

Закон по деофшоризации подписан Президентом. Суммируем новые правила.

Ноябрь 2014 / Выпуск № 40

Кратко

Один из наиболее обсуждаемых законопроектов 2014 года стал законом [1]. Мы освещали поправки к этому законопроекту после каждого чтения в Государственной Думе, и сейчас суммируем новые правила, которые будут применяться с 2015 года. Отметим, что законодатели имеют право вносить поправки в уже действующий закон, поэтому не исключено, что в 2015 году и далее правила еще будут видоизменяться.

В деталях

Правила КИК

Правила КИК вводят налогообложение в РФ нераспределенной прибыли иностранных структур (в том числе трастов) и компаний, подконтрольных российским налоговым резидентам – контролирующим лицам.

В частности, контролирующим лицом КИК будут признаваться физические и юридические лица, доля прямого или косвенного участия которых в КИК (для физических лиц – совместно с супругами и несовершеннолетними детьми):

- ✓ превышает 25%;
- ✓ превышает 10%, если доля участия всех российских налоговых резидентов в КИК превышает 50%

В **2015** году действует переходный период, в котором применяется более высокий порог по доле участия – **50%**.

Прибыль некоторых КИК **не будет облагаться** в РФ (при этом обязанность представлять соответствующее уведомление остается), например: КИК имеет постоянное местонахождение в «хорошей» юрисдикции (государство-партнер РФ по ДИДН за исключением не обеспечивающих обмен налоговой информацией) и ЛИБО эффективная ставка налогообложения КИК составляет не менее 3/4 от средневзвешенной российской ставки [2], ЛИБО доходы КИК от «пассивной» деятельности составляют не более 20% ее доходов. Список исключений довольно большой

[3], но в него так и не вошли публичные компании. Контролирующее лицо должно представить налоговым органам документы, подтверждающие соблюдение условий, по которым прибыль КИК не будет облагаться в РФ.

К прибыли КИК будет применяться ставка 20%, если КИК контролируется юридическим лицом и 13%, если физическим. При этом сумма прибыли может быть уменьшена на выплаченные из этой прибыли дивиденды (с некоторыми особенностями).

Российским налогом будет облагаться только прибыль КИК, определяемая с периодов, начинающихся в 2015 году. Она будет впервые задекларирована российскими юридическими лицами 28 марта 2017 года при подаче декларации по налогу на прибыль за 2016 год (и, соответственно, физическими лицами – 30 апреля 2017 года).

Прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы, если превышает пороговое значение в **10 млн. рублей** (в переходный период применяются иные пороги: 2015 год – 50 млн. рублей, 2016 год – 30 млн. рублей).

Так, прибыль КИК, облагаемая в РФ, определяется по данным **финансовой отчетности** данной компании, составленной в соответствии с ее личным законом (при условии, что финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту по личному закону КИК и она расположена в государстве-партнере по

ДИДН), либо по правилам **25 главы** НК РФ в иных случаях [4].

Штраф за недоплату налога в отношении КИК установлен в размере 20% от суммы недоплаченного налога, но не менее 100 тыс. рублей, и не взимается в переходный период (в отношении прибыли КИК за 2015-2017 гг.)

Закон предусматривает специальные правила учета убытков КИК, а также позволяет вычесть из налога, исчисленного с прибыли КИК, налоги, исчисленные с ее прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) РФ, в том числе налога с прибыли постоянного представительства КИК в РФ.

Кроме того, закон позволяет вычесть из облагаемой базы прибыль КИК уже учтенную другими российскими контролирующими лицами в случае косвенного участия в КИК (с учетом доли участия).

Для групп, принявших решение о ликвидации иностранных структур, которые могли бы попасть под правила КИК, предлагается специальный льготный порядок налогообложения данных операций. У акционера не признается доходом полученное имущество, при этом стоимостью такого имущества для налоговых целей будет считаться стоимость по данным учета ликвидируемой организации, но не выше рыночной стоимости и не выше фактически оплаченной стоимости акций (долей) ликвидируемой КИК (то есть из трех цифр выбирается меньшая). Такой порядок действует до 1.1.2017 года.

Если перед ликвидацией КИК продает принадлежащие ей ценные бумаги и имущественные права своему российскому контролирующему лицу (либо его аффилированной компании), налогооблагаемая в РФ прибыль КИК от такой сделки будет равна нулю (при условии, что процедура ликвидации завершена до 1.1.2017 года). Контролирующее лицо примет такие ценные бумаги и имущественные права по данным учета КИК, но не выше рыночной стоимости.

КИК таким образом «передает» налоговый базис своих активов российскому контролирующему лицу, и при этом не возникает облагаемого в РФ дохода. У российских контролирующих лиц пока есть время проработать целесообразность применения предоставленных законодателями механизмов реструктуризации.

Административная нагрузка

Налогоплательщики будут обязаны предоставлять целый ряд **уведомлений** в налоговые органы:

- уведомление об участии в иностранных организациях (если доля прямого или косвенного участия превышает 10%), а также об учреждении иностранных структур без образования юридического лица или контроле над ними (с некоторыми особенностями). Штраф за

непредоставление или искажение сведений – **50 тыс. рублей.**

- уведомление о КИК (штраф за непредоставление или искажение сведений – **100 тыс. рублей** по каждой КИК)

Иностранные компании и структуры, имеющие налогооблагаемое имущество в РФ (в основном речь идет про **недвижимость в РФ**), должны будут отчитываться о своих участниках (учредителях, бенефициарах, управляющих). Непредставление данной информации повлечет штраф в размере 100% налога на имущество исчисленного в отношении объекта недвижимого имущества, принадлежащего этой иностранной организации.

Рекомендуем уже сейчас оценить ресурсы, необходимые для выполнения новых требований в отношении подачи уведомлений, а также сбора документов, по которым подконтрольные компании не признаются КИК (при наличии), а также в отношении пересчета прибыли КИК по правилам 25 главы НК РФ (если применимо).

Правила резидентства

Меняются правила резидентства для юридических лиц. С 2015 года иностранные организации, **управляемые** из России, могут быть признаны российскими налоговыми резидентами. Признание налоговым резидентом РФ означает налогообложение в России общемирового дохода юридического лица.

Для определения места управления приведены 3 основных и 3 дополнительных критерия (в т.ч. определяется место, где происходит **большинство заседаний совета директоров**) [5]. В отношении порядка применения критериев существует некоторая неопределенность.

Указаны ситуации, сами по себе не влияющие на статус резидента (например, подготовка консолидированной финансовой отчетности в РФ). Тем не менее, при оценке риска признания компании российским налоговым резидентом рекомендуем оценивать все факты и обстоятельства, даже если формально осуществляемая в РФ деятельность подпадает под эти ситуации.

Также указаны ситуации, когда организация может быть признана налоговым резидентом РФ только в **добровольном** порядке (например, организация имеет постоянное местонахождение в стране, с которой есть договор об избежании двойного налогообложения (и признается резидентом этой страны по данному ДИДН), или организация является иностранным холдингом при соблюдении некоторых условий. При этом еще не до конца ясно, как налоговые органы будут трактовать данные нормы на практике.

Резидентство физических лиц по-прежнему будет зависеть от времени пребывания в России (больше или меньше, чем 183 дня).

Концепция бенефициарного собственника

Возможность применения пониженных ставок налогообложения, предусмотренных соглашениями об избежании двойного налогообложения будет зависеть от того, является ли лицо, получающее доход, его бенефициарным собственником (имеет ли оно право определять его экономическую судьбу).

Для ответа на этот вопрос оцениваются выполняемые им функции, имеющиеся полномочия, принимаемые риски, а также факт перечисление дохода (полностью или частично) третьим лицам.

Тем не менее, конкретного теста на бенефициарную собственность законодатели так и не предложили, а значит, российские налоговые агенты не смогут чувствовать себя абсолютно комфортно, применяя пониженные ставки налога к выплачиваемому за рубеж доходу, и при любой выплате им придется принимать во внимание риск доплаты налога и санкций за счет собственных средств (отметим, что взыскание налога с налогового агента возможно исходя из позиции ВАС, высказанной в Постановлении Пленума ВАС РФ №57 от 30.07.2013).

Закон говорит **о праве** налогового агента запросить у иностранной организации подтверждение, что она имеет фактическое право на получение дохода (и мы рекомендуем пользоваться данным правом). Отметим, что данная норма выглядит наиболее дискуссионной в данном законе, так как в ней говорится о праве, а не об обязанности, не говорится, как должно выглядеть такое подтверждение, не содержится четких и достаточных действий, которые может осуществить налоговый агент, чтобы исключить возможные санкции за неудержание/занижение налога.

Отметим, что Минфин России в письме 24 июля 2014 г. № 03-08-05/36499 приводит примеры документов, которые может получить налоговый агент для подтверждения фактического собственника дохода.

Если налоговому агенту стало известно, кто на самом деле является бенефициарным собственником дохода, то закон позволяет использовать соответствующее соглашение со страной резидентства этого бенефициарного

собственника (в части дивидендов – косвенное участие приравнивается к прямому участию).

В случае, если фактическим собственником дохода является резидент РФ, то налогообложение выплачиваемого дохода производится в соответствии с НК РФ (ставка 0% на дивиденды применима только при соблюдении дополнительных условий). В данном случае требуется информирование налоговых органов о произведенной выплате.

Косвенная продажа недвижимости

Под налог попадут все варианты продажи российской недвижимости в форме продажи акций компаний, которым принадлежит эта недвижимость – и российских, и иностранных, независимо от количества уровней владения. Тем не менее, законом не предложен специальный механизм уплаты такого налога в РФ. Например, в ситуации, когда одна иностранная организация продает другой иностранной организации акции третьей иностранной организации, косвенно владеющей недвижимостью в РФ (применяется порог в 50% активов), возникает обязанность уплатить в РФ налог с полученного от продажи дохода. Тем не менее, не стоит игнорировать соответствующие налоговые риски, так как осведомленность налоговых органов о владельцах российской недвижимости повышается с введением новых требований по декларированию цепочки владения, прописанных в этом же законе, а также в связи с вступлением России в клуб налоговой взаимопомощи, о котором мы писали в обзоре №33 за октябрь 2014 года.

Что это значит для вас?

Мы войдем в 2015 год с текстом закона, подписанным Президентом. Мы ожидаем, что в 2015 году уже действующие правила еще будут шлифоваться, поскольку они довольно сложные, и еще не проиграны на конкретных ситуациях с конкретными цифрами.

Рекомендуем попробовать рассчитать вашу налоговую нагрузку по новым правилам и определить перечень вопросов их практического применения, чтобы в 2015 году можно было обратиться за соответствующими разъяснениями к компетентным органам.

[1] <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201411250003>

[2] в законе предусмотрены формулы, позволяющие учесть обложение дивидендов по иной ставке налога, а также учесть налог, удержанный с доходов КИК

[3] Кроме перечисленных ситуаций в список исключений также входят (**кратко**):

- КИК является некоммерческой организацией, которая не распределяет полученную прибыль между акционерами (участниками, учредителями)
- КИК находится в стране из Евразийского экономического союза
- КИК является структурой и (1) ее учредитель не вправе получить ее активы в собственность И (2) права учредителя не могут быть переданы иному лицу (кроме наследования или универсального правопреемства) И (3) учредитель не вправе получать прямо или косвенно доход от этой структуры
- КИК является банком или страховой организацией
- КИК является эмитентом обращающихся облигаций, или организацией, уполномоченной на получение соответствующих процентных доходов
- КИК участвует в проектах по СРП
- КИК является оператором нового морского месторождения углеводородов или его непосредственным акционером

[4] Обращаем внимание на примененную формулировку «подлежит аудиту». Это можно интерпретировать так, что если аудит имел место, но не был обязательным, воспользоваться цифрами из финансовой отчетности будет нельзя.

[5] **3 основных критерия кратко:** большинство заседаний совета директоров проводятся в РФ, исполнительный орган регулярно осуществляет свою деятельность в РФ, главные должностные лица преимущественно осуществляют руководство организацией (по вопросам текущей деятельности) в РФ.

3 дополнительных критерия кратко: ведение бухгалтерского учета в РФ, ведение делопроизводства в РФ, оперативное управление персоналом в РФ.

Контакты

Мы будем рады ответить на ваши вопросы.

Услуги банкам и финансовым учреждениям

Екатерина Лазорина

Руководитель отдела налоговых и юридических услуг в России
ekaterina.lazorina@ru.pwc.com

Владимир Буров

vladimir.burov@ru.pwc.com

Услуги промышленным и торговым предприятиям

Дэвид Джон

Управляющий партнер службы налоговых и юридических услуг в странах Центральной и Восточной Европы
david.c.john@ru.pwc.com

Энрика Шевченко

enrika.shevchenko@ru.pwc.com

Ирина Мартакова

irina.martakova@ru.pwc.com

Наталья Козлова

natalia.kozlova@ru.pwc.com

Наталья Шербакова (Санкт-Петербург)

natalia.sherbakova@ru.pwc.com

Услуги предприятиям в области связи, информационных технологий и СМИ

Наталья Возианова

natalia.vozianova@ru.pwc.com

Услуги частным компаниям

Алина Лаврентьева

alina.lavrentieva@ru.pwc.com

Услуги предприятиям топливно-энергетического и горнодобывающего сектора

Денис Горин

denis.gorin@ru.pwc.com

Артем Петрухин

artem.petrukhin@ru.pwc.com

Екатерина Малыгина

ekaterina.malygina@ru.pwc.com

Стефано Тонетти

stefano.tonetti@ru.pwc.com

Услуги по налогообложению в области слияний и поглощений

Галина Науменко

galina.naumenko@ru.pwc.com

Екатерина Коропова

ekaterina.koropova@ru.pwc.com

Услуги в области косвенного налогообложения и таможенного регулирования

Владимир Константинов

vladimir.konstantinov@ru.pwc.com

Услуги по управлению персоналом и налогообложению физических лиц

Карина Худенко

karina.khudenko@ru.pwc.com

Юридические услуги

Яна Золоева

Руководитель юридической практики
yana.zoloeva@ru.pwc.com

Максим Кандыба

maxim.kandyba@ru.pwc.com

Яна Проскурина

yana.proskurina@ru.pwc.com

Услуги по развитию налоговой функции, подготовке налоговой и бухгалтерской отчетности и ведению учета

Кирилл Никитин

kirill.nikitin@ru.pwc.com

Екатерина Рябова

ekaterina.ryabova@ru.pwc.com

Услуги в области международного налогового планирования

Наталья Кузнецова

natalia.kuznetsova@ru.pwc.com

Михаил Филинов

mikhail.filinov@ru.pwc.com

Услуги в области трансфертного ценообразования

Светлана Стройкова

svetlana.stroykova@ru.pwc.com

Андрей Колчин

andrey.kolchin@ru.pwc.com

© 2014 Все права защищены. Под "PwC" и "PricewaterhouseCoopers" понимается «ПрайсвотерхаусКуперс Раша Б.В.» или, в зависимости от контекста, другие фирмы, входящие в глобальную сеть компаний PricewaterhouseCoopers International Limited, каждая из которых является самостоятельным юридическим лицом.

Информация, содержащаяся в бюллетене, не является профессиональной консультацией. PwC не несет ответственности за ущерб, причиненный каким-либо лицам, если их действия/бездействие стали результатом прочтения данного бюллетеня. По всем конкретным вопросам рекомендуем Вам обращаться к специалисту PwC по соответствующему направлению.