



УДК 336.227

Дмитриенко Екатерина Алексеевна

Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова

Высшая школа государственного аудита

Россия, Москва

dmitrienko.e.a@yandex.ru

Dmitrienko Ekaterina

Lomonosov Moscow State University

Higher School of Public Audit

Russia, Moscow

ЭВОЛЮЦИЯ ПРАВИЛ О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ В УСЛОВИЯХ САНКЦИОННЫХ ОГРАНИЧЕНИЙ

Аннотация: правила о КИК появились в российском налоговом праве как антиуклонительная мера в 2015 г. В 2022 г. в связи с санкционными ограничениями, которые привели к оттоку капитала из России, появилась угроза сокрытия контролирующими лицами крупных активов КИК, а ограничения в части выплаты дивидендов со стороны КИК привели к невозможности включения их в налогооблагаемую прибыль. Российский законодатель столкнулся с необходимостью введения изменений в существующие правила о КИК с целью преодоления возникших трудностей. Такими изменениями, в частности, являются изменения в части возможности освобождения от налогообложения прибыли КИК, а также корректировка налогооблагаемой прибыли КИК.

Ключевые слова: налог на прибыль, контролируемые иностранные компании, контролирующие лица, санкционные ограничения, антиуклонительные меры.



EVOLUTION OF RULES ON TAXATION OF CONTROLLED FOREIGN COMPANIES IN THE CONTEXT OF SANCTIONS RESTRICTIONS

Annotation: The rules on CFCs appeared in Russian tax law as an anti-avoidance measure in 2015. In 2022, due to sanctions restrictions that led to capital outflow from Russia, there was a threat of controlling persons hiding large assets of CFCs, and restrictions on dividend payments by CFCs led to the inability to include them in taxable profit. The Russian legislator faced the need to introduce amendments to the existing rules on CFCs in order to overcome these difficulties. Such changes include, in particular, changes to the possibility of exemption from taxation of CFC profits, as well as adjustments to the taxable profits of CFCs.

Key words: income tax, controlled foreign companies, controlling persons, sanctions restrictions, anti-avoidance rules.

Современная мировая экономика стремительно развивается. Одними из ключевых участников трансграничного рынка выступают крупные международные компании, осуществляющие свою деятельность в различных странах и юрисдикциях. Изначальная конфликтность налогового права, заключающаяся в стремлении налогоплательщика минимизировать свою налоговую нагрузку и, напротив, стремление государства-фиска аккумулировать как можно большую сумму налогов с хозяйствующих субъектов, привела к уходу от налогообложения крупными корпорациями путем учреждения своих компаний в юрисдикциях, предлагающих наиболее выгодные налоговые условия. В такой ситуации бюджеты стран, которые, согласно принципу налогового суверенитета, действительно могут претендовать на налоги со стороны таких компаний ввиду использования ресурсов на их территории недополучают колоссальное количество налогов.

Одним из способов корректировки подчеркнутой проблемы выступают правила о контролируемых иностранных компаниях (далее – КИК),



применяемые на сегодняшний день большинством развитых стран. Указанные правила позволяют облагать налогом прибыль КИК у контролирующих их лиц.

Для российского налогового права налогообложение контролируемых иностранных компаний – достаточно новый институт, появившийся с принятием в 2013 г. плана Организации экономического сотрудничества и развития BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*) [1], состоявшего из пятнадцати «Шагов» или «Действий» (*Actions*). Как было отмечено выше, проблема выведения из-под налогообложения прибыли или ее части носит общемировой характер. Разработанный План BEPS нацелен на противодействие размыванию налогооблагаемой базы и уклонению от налогообложения. В рамках «Действия 3» плана, посвященного КИК (*Controlled foreign companies – CFC*), было предложено конкретизировать и ужесточить правила налогообложения прибыли КИК у контролирующего их лица. В ответ на общемировую тенденцию Налоговый кодекс Российской Федерации в 2015 году пополнился главой 3.4. «Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица» [2].

В современном понимании российского налогового права КИК представляют собой иностранные организации, которые одновременно удовлетворяют двум условиям:

- (1) являются налоговыми нерезидентами России и
- (2) их контролирующим лицом являются физическое лицо и (или) организация-налоговый резидент России.

В данном контексте следует упомянуть категорию налогового резидентства организаций, установленные ст. 246.2 НК РФ. Так, иностранная компания может быть признана налоговым резидентом в соответствии с международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения (для целей применения этого международного договора), а также в том случае, если ее местом управления является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором по вопросам



налогообложения. В остальных случаях компания не будет являться налоговым резидентом России.

Что касается контролирующего лица, то им может выступать как физическое лицо, так и организация. К резидентству контролирующего лица-организации применяются вышеперечисленные критерии, что же касается физических лиц – отечественное налоговое право использует объективный тест резидентства физического лица, установленный ст. 207 НК РФ. Так, пункт 2 указанной статьи устанавливает, что физическое лицо становится налоговым резидентом России, если оно находится на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

Таким образом, при выполнении условий о резидентстве самой организации и контролирующего ее лица иностранная компания признается контролируемой, а ее контролирующее лицо несет налоговую обязанность уплатить налог с части прибыли КИК в рамках своего подоходного налога (НДФЛ – для физических лиц и налог на прибыль – для организаций). При этом уплачиваемая сумма напрямую зависит от полноты «контроля» или «участия» контролирующего лица в КИК [3].

Налогообложение прибыли КИК у конечного получателя дохода действительно помогает справляться с проблемой неполучения бюджетами крупной суммы налогов. Кроме того, как отмечается в отечественной доктрине, применение юрисдикцией правил о КИК стимулирует инвесторов при вложении в развитие территории, а также выборе иностранного присутствия [4] в наименьшей степени руководствоваться налоговыми мотивами [5, с. 23].

Выступая эффективным механизмом налогового регулирования и антиуклонительной политики правила о КИК поступательно развиваются, отвечая при этом требованиям времени. Так, до 2022 г. мы могли наблюдать постепенное ужесточение законодательства о КИК [6, с. 266]. Наиболее ярко такие изменения проиллюстрированы введением Федерального закона от 09.11.2020 № 368-ФЗ [7], посредством которого были повышены штрафы за



непредставление контролирующими лицами информации о КИК или представления некорректной информации, а также введена дополнительная ответственность за нераскрытие финансовых документов контролируемых компаний.

Февраль 2022 отличается усилением агрессивной санкционной политики в отношении России со стороны «недружественных» государств [8]. Санкционные ограничения привели к масштабному оттоку капитала из России, как со стороны иностранных компаний, так и со стороны национальных. В таких условиях необходимость смягчения установленного вектора стала очевидной: последующее ужесточение ответственности спровоцировало бы налогоплательщиков скрывать свои активы, что в свою очередь, в частности ввиду разрыва Россией соглашений с многими юрисдикциями соглашений по обмену финансовой и налоговой информацией, привело бы к подмене антиуклонительной цели правил КИК – противодействию размыванию налогооблагаемой базы. Действительно,

В связи с этим, с 2022 появляются специальные послабления и дополнительные льготы для контролирующих КИК лиц. В рамках настоящей статьи рассмотрим наиболее «свежие» изменения, такие как:

- (1) освобождение прибыли КИК от налогообложения в случае нахождения КИК в определенных юрисдикциях;
- (2) корректировка прибыли КИК.

Как упоминалось выше, в октябре 2022 Федеральная налоговая служба утвердила новый перечень государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией [9]. Из этого перечня вышли две юрисдикции. По общему правилу, контролирующее лицо может освободить прибыль КИК от налогообложения, если государство, в котором находится КИК имеет с Россией международное соглашение по вопросам налогообложения. При этом, нахождение КИК в странах из указанного



перечня может повлечь для контролирующего лица признание прибыли контролируемых им организаций как вмененного дохода.

Вторым не менее важным нововведением в рамках санкционной политики стало принятие новых правил о корректировке прибыли КИК, введенных Федеральным законом от 28.12.2022 № 565-ФЗ [10] с последующим разъяснением Федеральной налоговой службы в Письме от 07.06.2023 № ШЮ-4-13/7148@ [11]. Так, в 2022 налоговый кодекс пополнился правилом о возможности учета российскими организациями-контролирующими лицами суммы прибыли вместо суммы дивидендов при определении прибыли контролируемых ими компаний в 2022-2025 гг. Такая корректировка применима в случае установлении ограничений, препятствующих принятию решений о распределении прибыли, объявлению и осуществлению выплаты дивидендов КИК иной контролируемой налогоплательщиком иностранной компанией, являющейся ее акционером. Кроме того, важным условием является постоянное местонахождение КИК в юрисдикции, не являющейся «офшорной зоной».

Помимо вышеперечисленных мер ранее также были введены и иные изменения, способствующие преодолению санкционных ограничений, такие как возможность упрощенного перевода активов КИК на российское лицо, а также четвертый этап «амнистии капиталов», позволяющий добровольно уведомить налоговые органы о контролируемых компаниях без риска последующей ответственности.

Представляется, что принятые российским законодателем нововведения в правилах о налогообложении прибыли КИК должны упростить порядок определения налогооблагаемой базы, тем самым минимизировав желание контролирующих лиц скрывать свои активы в зарубежных юрисдикциях. Однако судить об эффективности пока преждевременно, а полноценный эффект нового регулирования еще только предстоит ожидать.

Список литературы:



1. BEPS Action Plan. Action 3 Controlled Foreign Company. OECD [Электронный ресурс] // URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/>
2. Федеральный закон от 24.11.2014 № 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)» [Электронный ресурс] // URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_171241/
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] // URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/
4. Гидирим В.А. Налогообложение иностранных контролируемых компаний международная практика / Международное право № 4. 2014. С. 42–140.
5. Старженецкая Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России: дис., канд. юр. наук. М., 2016. 225 с.
6. Савостьянова С.А., Кузнецов И.А. Проблемы правового регулирования контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации // Проблемы экономики и юридической практики. 2021. Т. 17. № 3. С. 262–268.
7. Федеральный закон от 9 ноября 2020 г. № 368-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/46021/page/1>
8. Распоряжение Правительства РФ от 05.03.2022 N 430-р (ред. от 29.10.2022) «Об утверждении перечня иностранных государств и территорий, совершающих недружественные действия в отношении Российской Федерации, российских юридических и физических лиц» [Электронный ресурс] // URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_411064/e8730c96430f0f246299a0cb7e5b27193f98fdaa/



9. Приказ Федеральной налоговой службы от 28 октября 2022 г. № ЕД-7-17/987@ «Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией» [Электронный ресурс] // URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/12956369/

10. Федеральный закон от 28 декабря 2022 г. № 565-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» [Электронный ресурс] // URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202212280041>

11. Письмо Федеральной налоговой службы от 7 июня 2023 г. № ШЮ-4-13/7148@ «О порядке применения пункта 1.2 и 1.3 статьи 25.15 НК РФ» [Электронный ресурс] // URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/about_nalog/13677410/