объектов, о которых можно подать декларацию:*

- 1) доли (паи) участия и акции организаций, а также контроль над иностранной организацией или структурой по иным основаниям;
- 2) недвижимое имущество, транспортные средства и ценные бумаги (помимо акций);
- 3) счета в иностранных банках и денежные средства на них.

**π<sup>g</sup>** |

Исчерпывающий перечень декларируемых объектов можно объяснить отсутствием в российском законодательстве обязанности раскрывать налоговым органам иные объекты. Иные объекты, в том числе приобретенные для получения дохода (культурные ценности, интеллектуальная собственность и т.п.), сами по себе не декларируются, но можно задекларировать доход от них, если он зачислен на иностранные банковские счета. Законом не предусмотрена возможность задекларировать наличные деньги.

*Представление декларации освобождает декларанта:*

- от доначисления и взыскания налогов;
- от любой ответственности за недоплату налогов и таможенных платежей согласно Налоговому кодексу РФ, Кодексу РФ об административных правонарушениях и Уголовному кодексу РФ (при этом для освобождения от уголовной ответственности не нужно платить недоимку, пени и штраф);
- от ответственности за нарушение порядка ведения кассовых операций и нарушение валютного законодательства (статьи 15.1 и 15.25 КоАП РФ, статья 193 УК РФ).

Освобождение распространяется на операции, совершённые до 2015 года и связанные с указанными в декларации объектами.

В декларации можно указать на участие юридического лица в процессе приобретения (формирования источников приобретения), использования декларируемых объектов или распоряжения ими. Тогда освобождение будет распространяться на лиц, которые согласно распорядительным документам такой организации «выполняли в ней организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции», т.е. не только на декларанта, но и на действовавших в его интересах работников.

Освобождение, как правило, допускается независимо от возврата задекларированных объектов в Россию. Вместе с тем, такой возврат обязателен, чтобы применить освобождение, для объектов, которые на день представления декларации находятся:

- 1) в государстве (на территории), включённом в список ФАТФ в целях противодействия отмыванию преступных доходов;<sup>1</sup>
- 2) в государстве (на территории), которое не обеспечивает обмен информацией для целей налогообложения с Россией. Список таких государств ещё не утверждён.

Как обязательный, так и добровольный возврат задекларированных объектов в Россию освобождает от налогообложения, а при дальнейшей продаже активов декларант вправе отнести на расходы их стоимость на момент возврата в Россию.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> <http://www.fatf-gafi.org/topics/high-riskandnon-cooperativejurisdictions/documents/public-statement-february-2015.html>

<sup>2</sup> Согласно поправкам в закон о «налоговой репатриации», подробно описан ниже.

*Форма, порядок заполнения и подачи декларации установлены напрямую законом.*

Необходимо соблюсти ряд формальных требований (распечатка на одной стороне листа, подписание каждой страницы декларантом, и т.п.). В отношении счетов в зарубежных банках вместе с декларацией нужно представить уведомление установленной формы об их открытии или (и) изменении реквизитов.

Декларация представляется в налоговый орган по месту жительства (пребывания) декларанта, а при его отсутствии или по выбору декларанта – в ФНС России.

Срок представления декларации – до 31 декабря 2015 года.

Подать декларацию можно только один раз, уточнённые декларации не принимаются. Если какие-то объекты в декларации не указаны, то указанные освобождения не будут на них распространяться. Однако пропуски и подобные ошибки, не препятствующие налоговым органам установить декларанта и декларируемые объекты, не лишают последнего права на освобождение.

Освобождение применяется при условии, что соответствующий орган власти не начал производство по делу о конкретном правонарушении. Если такое производство начато, то его прекращение остаётся на усмотрение органа власти.

**π<sup>g</sup> |**

Совокупность изложенных выше факторов – с одной стороны, формальные требования и запрет подачи уточнённой декларации, с другой – возможность лишиться освобождения при начале производства о нарушении законодательства, мы советуем учесть при планировании подачи декларации.

*Для обеспечения сохранности налоговой тайны декларации хранятся в ФНС России.*

Иные государственные и негосударственные органы и организации не вправе получать доступ к таким сведениям и документам.

**π<sup>g</sup> |**

Вместе с тем, в законодательстве нет чёткого механизма, обеспечивающего соблюдение названных требований.

*Рассматриваемые возможности предусмотрены только для физических лиц.*

Российская организация – фактический владелец иностранных объектов не сможет напрямую применить указанные освобождения. Пункт 2.2 статьи 277 и пункт 10 статьи 309.1 НК РФ позволяют организациям, репатрировавшим активы, избежать обложения налогом на прибыль в момент репатриации (при выкупе ценных бумаг или имущественных прав, а также при ликвидации иностранных организаций). Вместе с тем, не исключён риск предъявления налоговых претензий организации за более ранние периоды, когда доход был получен за границей.

**π<sup>g</sup> |**

Объекты, в отношении которых рассматривается возможность подать декларацию, могут находиться в собственности иностранной организации или структуры без образования юридического лица, в свою очередь, находящейся в долевом совладении нескольких физических лиц. Если такая иностранная организация или структура является номинальным владельцем, то физические лица, по нашему мнению, могут подать декларацию с указанием долевого фактического владения.

**Поправки в закон о «налоговой репатриации»**

Подписан и обнародован закон<sup>1</sup>, который устраняет некоторые дефекты закона о «налоговой репатриации», связанные с его ускоренным принятием осенью 2014 года. Тогда Минфин России предлагал на этапе второго чтения законопроекта принять некоторые правительственные поправки, но они были отклонены со ссылкой на позднее внесение. Сейчас большинство этих поправок принято (с некоторыми уточнениями текста).

*К правилам признания иностранных организаций налоговыми резидентами России приняты следующие поправки:*

- уточнены признаки резидентства. Исключён признак проведения заседаний совета директоров, сохранены признаки, связанные с работой исполнительных органов. Вторая группа признаков – ведение учёта, делопроизводство и управление персоналом – стала факультативной и будет применяться, если основные признаки выполняются для двух и более государств;
- сужено чрезмерно широкое освобождение от правил налогового резидентства для организаций из стран, с которыми заключён международный налоговый договор. Теперь такие организации будут освобождаться не просто при наличии у них статуса налогового резидента одной из таких стран, а при представлении доказательств, что именно в этой стране они имеют квалифицированный персонал и принимают решения.

**π<sup>g</sup>** |

Пока не утверждены особенности постановки на учёт иностранных организаций, признаваемых налоговыми резидентами России.

Мы полагаем, что органы управления таких организаций, действующие в России, могут признаваться их обособленными подразделениями, по месту нахождения которых нужно встать на учёт в российском налоговом органе.

Также неясно, определяется ли налоговое резидентство на конец налогового периода, на момент признания дохода в соответствии с НК РФ или как-то иначе. Этот вопрос важен для иностранных организаций, процессы управления которыми изменены после вступления в силу закона о «налоговой репатриации».

*В правилах о контролируемых иностранных компаниях (далее – КИК) введены новые освобождения прибыли КИК от российского налога:*

- для активных иностранных холдинговых и субхолдинговых компаний, через которые осуществляется косвенное участие российских организаций в активных иностранных компаниях (с долей операционных доходов не ниже 80%);
- для косвенного участия через российские публичные компании;
- для безотзывных трастов;
- прибыль КИК может быть уменьшена на дивиденды от российских организаций, если КИК является фактическим получателем дивидендов;

**π<sup>g</sup>** |

25%-ный порог доли участия, признаваемой контролирующей, который подлежит применению с 2016 года, поправками не повышен. 50%-ный порог применяется лишь в 2015 году, что может создать противоречие между налоговыми последствиями и фактически сложившимися отношениями, когда корпоративного контроля на самом деле нет.

Поправка, согласно которой прибыль КИК можно рассчитать по закону страны инкорпорации (как правило, такой закон отсылает к МСФО), если КИК подлежит не только обязательному, но и добровольному аудиту, не была принята.

Срок уведомления об участии в иностранной организации ранее был продлён до 15 июня 2015 г. Форма уведомления утверждена Приказом ФНС России от 24.04.2015 № ММВ-7-14/177@.

**π<sup>g</sup>** |

Неподача уведомления, если КИК получает доход, может расцениваться как повод для наиболее тщательной налоговой проверки и как обстоятельство, отягчающее недоплату налога при её обнаружении.

<sup>1</sup> Федеральный закон от 8 июня 2015 года № 150-ФЗ

### О чём подумать, что сделать

Вариантами адаптации к новым требованиям по-прежнему можно признать:

- распределение прибыли КИК с применением более низкой налоговой ставки, чем общеустановленная, которая будет применяться для вменённой прибыли КИК, включая ставку 0% для организаций – получателей дивидендов (возможно – и для иностранных организаций, признавших себя налоговыми резидентами России);
- «репатриация» структур, для сохранения которых за рубежом нет явной деловой необходимости. Как было указано выше, репатриация активов через продажу участия в Россию или получение ликвидационного остатка освобождается от налогов при условии завершения ликвидации иностранных организаций до 2017 г. Физические лица вправе при продаже активов отнести на расходы стоимость активов на время репатриации. Однако для организаций возможна лишь оценка по историческим затратам, и «офшорную амнистию» напрямую применить нельзя.

### 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](mailto:I.Khamenushko@pgplaw.ru)



**Сергей Сосновский**  
Руководитель налоговой  
Практики в г. Санкт-Петербурге  
«Пепеляев Групп»  
Тел.: +7 (812) 640-60-10  
[S.Sosnovsky@pgplaw.ru](mailto:S.Sosnovsky@pgplaw.ru)



**Петр Попов**  
Ведущий юрист  
«Пепеляев Групп»  
Тел.: +7 (495) 967 00 07  
[P.popov@pgplaw.ru](mailto:P.popov@pgplaw.ru)



**Егор Лысенко**  
Руководитель сибирского  
отделения в г. Красноярске  
«Пепеляев Групп»  
Тел.: +7 (391) 277-73-00  
[E.Lysenko@pgplaw.ru](mailto:E.Lysenko@pgplaw.ru)