

налоговое право

ТЕМА:
уведомление о контролируемой иностранной компании

Подтверждение **негодным**

К вопросу о фиксации факта контроля над лицом недружественного государства



Дмитрий
Парамонов

АДВОКАТ АП Г. МОСКВЫ,
АДВОКАТ НАЛОГОВОЙ ПРАКТИКИ
АБ «ИНФРАЛЕКС»

Предметом исследования в настоящей статье выступает нормативное регулирование, определяющее порядок подтверждения резидентами права на отмену действия ограничительных мер в отношении операций с подконтрольными им иностранными организациями.

Более года российский бизнес выживает в предельно турбулентных условиях, зачастую вынужден на ходу перекраивать годами складывавшиеся как торговые, так и организационные структуры. В силу весьма специфического регулирования в виде мер экономического характера по обеспечению финансовой стабильности Российской Федерации группы компаний избавляются от токсичных элементов структур, упрощают их, заменяют бизнес-единицами, учрежденными в дружественных государствах.

Значительная часть действующих мер ограничительного характера применяется к сделкам с иностранными лицами, связанными с иностранными государствами, которые совершают в отношении российских юридических и физических лиц недружественные действия.

Ограничения на сделки с лицами недружественных государств распространяются на резидентов РФ, под которыми понимаются лица, признаваемые резидентами согласно положениям ст. 1 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (п. 1.10 Официального разъяснения Банка России от 18 марта 2022 г. № 2-ОР, далее – Разъяснение ЦБ РФ).

При этом ограничения не распространяются на сделки резидентов РФ с лицами таких недружественных иностранных государств, если такие субъекты правоотношений отвечают одновременно следующим требованиям, перечисленным в п. 12 Указа Президента РФ от 5 марта 2022 г. № 95 (далее – Указ № 95):

а) они находятся под контролем российских юридических лиц или физических лиц (конечными бенефициарами являются Российская Федерация, российские юридические лица или физические лица), в том числе в случае если этот контроль осуществляется через иностранные юридические лица, связанные с такими иностранными государствами;

б) информация о контроле над ними раскрыта указанными российскими юридическими или физическими лицами налоговым органам Российской Федерации в соответствии с требованиями российского законодательства.

Согласно официальной позиции для целей применения Указа № 95 лицо считается находящимся под контролем при наличии одного из признаков, указанных в ст. 5 Федерального закона от 29 апреля 2008 г. № 57-ФЗ «О порядке осуществления иностранных инвестиций в хозяйственные общества, имеющие стратегическое значение для обеспечения обороны страны и безопасности государства» (далее – Закон № 57-ФЗ) (п. 1.1 Разъяснения ЦБ РФ, п. 3 Правил, утв. постановлением Правительства РФ от 6 марта 2022 г. № 295).

Здесь мы не будем останавливаться на вопросе о целесообразности выбора именно указанной нормы для определения тех критериев, наличие которых квалифицирует российских резидентов как контролирующих лиц иностранных организаций. В конце концов, положения ст. 5 Закона № 57-ФЗ содержат довольно широкие возможности для установления факта контроля над иностранной организацией, в том числе со стороны группы лиц, поскольку значение данного термина закреплено в Федеральном законе от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции» (п. 3 ст. 3 Закона № 57-ФЗ).

Тем не менее нельзя не отметить, что ст. 5 Закона № 57-ФЗ не содержит упоминания о термине «конечный бенефициар», понимание которого для целей применения п. 12 Указа № 95 тоже стоило бы четко определить, поскольку иначе в этом вопросе остается видимый пробел. При этом Закон № 57-ФЗ предполагает, что для его целей термин «бенефициарный владелец» используется в значении, определенном ст. 3 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов,

полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее – Закон № 115-ФЗ), что дает надежду на обращение к данной норме Закона № 57-ФЗ в будущих разъяснениях компетентных органов.

По мнению Банка России, для подтверждения факта раскрытия российскими физическими лицами информации о контроле над иностранной компанией необходимо наличие уведомления о контролируемых иностранных компаниях, представленного российским контролирующим лицом в налоговые органы России (см., например, ответ на вопрос 5, данный в письме Банка России от 8 июня 2022 г. № 12-4-2/5091).

Именно на анализе корректности выбора данного документа, без которого невозможно подтверждение резидентами России – физическими лицами факта контроля над иностранной организацией из недружественного государства, хочется остановиться особо.

Обязанность по представлению уведомления о контролируемых иностранных компаниях (далее – КИК) имеет свои собственные цель и правовой смысл, которые неотрывно связаны с определением налоговых обязательств налогоплательщиков-налоговых резидентов России в части получения доходов в виде нераспределенной прибыли КИК.

Следует подчеркнуть, что обязанность и сама необходимость подачи уведомления о КИК неразрывно связана с налоговым статусом физического лица, т.е. его налоговым резидентством, в отношении всего налогового периода на 31 декабря истекшего года. Если лицо на момент проведения ежегодного теста не признается налоговым резидентом, то обязанность в представлении уведомления о КИК и уплате налога с нераспределенной прибыли КИК в России у него не возникает (п. 1 ст. 25.13 НК РФ).

Однако порядок определения статуса лица как резидента России для целей валютного и налогового законодательства основан на совершенно различных подходах: если для целей валютного законодательства первоочередное значение имеет наличие российского гражданства или российского вида на жительство, то для налогового – длительность пребывания на территории России в течение налогового периода. Как следствие, наличие у физического лица статуса резидента для целей валютного законодательства не означает, что такое лицо автоматически является и налоговым резидентом России. Напротив, налоговое резидентство может изменяться гораздо более динамично: потеря лицом статуса налогового резидента влияет исключительно на его налоговые обязанности, а прекращение гражданства

означает разрыв устойчивой правовой связи с государством. Понятно, что второе на практике происходит гораздо реже, а вопрос выбора налогового резидентства российскими гражданами может решаться самостоятельно и без ограничений до тех пор, пока Россия не связывает обязанность по уплате налогов с наличием гражданства.

Более того, налоговое законодательство устанавливает особые критерии для признания российского резидента контролирующим лицом иностранной организации, которые не тождественны признакам контролирующего лица, установленным ст. 5 Закона № 57-ФЗ. Они более узкие и специфические, позволяют признавать контролирующим лицом лиц, которые таковыми не могут быть согласно ст. 5 Закона № 57-ФЗ (п. 3 и 6 ст. 25.13 НК РФ). Например, для признания налогоплательщика контролирующим лицом иностранной организации достаточно, чтобы его доля участия превысила 25%, а если в КИК участвуют преимущественно налоговые резиденты России, то доле участия достаточно будет превысить 10%, вне зависимости от того, имеется ли хоть какая-то связь между участниками.

Указанное различие осознают и налоговые органы, которые прямо указывают, что ст. 5 Закона № 57-ФЗ содержит признаки нахождения хозяйственного общества, имеющего стратегическое значение, под контролем контролирующего лица без каких-либо отсылок к налоговому законодательству, касающемуся контролируемых иностранных компаний. Поэтому само по себе выполнение обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, не означает автоматического выполнения критериев, указанных в Законе № 57-ФЗ (см. п. 1 письма ФНС России от 30 сентября 2022 г. № ШЮ-3-13/10632@).

Таким образом, документ, который должен подтверждать факт раскрытия контроля над иностранной организацией, во-первых, в ряде случаев в принципе не должен представляться физическим лицом, а его представление не в соответствии с действующим законодательством введет налоговый орган в заблуждение и может повлечь дополнительные сложности и налоговые риски для такого налогоплательщика, во-вторых, даже представление уведомления о КИК в установленном порядке не означает, что конкретное лицо однозначно осуществляет контроль над лицом недружественного государства в той степени, которую подразумевает ст. 5 Закона № 57-ФЗ, и требуется дополнительное изучение данного вопроса лицом, которое принимает решение о действии ограничительных мер в конкретных обстоятельствах.

В ЭЛЕКТРОННОМ ВЫПУСКЕ

В № 8 (385) на advgazeta.ru опубликован комментарий по теме статьи Дмитрия Парамонова: Ямпольский И. Налицо технические пробелы. Необходимы детальные разъяснения ФНС России о порядке направления уведомлений о КИК.

БОЛЬШЕ НОВОСТЕЙ НА

advgazeta.ru

средством

Следовательно, уведомление о КИК может использоваться как подтверждение раскрытия требуемого уровня контроля над иностранным лицом лишь в ограниченном количестве случаев, не охватывая всю совокупность ситуаций, когда такой контроль действительно осуществляется и ограничения не должны применяться.

Даже с процедурной точки зрения выбор уведомления о КИК как документа, подтверждающего раскрытие контроля, имеет явно выраженные недостатки: первое уведомление о КИК представляется только в случае прохождения лицом теста на контролирующее лицо в отношении конкретного КИК на дату, установленную законом для признания дохода в виде прибыли КИК. На практике данный механизм выглядит следующим образом. Предположим, в результате реорганизации структуры резидент РФ в 2023 г. стал признаваться с точки зрения Закона № ФЗ-57 контролирующим лицом длительное время существующей иностранной организации. Окончательный тест на наличие статуса контролирующего лица КИК будет проведен не ранее 31 декабря 2023 г., а уведомление о КИК должно быть представлено не позднее 30 апреля 2024 г.

В результате возникает множество вопросов прикладного характера, например: как такому резиденту подтвердить статус контролирующего лица в течение 2023 г., ведь представлять уведомление он не может до окончания года? А ведь в отношении вновь созданной в 2023 г. иностранной организации такое уведомление о КИК по закону не может быть представлено даже еще дольше – не ранее 1 января 2025 г.!

Более того, отсутствует ясный ответ и на вопрос о том, имеется ли у уведомления о КИК за конкретный год срок действия для целей раскрытия информации о контроле? Ведь налогоплательщик может по различным обстоятельствам не представить очередное уведомление о КИК в установленный срок. Будет ли считаться, что он по-прежнему считается лицом, раскрывшим контроль, пока иное не следует из представленных документов? При этом налоговые органы, безусловно, будут при-

знавать такого налогоплательщика контролирующим лицом.

Между тем из системного толкования действующего законодательства следует, что физическое лицо считается контролирующим лицом иностранной организации в каждый момент времени, когда в отношении него соблюдаются предусмотренные законодательством критерии.

Однако налоговые органы придерживаются следующей позиции: лишь представление уведомления о КИК свидетельствует о раскрытии факта контроля физического лица над иностранной компанией (см. письма ФНС РФ от 30 сентября 2022 г. № ШЮ-4-13/13043@, от 10 марта 2022 г. № КВ-4-13/2811@.). В связи с этим подача уведомления об участии в иностранных организациях (п. 3 ст. 25.14 НК РФ), содержащего информацию о владении квалифицированной долей участия в КИК, не может считаться достаточным основанием полагать, что налогоплательщик раскрыл информацию о контроле над иностранной организацией.

Следует признать, что в предложенном толковании содержится изрядная доля лукавства: ничто не препятствует тому, чтобы определять наличие статуса контролирующего лица в любой необходимый момент времени. Согласно позиции Минфина России проведение теста на определение статуса лица в качестве контролирующего лица КИК осуществляется на дату получения дохода в виде прибыли КИК, в том числе на дату принятия решения о распределении дивидендов (см., например, письмо Минфина России от 20 апреля 2017 г. № 03-12-11/2/23899). Очевидно, что иностранная организация не связана какими-то определенными датами для принятия такого решения и контролирующие органы фактически признают, что тест на наличие контроля может быть пройден в любое время.

Таким образом, текущий подход к решению проблемы выбора способа подтверждения раскрытия контроля над иностранной организацией очевидным образом противоречит принципу равенства прав резидентов и создает ситуацию, когда длительно проживающие за границей граждане лишены возможности подтвердить предлагаемым способом раскрытие

контроля над иностранной организацией. Более того, в определенных случаях описанные проблемы возникают и у контролирующих российских организаций.

К сожалению, предложенный государством способ подтверждения факта раскрытия контроля не является удобным и в целом не отвечает правовой природе задействованного института налогового права.

Следует признать также, что выбор уведомления о КИК как документа, необходимого для получения подтверждения раскрытия налоговым органам контроля над иностранной организацией, является неверным и негодным. Существенное различие в содержании термина «контролирующее лицо» для целей Закона № 57-ФЗ и налогового законодательства не позволяет использовать документ, имеющий прикладное значение для контроля доходов налогоплательщика, в целях фиксации раскрытия контроля в рамках законодательства о мерах экономического характера по обеспечению финансовой стабильности государства.

Представляется, что государству в лице уполномоченных органов следует еще раз обдумать вопрос о том, насколько действительно необходимо и обоснованно увязывать снятие действия ограничительных мер с раскрытием контроля над иностранной организацией именно налоговым органам в соответствии с действующим законодательством, которое никак не приспособлено к решению задачи о раскрытии контроля в текущих исключительных обстоятельствах? Логичным и разумным выходом здесь видится установление нового, экстраординарного порядка раскрытия контроля над иностранными компаниями именно в целях реализации п. 12 Указа № 95.

В порядке дискуссии: в поиске более подходящего способа фиксации раскрытия контроля над иностранной организацией можно обратиться к форме сообщения об участниках иностранной организации (для иностранной структуры без образования юридического лица – о ее учредителях, бенефициарах и управляющих), утвержденной приказом ФНС России от 1 декабря 2021 г. № ЕД-7-13/1046@. Она может служить образцом для доку-

мента, который раскрывает участие бенефициаров в группе компаний.

Также, полагаем, имеет смысл предусмотреть возможность для резидентов представлять в налоговый орган информацию в формате пояснений к финансовой отчетности иностранных организаций, поскольку именно на такой порядок раскрытия информации о конечных бенефициарах ориентируется действующее законодательство (п. 7 ст. 6.1 Закона № 115-ФЗ).

Более того, при государственной регистрации международных компаний в порядке редомициляции иностранное юридическое лицо представляет в произвольной форме сведения (в виде информации, содержащей фамилию, имя, отчество бенефициара, адрес места жительства, долю прямого (или косвенного) владения в иностранной компании) о бенефициарных владельцах иностранного юридического лица (п. 3 ст. 5 Федерального закона от 3 августа 2018 г. № 290-ФЗ «О международных компаниях и международных фондах»). И такого документа достаточно в том числе для целей применения Закона № 57-ФЗ (п. 2 ст. 8 Закона № 57-ФЗ).

Останется только выбрать государственный орган, подходящий для оценки признаков контролирующего лица для целей ст. 5 Закона № 57-ФЗ и выдачи подтверждения о раскрытии надлежащей степени контроля. Вероятно, стоит признать таковым Федеральную антимонопольную службу.

В ЭЛЕКТРОННОМ ВЫПУСКЕ

В № 8 (385) на advgazeta.ru опубликована статья старшего юриста судебной практики Capital Legal Services *Любови Дорошенко* «Самовольное строительство». Автор отмечает, что 16 ноября 2022 г. Президиумом Верховного Суда РФ был утвержден Обзор судебной практики по делам, связанным с самовольным строительством. Часть правовых позиций ВС РФ была известна практике и ранее, однако ряд разъяснений являются новыми и могут стать поводом для изменения практики по данной категории дел. В статье рассматриваются наиболее актуальные, по ее мнению, позиции ВС РФ из Обзора.

В ЭЛЕКТРОННОМ ВЫПУСКЕ

В № 8 (385) на advgazeta.ru опубликована статья юриста GRATA International Belarus *Полины Сачавы* «Антиконкурентные соглашения по праву Беларуси». При заключении хозяйственных договоров в любой отрасли, будь то торговля, финансы, оказание услуг, необходимо учитывать требования антимонопольного законодательства, которые имеют экстерриториальный характер. В тех случаях, когда их результатом становятся недопущение, ограничение или устранение конкуренции на товарных рынках Беларуси, они действуют и в отношении соглашений, заключенных на территории иных государств, пишет автор.

УЧРЕДИТЕЛЬ: ФЕДЕРАЛЬНАЯ ПАЛАТА АДВОКАТОВ РФ

ИЗДАТЕЛЬ: ФОНД ПОДДЕРЖКИ И РАЗВИТИЯ АДВОКАТУРЫ «АДВОКАТСКАЯ ИНИЦИАТИВА»

Учреждена по решению III Всероссийского съезда адвокатов. «Новая адвокатская газета» зарегистрирована 13 апреля 2007 г. Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор). 23 ноября 2017 г. перерегистрирована Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций (Роскомнадзор) под наименованием «Адвокатская газета». Свидетельство о регистрации ПИ № ФС 77-71704. Выходит два раза в месяц. Цена свободная. ISSN 2619-1520. Подписной индекс можно найти в каталогах: «Пресса России» ООО «Агентства «Книга-Сервис» (подписка на год – подписной индекс 40698, на полугодие – 10628); «Подписные издания» ООО «Почта России» (подписка на полугодие – подписной индекс П3663).

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР:
М.В. ПЕТЕЛИНА,
руководитель Департамента
информационного
обеспечения ФПА РФ

ОТВЕТСТВЕННЫЙ РЕДАКТОР:
М.В. КАПИТАНОВА

ОБОЗРЕВАТЕЛЬ:
К.А. КАТАНЯН,
шеф-редактор
Департамента
информационного
обеспечения ФПА РФ

РЕДАКТОР ПО РАБОТЕ
С АВТОРАМИ:
С.Е. РОГОЦКАЯ

РЕДАКТОР:
Т.М. БРАГИНСКАЯ

РЕДАКТОР-КОРРЕКТОР:
Н.Н. ЗИНОВСКАЯ

ПОДПИСКА
И РАСПРОСТРАНЕНИЕ:
В.П. КУЗНЕЦОВА

МАКЕТ, ДИЗАЙН:
Ю.А. РУМЯНЦЕВА

ВЕРСТКА:
А.Ю. ТРОНИН

АДРЕС РЕДАКЦИИ
И ИЗДАТЕЛЯ
119002, г. Москва,
пер. Сивцев Вражек, д. 43

E-mail: advgazeta@mail.ru
Сайт: www.advgazeta.ru
Тел.: (495) 787-28-35
Тел./факс: (495) 787-28-36

Отпечатано в ОАО «Московская газетная типография»
123995, г. Москва, ул. 1905 года, д. 7, стр. 1
Тираж 2000 экз. Заказ № 0399

© «АДВОКАТСКАЯ ГАЗЕТА»

Воспроизведение материалов полностью или частично без разрешения редакции запрещено. Редакция не несет ответственности за достоверность информации, содержащейся в рекламных объявлениях и авторских материалах. Мнение редакции может не совпадать с точкой зрения авторов. Присланные материалы не рецензируются и не возвращаются. Газета не рассматривает материалы, опубликованные в других изданиях, в том числе в интернет-СМИ, или растражированные другим способом.

№ 08 (385) подписан в печать 14.04.2023
Выход № 08 (385) в свет: 17.04.2023
Следующий номер выйдет 26.04.2023