Контролируемые иностранные компании и сделки

М. В. Кауракова

кандидат юридических наук,
доцент кафедры правового регулирования экономической деятельности
Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.
Адрес: ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
125167, Москва, ул. Ленинградский проспект, д. 49/2.
E-mail: maria@kaurakova.com

Г. Е. Слепко

кандидат филологических наук,
доцент кафедры правового регулирования экономической деятельности
Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.
Адрес: ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
125167, Москва, ул. Ленинградский проспект, д. 49/2.
E-mail: GESlepko@fa.ru

Controlled Foreign Companies and Transactions

M. V. Kaurakova

PhD in Law,
Associate Professor of the Department of Legal Regulation of Economic Activity
of the Financial University.
Address: Federal State-Funded Educational Institution of Higher Education
“Financial University under the Government of the Russian Federation”,
49/2 Leningradsky Ave., Moscow, 125167, Russian Federation.
E-mail: maria@kaurakova.com

G. E. Slepko

PhD in Linguistics,
Associate Professor of the Department of Legal Regulation of Economic Activity
of the Financial University.
Address: Federal State-Funded Educational Institution of Higher Education
“Financial University under the Government of the Russian Federation”,
49/2 Leningradsky Ave., Moscow, 125167, Russian Federation.
E-mail: GESlepko@fa.ru

Аннотация

Цель настоящего исследования состоит в освещении особенностей действия теории контроля применительно к иностранным компаниям и сделкам. В соответствии с указанной целью представленная нами статья направлена на решение ряда задач: показать особенности определения правового статуса открываемого на территории иностранного правового режима филиала российского юридического лица или отразить специфику правового режима его деятельности; рассмотреть отдельные случаи, при которых уведомления о контролируемых иностранных компаниях предоставляться не должны по российскому законодательству; рассмотреть вопросы, связанные с порядком исчисления налога на прибыль контролируемых иностранных компаний, в особенности при прекращении действия некоторых соглашений об избежании двойного налогообложения с отдельными недружественными государствами; отразить риски реализации контролируемых сделок, а также ответственность за неправомерное непредоставление уведомления о контролируемых сделках либо предоставление недостоверных сведений; остановиться на особенностях ввоза продукции иностранного происхождения в качестве образцов, а также рассмотреть вопрос необхо-

димости подачи уведомлений о контролируемых сделках в отношении поставки образцов. Методологическую основу исследования составляют диалектический, системный методы и метод моделирования.

Ключевые слова: контролируемая компания, контролируемая сделка, правовой статус, дружественный правовой порядок, постоянное представительство, правовой режим, риск, резидент, налогоплательщик, налоговая база, налог на прибыль, контроль, счет, уведомление.

Abstract

The purpose of the present paper is to highlight specifics of the theory of control in relation to foreign companies and transactions. In accordance with this goal, our paper is aimed at solving a number of tasks: (1) to show the specifics of determining the legal status of a branch of a Russian legal entity opened on the territory of a foreign state or reflect the specifics of the legal regime of its activities; (2) consider individual cases in which notices of the controlled foreign companies should not be provided under the Russian law; (3) consider issues related to the procedure for calculating income tax of controlled foreign companies, in particular, when terminating certain double taxation avoidance agreements with certain unfriendly states; (4) reflect the risks of implementation of controlled transactions, as well as liability for unlawful failure to provide notices of controlled transactions or submission of inaccurate information; (5) address the specifics of importing products of foreign origin as samples, and also consider the need to file notices of controlled transactions with respect to the supply of samples. The methodological basis of the study contains dialectical, systemic and modeling methods.

Keywords: controlled company, controlled transaction, legal status, friendly law and order, permanent establishment, legal regime, risk, resident, taxpayer, tax base, income tax, control, account, notice.

Особенности определения правового статуса филиала или правового режима его деятельности

При открытии на территории иностранного правопорядка филиала российского юридического лица, которое сопровождается внесением соответствующих данных в ЕГРЮЛ, открытием счета в таком иностранном государстве и уведомлением ФНС об открытии указанного счета¹, в некоторых случаях возникает необходимость определения (1) правового статуса такого филиала, когда он наделен правосубъектностью, либо (2) особенностей правового режима его деятельности, если такой правосубъектностью он не наделен. Это необходимо для понимания того, может ли налоговый орган России признать его в качестве контролируемой иностранной компании согласно статье 25.13 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

В рассматриваемом случае прежде всего стоит отметить, что для определения налогового правового статуса созданного в иностранном правопорядке филиала необходимо руководствоваться актами национального права данного государства, а также актами международного права, к примеру, соглашением об избежании

двойного налогообложения, если оно подписано принимающим иностранные инвестиции государством и государством, направляющим их (ст. 7 НК РФ).

В последнем из актов, составляющем неотъемлемую часть взаимодействующих таким образом правовых систем, обычно предусматривается положение «Прибыль, полученная в одном Договариваемом Государстве предприятием другого Договариваемого Государства, может облагаться налогом в первом упомянутом Государстве, если только она получена через расположенное там постоянное представительство и только в той части, которая относится к этому постоянному представительству»². При этом под постоянным представительством принято понимать все то, что обычно перечисляется в таком соглашении³.

На основе вышеизложенного, а также принимая во внимание тот факт, что открытый на тер-

¹ Приказ ФНС России от 24 апреля 2020 г. № ЕД-7-14/272@. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/accounting/bank_account/9868652/?ysclid=lxcz32jm fh343936252

² См., к примеру, пункт 1 статьи 7 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Анкаре 15 декабря 1997 г.). – URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=36542&ysclid=lx cz6wvg4q218072754>

³ См., к примеру, статью 5 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Турецкой Республики об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы (заключено в г. Анкаре 15 декабря 1997 г.) // Там же.

ритории иностранного правопорядка филиал утрачивает правовой статус с закрытием образовавшего его российского юридического лица, нет оснований для рассмотрения таких отношений как подпадающих под статьи 25.13, 129.5 НК РФ. Рассматриваемый нами филиал в дружественном правопорядке не будет признан контролируемой иностранной компанией несмотря на то, что в таком дружественном для России правопорядке он зарегистрирован в компетентном органе, поставлен на учет в налоговом органе, вправе заниматься коммерческой деятельностью, но не может существовать без головной компании, которая зарегистрирована в России.

Случаи непредоставления уведомлений о контролируемых иностранных компаниях

На практике отдельные вопросы возникают в связи с необходимостью предоставления уведомлений о контролируемых иностранных компаниях, когда иностранная компания более не является контролируемой, так как получила статус резидента Российской Федерации и с момента получения такого статуса уведомления в налоговый орган в отношении такой компании не направлялись. Однако до получения такой компанией, зарегистрированной в иностранном правопорядке, статуса резидента Российской Федерации в налоговый орган направлялись сообщения об ее участниках – гражданах Российской Федерации с долей участия, составляющей 50%. В таком случае можно ли считать исполненным требование о раскрытии контроля по пункту 12 Указа Президента Российской Федерации от 5 марта 2022 г. № 95 «О временном порядке исполнения обязательств перед некоторыми иностранными кредиторами»? В противном случае следует ли опять направлять в компетентный налоговый орган указанные выше уведомления?

В данном случае контроль российских участников в отношении данного иностранного лица не утрачивается, но оно более не соответствует признакам контролируемого лица, так как приобрело статус резидента Российской Федерации, о чем налоговый орган был своевременно уведомлен. Принимая во внимание то, что такими уведомлениями и сообщениями раскрыта принадлежность гражданам Российской Федерации контрольного пакета акций указанной компании и требования статьи 25.14 НК РФ надлежащим образом соблюдены, а также учитывая то, что в соответствии с частью 1 статьи 25.13 НК РФ контролируемой иностранной компанией рассматри-

вается юридическое лицо, зарегистрированное в иностранном правопорядке, (1) которое не имеет в России налогово-правового статуса резидента и (2) в отношении которого принадлежащие российскому правопорядку лица осуществляют контроль, у контролирующей компании нет обязанности уведомлять компетентный орган о контролируемой компании, зарегистрированной за рубежом. Поэтому требования подпунктов «а» и «б» пункта 12 Указа Президента Российской Федерации от 5 марта 2022 г. № 95 надлежащим образом соблюдены. Компания может рассматриваться в качестве такого лица¹.

Налог на прибыль контролируемых иностранных компаний

У российского бизнеса также возникают вопросы, связанные с (1) действием соглашений об избежании двойного налогообложения с некоторыми недружественными государствами, к примеру, с Латвией; (2) порядком исчисления налога на прибыль; (3) необходимостью подачи отчетности по физическому лицу при доле участия, равной 10%.

1. В соответствии с официальным сообщением МИД России, с 1 января 2024 г. прекращено действие Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Латвийской Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал, подписанного в Москве 20 декабря 2010 г. В этой связи налогообложение деятельности в рассматриваемом государстве будет осуществляться на основе его налогового законодательства, а не данного международного акта.

2. В соответствии с пунктом 2 статьи 25.15 НК РФ «прибыль контролируемой иностранной компании, определяемая в соответствии с НК РФ, приравнивается к прибыли организации, полученной налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом этой контролируемой иностранной компании, и учитывается при определении налоговой базы по налогам у налогоплательщи-

¹ Более подробно в следующих разъяснениях: Письмо Минфина России от 20 апреля 2016 г. № 03-01-23/22693; Письмо ФНС России от 30 сентября 2022 г. № ШЮ-4-13/13043@; Письмо ФНС России от 22 июня 2023 г. № ШЮ-4-13/7940@. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=113923&ysclid=ixczf9lrnm288924317; <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/405295315/?ysclid=ixczcrsojw61109606>; https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/about_nalog/13695612/?ysclid=ixczefnpef285430862

ков, признаваемых контролирующими лицами этой контролируемой иностранной компании в соответствии с главами 23 и 25 НК РФ, с учетом особенностей, установленных статьей 25.15 НК РФ». При этом, как это предусмотрено в подпункте 12 пункта 4 статьи 271 НК РФ, «датой получения дохода в виде прибыли контролируемой иностранной компании признается 31 декабря календарного года, следующего за налоговым периодом, на который приходится дата окончания периода, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется финансовая отчетность за финансовый год, а в случае отсутствия в соответствии с личным законом такой компании обязанности по составлению и представлению финансовой отчетности – 31 декабря календарного года, следующего за налоговым периодом, на который приходится дата окончания календарного года, за который определяется ее прибыль».

Согласно положениям подпункта 1 пункта 1 статьи 309.1 НК РФ прибылью контролируемых иностранных компаний признается величина прибыли этой компании, определенная по данным ее финансовой отчетности. На основе подпункта 1.1 статьи 309.1 НК РФ определение прибыли контролируемой иностранной компании в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 309.1 НК РФ осуществляется при выполнении одного из следующих условий: «1) постоянным местонахождением этой иностранной компании является иностранное государство, с которым имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, за исключением государств (территорий), не обеспечивающих обмена информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией; 2) в отношении финансовой отчетности представлено аудиторское заключение, которое не содержит отрицательного мнения или отказа в выражении мнения». При этом условие, установленное подпунктом 1 пункта 1.1 статьи 309.1 НК РФ, не может считаться выполненным в случае, когда постоянным местонахождением такой компании является иностранное государство, с которым у России не имеется международного договора по вопросам налогообложения.

3. Такую отчетность подавать не нужно в соответствии с подпунктом 2 пункта 3 статьи 25.13 НК РФ¹.

¹ Более подробно по рассматриваемому вопросу в следующих разъяснениях: Письмо ФНС России от 26 ноября

Риски реализации контролируемых сделок

В некоторых случаях у российского бизнеса возникают вопросы, связанные с рисками при создании юридических лиц в дружественных правовых системах, закупке там товаров и продаже этих товаров российским юридическим лицам, когда в каждом из таких юридических лиц один и тот же учредитель. В данном случае при достижении суммового порога в 120 млн рублей, установленного в части 3 статьи 105.14 НК РФ (Письмо ФНС России от 27 мая 2022 г. № ШЮ-4-13/6548@ «О применении суммового порога 120 миллионов рублей») за соответствующий календарный год, такие сделки между взаимозависимыми лицами (ст. 20 НК РФ, ч. 1 и ч. 2 ст. 105.1, п. 1 ст. 105.14 НК РФ) будут признаны контролируемыми. В отношении таких сделок осуществляется проверка полноты исчисления и уплаты налогов на прибыль и НДС (ч. 4 ст. 105.3 НК РФ).

Согласно положениям статьи 105.16 НК РФ контролируемые сделки отражаются налогоплательщиками в уведомлениях о контролируемых сделках, предоставляемых в налоговые органы по месту их нахождения (месту жительства). Информация о контролируемых сделках, выявленных налоговыми органами и не указанных налогоплательщиками в уведомлениях, направляется в ФНС России в форме извещения о контролируемых сделках, при этом сделка признается контролируемой в силу положений НК РФ. Неотражение сделки в уведомлении, равно как и ее отсутствие в извещении, не влияет на признание ее контролируемой.

Ответственность за неправомерное непредоставление уведомления, предоставление недостоверных сведений в уведомлении установлена статьей 129.4 НК РФ (Письмо ФНС России от 29 января 2024 г. № ШЮ-4-13/796@ «О работе территориальных налоговых органов по вопросам осуществления налогового контроля в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами»).

2020 г. № ВД-3-17/7817@; Письмо Минфина России от 30 августа 2019 г. № 03-12-12/2/66873; Письмо ФНС России от 10 марта 2022 г. № КВ-4-13/2811@. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74865308/?ysclid=ixd0bklikv333695067>; <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=188130&ysclid=ixd1jzpcv4107725407#whXFZFUw5sl4hn6o>; <https://legalacts.ru/doc/pismo-fns-rossii-ot-10032022-n-kv-4-132811-o-poluchenii/?ysclid=ixd1lo5ta4792441070>

Помимо прочего, отдельные финансовые риски возникают в связи с определением таможенной стоимости ввозимых товаров и включением в нее выплаченных в рамках участия в корпоративной деятельности дивидендов (п. 4 Примечания к ст. 1 Соглашения по применению статьи VII генерального соглашения по тарифам и торговле 1994 г.; Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда Российской Федерации от 1 декабря 2022 г. № 305-ЭС22-11464 по делу № А40-20125/2021)¹.

Уведомления о контролируемых сделках в отношении поставки образцов

В некоторых случаях имеет место ввоз продукции иностранного происхождения в качестве образцов для проведения на территории Российской Федерации всех испытаний, необходимых для выявления и подтверждения технических характеристик и параметров такой продукции (см. Рекомендации ФТС России и Росаккредитации о порядке совершения таможенных операций, связанных с ввозом в Российскую Федерацию товаров в качестве проб и образцов для целей проведения исследований и испытаний продукции (утв. ФТС России, Росаккредитацией 27 февраля 2019 г.)). Такой товар подлежит таможенному декларированию в порядке, предусмотренном статьей 104 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза (далее – ТК ЕАЭС). В тексте указанных выше Рекомендаций детально определено, какими способами могут декларироваться данные товары для целей подтверждения соответствия, кто может выступать декларантом данной продукции, какие документы может запросить таможенный орган.

Так, к примеру, если в отношении продукции, ввозимой на территорию Евразийского экономического союза, у декларанта есть договор с компетентным лицом (испытательной лабораторией) или органом по оценке соответствия такой продукции или письмо такого лица (испытательной лаборатории) или органа, которыми подтверждается требуемое для цели проведения испытаний количество продукции, в таком случае подтвер-

ждение соблюдения мер технического регулирования не требуется².

Обычно такая поставка осуществляется по дополнительному соглашению к основному внешнеторговому контракту. В данном дополнительном соглашении указывается, что для таможенных целей устанавливается стоимость товара, составляющая соответствующий денежный эквивалент, однако она не подлежит оплате, так как это образец, необходимый для проведения исследований и испытаний товара, поставляемого при реализации основного внешнеторгового контракта. Ввозные таможенные платежи подлежат уплате (ст. 136 ТК ЕАЭС), так как для таможенных целей это обычная поставка. Также в нем указывается, что данный образец подлежит возврату по истечении определенного срока, если в ходе испытаний он не будет утрачен.

Данная поставка, в отношении которой оплата не производится, так как стоимость ввозимых образцов в дополнительном соглашении и счете указывается исключительно для целей таможенного оформления, не включается в соответствующие уведомления о контролируемых сделках³. В рассматриваемом нами случае имеет место сделка, которая не направлена на реализацию товаров и критериям контролируемой сделки не отвечает (ст. 105.14 НК РФ).

² См. пункт 6 Порядка ввоза на таможенную территорию Евразийского экономического союза продукции, подлежащей обязательной оценке соответствия на таможенной территории Евразийского экономического союза, утвержденного Решением Совета Евразийской экономической комиссии от 12 ноября 2021 г. № 130. – URL: <https://docs.cntd.ru/document/727264819?ysclid=ixd1qjyprc75059759>

³ См. Приказ ФНС России от 16 июля 2020 г. № ЕД-7-2/448@; Приказ ФНС России от 7 мая 2018 г. № ММВ-7-13/249@; Письмо Минфина России от 18 августа 2015 г. № 03-01-18/47660; Письмо Минфина России от 21 мая 2015 г. № 03-01-18/29175. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/10027031/?ysclid=ixd1ua2rbm161590537; https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/7718580/?ysclid=ixd1v7o3xp416667122; https://www.glavbukh.ru/npd/edoc/99_420301483?ysclid=ixd1w01fpj517849539; http://taxpravo.ru/zakonodatelstvo/statya-364615-pismo_minfina_rf_ot_21_maya_2015_g_n_03_01_18_29175?ysclid=ixd1wsnflg882342385

¹ Более подробно по рассматриваемому вопросу в Обзоре практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_212877?ysclid=ixd1o4zmvx98663354

Список литературы

1. *Жутаев А. С.* Контролируемые иностранные компании: решение проблем с уклонением от уплаты налогов // *Налоги*. – 2022. – № 4. – С. 35–37.
2. *Иноземцева М.* Бухгалтерская отчетность и уведомление о контролируемой иностранной компании // *ЭЖ-Бухгалтер*. – 2024. – № 9. – URL: <https://www.eg-online.ru/consultation/480877/>
3. *Метелева Ю. А.* Налоговый контроль за ценами сделок между взаимозависимыми лицами // *Право и экономика*. – 2019. – № 6. – С. 60–68.
4. *Нелюбин И. Д.* Налоговые риски по сделкам, заключенным между взаимозависимыми лицами // *Финансовое право*. – 2022. – № 1. – С. 42–45.
5. *Раков И. А.* Правила налоговой переквалификации доходов контролируемых иностранных компаний в государствах БРИКС на примере национальных подходов России и Бразилии // *Актуальные проблемы российского права*. – 2021. – № 12. – С. 11–23.