



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНФИН РОССИИ)

ЗАМЕСТИТЕЛЬ МИНИСТРА

Ильинка, д. 9, Москва, 109097
телетайп: 112008
факс: +7 (495) 625-08-89

Российский союз промышленников и
предпринимателей

Котельническая наб., д. 17,
г. Москва, 109240

17.02.2017 № 03-12-11/2/9197

На № _____

Направляем письмо Минфина России от 10.02.2017 №03-12-11/2/7395
взамен направленного ранее.

Приложение: на 25 л.


И.В. Трунин



МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(МИНФИН РОССИИ)

ЗАМЕСТИТЕЛЬ МИНИСТРА

Ильинка, д. 9, Москва, 109097
телетайп: 112008
факс: +7 (495) 625-08-89

Российский союз промышленников и
предпринимателей

Котельническая наб., д. 17,
г. Москва, 109240

10.02.2017 № 03-12-11/2/7395

На № _____

Минфин России рассмотрел ваше обращение от 21.12.2016 № 2049/07 по вопросам применения отдельных положений законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и в соответствии со статьей 34² Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) с учетом мнения ФНС России разъясняет следующее.

1. О порядке применения переходных положений для целей признания лица контролирующим лицом иностранной компании.

В соответствии с пунктом 3 статьи 25¹³ Кодекса, если иное не предусмотрено указанной статьей, контролирующим лицом иностранной организации признаются следующие лица:

физическое или юридическое лицо, доля участия которого в этой организации составляет более 25 процентов;

физическое или юридическое лицо, доля участия которого в этой организации (для физических лиц – совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 10 процентов, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами Российской Федерации, в этой организации (для физических лиц – совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 50 процентов.

В соответствии с пунктом 2 статьи 4 Федерального закона 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)» (далее – Федеральный закон № 376-ФЗ) положения главы 3⁴ части первой Кодекса применяются налогоплательщиками, признаваемыми контролирующими лицами контролируемой иностранной компании, при определении налоговой базы в соответствии с главами части второй Кодекса

в отношении прибыли иностранных компаний, определяемой начиная с периодов, начинающихся в 2015 году.

В соответствии с пунктом 2 статьи 25¹⁵ Кодекса прибыль контролируемой иностранной компании, определяемая в соответствии с Кодексом, приравнивается к прибыли организации (доходу физических лиц), полученной налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом этой контролируемой иностранной компании, и учитывается при определении налоговой базы по налогам у налогоплательщиков, признаваемых контролирующими лицами этой контролируемой иностранной компании в соответствии с главами части второй Кодекса с учетом особенностей, установленных статьей 25¹⁵ Кодекса.

При этом 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.

В соответствии с пунктом 3 статьи 25¹⁵ Кодекса прибыль контролируемой иностранной компании учитывается при определении налоговой базы у налогоплательщика – контролирующего лица в доле, соответствующей доле участия этого лица в контролируемой иностранной компании на дату принятия решения о распределении прибыли, принятого в календарном году, следующем за налоговым периодом по соответствующему налогу для налогоплательщика – контролирующего лица, на который приходится дата окончания финансового года в соответствии с личным законом этой контролируемой иностранной компании, а в случае, если такое решение не принято, то на 31 декабря календарного года, следующего за налоговым периодом по соответствующему налогу для налогоплательщика – контролирующего лица, на который приходится дата окончания финансового года контролируемой иностранной компании.

Таким образом, поскольку Кодекс однозначно не устанавливает дату определения доли в иностранной организации (иностранной структуре без образования юридического лица) в целях определения ее статуса как контролируемой иностранной компании, то по мнению Минфина России, признание лица контролирующим лицом в целях Кодекса осуществляется в соответствии с пунктом 3 статьи 25¹⁵ на дату принятия решения о распределении прибыли, принятого в календарном году, следующем за налоговым периодом по соответствующему налогу для налогоплательщика – контролирующего лица, на который приходится дата окончания финансового

года в соответствии с личным законом этой контролируемой иностранной компании, а в случае, если такое решение не принято, то на 31 декабря календарного года, следующего за налоговым периодом по соответствующему налогу для налогоплательщика - контролирующего лица, на который приходится дата окончания финансового года контролируемой иностранной компании.

В результате, после вступления в силу Федерального закона № 376-ФЗ только начиная с 1 января 2016 года возникает необходимость проводить тесты на определение статуса лица, признаваемого налоговым резидентом Российской Федерации, в качестве контролирующего лица контролируемой иностранной компании.

Пунктом 1 статьи 3 Федерального закона № 376-ФЗ предусмотрено переходное положение, в соответствии с которым до 1 января 2016 года признание лица контролирующим лицом в соответствии с пунктом 3 статьи 25¹³ Кодекса осуществляется в случае, если доля участия этого лица в организации (для физических лиц – совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 50 процентов. При этом, несмотря на то, что указанное положение не содержит прямой отсылки на то, что применение указанной повышенной доли участия относится к прибыли контролируемых иностранных компаний, полученной по итогам периодов, за которые составляется финансовая отчетность (или календарных лет), начинающихся до 1 января 2016 года, исходя из смысла указанной временной нормы и приведенной выше правовой позиции о дате, на которую определяется статус лица как контролирующего лица контролируемой иностранной компании, следует, что признание налогового резидента Российской Федерации контролирующим лицом контролируемой иностранной компании исходя из доли участия в иностранной организации более 50 процентов осуществляется для периодов, начинающихся до 1 января 2016 года.

При этом представлять уведомление о контролируемых иностранных компаниях не требуется, если на указанную дату определения статуса налогового резидента Российской Федерации как контролирующего лица контролируемой иностранной компании в отношении периодов, начинающихся до 1 января 2016 года, доля участия такого лица, являющегося налоговым резидентом Российской Федерации, в иностранной организации составляет не более 50 процентов.

2. О порядке признания иностранного лица иностранной организацией или иностранной структурой без образования юридического лица.

В соответствии с пунктом 2 статьи 25¹³ Кодекса, контролируемой иностранной компанией для целей Кодекса, наряду с иностранными организациями, признаются иностранные структуры без образования юридического лица.

В соответствии со статьей 11 Кодекса иностранной структурой без образования юридического лица признается организационная форма, созданная в соответствии с законодательством иностранного государства (территории) без образования юридического лица (в частности, фонд, партнерство, товарищество, траст, иная форма осуществления коллективных инвестиций и (или) доверительного управления), которая в соответствии со своим личным законом вправе осуществлять деятельность, направленную на извлечение дохода (прибыли) в интересах своих участников (пайщиков, доверителей или иных лиц), либо иных бенефициаров.

Определение налогоплательщиком факта, является ли конкретное иностранное лицо иностранной организацией (юридическим лицом по своему личному закону) либо иностранной структурой без образования юридического лица, осуществляется на основании доступных налогоплательщику сведений о правовых основах деятельности иностранного лица, включая законодательство иностранного государства, в соответствии с которым такое иностранное лицо было создано (учреждено, образовано), в части определения соответствия характеристик такого лица положениям статьи 11 Кодекса. В случае, если невозможно определить, относится ли иностранное лицо, не являющееся физическим лицом, к иностранной организации или иностранной структуре без образования юридического лица, предлагаем в целях Кодекса рассматривать такое лицо в качестве иностранной организации.

3. О признании иностранного лица в качестве юридического лица, для которого не предусмотрено участие в капитале.

Признание иностранных лиц в качестве лиц, для которых не предусмотрено участие в капитале, для целей пункта 15 статьи 25¹³ Кодекса осуществляется на основании всей совокупности признаков и объема правомочий, которые получает участник (вкладчик) такого лица в каждом конкретном случае с учетом применимых положений законодательства, уставных и (или) иных правоустанавливающих документов.

В целях подтверждения квалификации в качестве лица, для которого не предусмотрено участие в капитале, могут использоваться доступные налогоплательщику сведения о правовых основах деятельности иностранного лица, включая законодательство иностранного государства, в соответствии с которым такое иностранное лицо было создано (учреждено, образовано).

4. Об участии в контролируемой иностранной компании через товарищество.

В соответствии со статьями 278 и 278² Кодекса, доходы, полученные участниками договора простого или инвестиционного товарищества, созданного в соответствии с законодательством Российской Федерации, учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль участника такого договора товарищества. Таким образом, само товарищество

(простое или инвестиционное), не являясь лицом, не признается налогоплательщиком налога на прибыль организаций.

В случае, если участие налогового резидента Российской Федерации в иностранной организации (иностранной структуре без образования юридического лица) реализовано через договор простого или инвестиционного товарищества, заключенный в соответствии с законодательством Российской Федерации, то такое товарищество не признается контролирующим лицом контролируемой иностранной компании и не представляет уведомления об участии в иностранной организации и о контролируемых иностранных компаниях, предусмотренные статьей 25¹⁴ Кодекса, а также не исчисляет и не уплачивает налог с прибыли контролируемой иностранной компании в Российской Федерации.

Однако при этом участники простого или инвестиционного товарищества (российские налоговые резиденты), участвующие в иностранной организации (иностранной структуре без образования юридического лица) через соответствующий договор товарищества, признаются контролирующими лицами такой иностранной компании, в случае если отношения такого товарищества и иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) соответствуют критериям признания лица контролирующим лицом контролируемой иностранной компании, установленным статьей 25¹³ Кодекса, применительно к порядку, при котором такое товарищество признавалось бы российским лицом. В этом случае участники простого или инвестиционного товарищества, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации обязаны представлять соответствующие уведомления, предусмотренные статьей 25¹⁴ Кодекса, а также исчислять и уплачивать налог с прибыли контролируемой иностранной компании в части, соответствующей их доле участия в контролируемой иностранной компании, определяемой пропорционально доле налогоплательщика в прибыли товарищества в соответствии с договором о товариществе.

5. Об участии в иностранной организации через российскую публичную компанию.

Пунктом 4 статьи 25¹³ Кодекса установлено, что лицо не признается контролирующим лицом иностранной организации, если его участие в этой иностранной организации реализовано исключительно через прямое и (или) косвенное участие в одной или нескольких публичных компаниях, являющихся российскими организациями.

Критерии отнесения компаний к публичным компаниям для целей Кодекса предусмотрены абзацем восьмым пункта 2 статьи 11 Кодекса: публичными компаниями признаются российские и иностранные организации, являющиеся эмитентами ценных бумаг, которые (либо депозитарные расписки на которые) прошли процедуру листинга и (или) были допущены к обращению на одной или нескольких российских биржах,

имеющих соответствующую лицензию, или биржах, включенных в перечень иностранных финансовых посредников.

При этом обращаем внимание, что Кодекс не содержит положений, ограничивающих или запрещающих признание публичными компаниями российских организаций, которые, отвечая указанным требованиям, осуществляют также эмиссию ценных бумаг, не отвечающих условиям, перечисленным в абзаце восьмом пункта 2 статьи 11 Кодекса.

Учитывая изложенное, в целях применения пункта 4 статьи 25¹³ Кодекса такие российские организации также могут быть признаны публичными компаниями при их соответствии требованиям, установленным Кодексом.

По мнению Минфина России, для целей выполнения требований, установленных пунктом 4 статьи 25¹³ Кодекса, участием в иностранной организации через российскую публичную компанию признается участие лица в иностранной организации, реализованное исключительно через прямое и (или) косвенное участие в одной или нескольких публичных компаниях, являющихся российскими организациями, которые, в свою очередь, могут прямо или косвенно участвовать в такой иностранной организации через одну или несколько организаций, не являющихся публичными компаниями.

Одновременно обращаем внимание, что при участии лица в иностранной организации не исключительно через прямое и (или) косвенное участие в одной или нескольких российских публичных компаниях доля участия для признания налогоплательщика контролирующим лицом определяется по совокупности долей участия во всех последовательностях участия, в том числе в последовательности, в которой присутствует публичная компания.

6. Участие в иностранной структуре без образования юридического лица через иностранную организацию.

В соответствии с пунктом 2 статьи 25¹³ Кодекса контролируемой иностранной компанией признается иностранная структура без образования юридического лица, контролирующим лицом которой являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

В соответствии с пунктом 9 статьи 25¹³ Кодекса контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица признается учредитель (основатель) такой структуры (с учетом исключений, предусмотренных статьей 25¹³ Кодекса).

Одновременно в соответствии с пунктом 12 статьи 25¹³ Кодекса контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица также признается иное лицо, не являющееся ее учредителем (основателем), если такое лицо осуществляет контроль над

такой структурой и при этом в отношении этого лица выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- 1) такое лицо имеет фактическое право на доход (его часть), получаемый такой структурой;
- 2) такое лицо вправе распоряжаться имуществом такой структуры;
- 3) такое лицо вправе получить имущество такой структуры в случае ее прекращения (ликвидации, расторжения договора).

В свою очередь, осуществлением контроля над иностранной структурой без образования юридического лица в соответствии с пунктом 8 статьи 25¹³ Кодекса признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые лицом, осуществляющим управление активами такой структуры, в отношении распределения полученной прибыли (дохода) после налогообложения в соответствии с личным законом и (или) учредительными документами этой структуры.

По мнению Минфина России, такой контроль со стороны налогового резидента Российской Федерации может осуществляться, в том числе, посредством иностранной организации, контролирующим лицом которой он является, в частности, посредством оказания им определяющего влияния на решения, принимаемые органами управления такой организации в отношении распределения прибыли иностранной структуры без образования юридического лица. При этом в целях признания налогового резидента Российской Федерации в данном случае контролирующим лицом иностранной структуры без образования юридического лица учитывается наличие (отсутствие) у него в отношении прибыли (доходов, имущества) иностранной структуры без образования юридического лица прав, предусмотренных пунктом 12 статьи 25¹³ Кодекса.

7. О применении норм статьи 25¹³⁻¹ Кодекса о контролируемых иностранных компаниях к структурам без образования юридического лица

В соответствии с пунктом 1 статьи 25¹³ Кодекса контролируемой иностранной компанией признается иностранная организация, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям:

- 1) организация не признается налоговым резидентом Российской Федерации;
- 2) контролирующим лицом организации являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

Одновременно пунктом 2 статьи 25¹³ Кодекса предусмотрено, что контролируемой иностранной компанией также признается иностранная структура без образования юридического лица, контролирующим лицом которой являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

В свою очередь, статьей 25¹³⁻¹ Кодекса установлены порядок и условия применения освобождения прибыли контролируемых иностранных компаний от налогообложения. По мнению Минфина России, предусмотренные указанной статьей освобождения могут быть применены как к иностранным организациям, так и к иностранным структурам без образования юридического лица, признаваемым контролируруемыми иностранными компаниями для целей Кодекса.

8. О применении пункта 4 статьи 25¹⁵ Кодекса об участии в контролируемой иностранной компании через других контролирующих лиц.

Если в результате применения абзаца первого пункта 4 статьи 25¹⁵ Кодекса сумма прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащая учету при определении налоговой базы у налогоплательщика - контролирующего лица, равна нулю, налогоплательщик не отражает такой результат в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (налогу на доходы физических лиц).

В случае, если косвенное участие налогоплательщика - контролирующего лица в контролируемой иностранной компании реализовано исключительно через организацию, являющуюся контролирующим лицом этой контролируемой иностранной компании и признаваемую налоговым резидентом Российской Федерации, то сведения о такой контролируемой иностранной компании отражаются в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (налогу на доходы физических лиц).

9. Об особенностях применения освобождения прибыли контролируемой иностранной компании по критерию эффективной ставки налогообложения

а) Расчет показателя Н.

При расчете показателя Н принимаются в расчет суммы налогов, базой для расчета которых в соответствии с национальным налоговым законодательством иностранных государств или Российской Федерации является доход (прибыль), а также налог на доходы, удерживаемый у источника выплаты дохода, то есть налоги, которые по своей сути аналогичны налогу на доходы (налогу на прибыль). В то же время косвенные налоги (налог на добавленную стоимость, акцизный налог (или сбор) и другие аналогичные налоги, являющиеся косвенными согласно законодательству государства постоянного местонахождения контролируемой иностранной компании) не могут учитываться при формировании показателя Н для целей расчета эффективной ставки налогообложения.

Подтверждением налогов, подлежащих уплате контролируемой иностранной компанией и ее обособленными подразделениями, могут являться сведения о сумме налогов, отраженных в налоговой декларации,

заверенной налоговым органом соответствующего иностранного государства или направленной по каналам связи, обычно используемым для направления такого документа на территории иностранного государства, либо уведомление от налогового органа о величине исчисленного налога, либо платежные документы, а для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств налоговыми агентами, – письменное подтверждение налогового (платежного) агента, сведения и информация, полученные от иностранных номинальных держателей, депозитариев, брокеров, управляющих компаний, агентов, или платежный документ, или иные аналогичные сведения и документы, подтверждающие исчисление и (или) уплату налогов, в том числе иными лицами в отношении прибыли контролируемой иностранной компании.

б) Особенности определения эффективной ставки для целей подпункта 3 пункта 1 статьи 25¹³⁻¹ Кодекса в отдельных случаях.

Порядок определения эффективной ставки для целей освобождения прибыли контролируемой иностранной компании в соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 25¹³⁻¹ Кодекса в случае, если такая компания не является самостоятельным налогоплательщиком, законодательством Российской Федерации о налогах и сборах не урегулирован.

Минфин России готов рассмотреть предложения по совершенствованию законодательства Российской Федерации о налогах и сборах по данному вопросу.

10. Об особенностях применения освобождения прибыли контролируемых иностранных компаний для участников проектов по добыче полезных ископаемых

Содержащееся в подпункте 7 пункта 1 статьи 25¹³⁻¹ Кодекса требование об аналогичности заключенных соглашений (контрактов) по проектам по разработке полезных ископаемых соглашениям о разделе продукции, по нашему мнению, заключается в оценке соответствия предмета, сторон и основных условий указанных соглашений (контрактов) таковым в стандартных соглашениях о разделе продукции. В частности, предметом договора должна являться добыча полезных ископаемых, соглашение должно быть заключено с государством (территорией) или с уполномоченными правительством такого государства (территории) организациями, иностранная компания должна являться стороной такого соглашения. При этом данная норма не предполагает обязательного наличия в соглашении (контракте) положений о разделе продукции, а порядок возмещения понесенных затрат и определения вознаграждения определяется условиями соглашения и обычаями делового оборота для соответствующих видов соглашений (концессионных, лицензионных, сервисных).

11. Об особенностях признания доходов от активной деятельности в целях подтверждения статуса иностранных лиц в качестве активных иностранных компаний.

а) Об учете доходов в виде курсовых разниц

В соответствии с пунктом 6¹ статьи 25¹³⁻¹ Кодекса при определении доли доходов, указанной в пунктах 3, 5 и 6 статьи 25¹³⁻¹ Кодекса, не учитываются признанные при составлении финансовой отчетности контролируемой иностранной компании доходы в виде курсовой разницы, а также доходы, указанные в пункте 3 статьи 309¹ Кодекса.

Стандартами составления финансовой отчетности может быть предусмотрена различная презентация в финансовой отчетности сведений о суммах курсовой разницы, признанных при ее составлении. В частности, положительной / отрицательной курсовой разницей может признаваться курсовая разница, признанная в Отчете о прибылях и убытках и возникающая при переоценке активов и обязательств контролируемой иностранной компании. Также курсовой разницей могут признаваться признанные в Отчете о прибылях и убытках в качестве курсовой разницы суммы положительной (отрицательной) разницы, от операций покупки и продажи валюты.

Таким образом, по мнению Минфина России, при расчете долей доходов, указанных в пунктах 3, 5 и 6 статьи 25¹³⁻¹ Кодекса, за период, за который иностранной организацией составляется финансовая отчетность за финансовый год, в общей сумме доходов организации по данным такой финансовой отчетности за указанный период не учитываются признанные в Отчете о прибылях и убытках в соответствии с применимыми стандартами составления финансовой отчетности суммы курсовой разницы по операциям покупки и продажи валюты, а также курсовые разницы, образующиеся при переоценке активов и обязательств контролируемой иностранной компании в соответствии с применимыми стандартами составления финансовой отчетности.

б) Об учете доходов в виде брокерских, депозитарных комиссий

Перечень доходов от пассивной деятельности установлен пунктом 4 статьи 309¹ Кодекса. Среди таких доходов указаны доходы от оказания консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также от проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (подпункт 10 пункта 4 статьи 309¹ Кодекса).

В перечне, определенном подпунктом 10 пункта 4 статьи 309¹ Кодекса, не указаны доходы в виде комиссии брокера, депозитария и вознаграждение управляющей компании за оказание услуг по доверительному управлению средствами инвестиционных фондов или иных схем коллективного инвестирования.

Таким образом, указанные виды доходов для целей Кодекса признаются активными доходами, если они не соответствуют признаку, установленному подпунктом 12 пункта 4 статьи 309¹ Кодекса, т.е. по своей

сути не являются доходами, аналогичными доходам, перечисленным в подпунктах 1 – 11 указанного пункта.

в) Об учете доходов, возникающих от уступки дебиторской задолженности

Доходы, возникающие у контролируемой иностранной компании при уступке дебиторской задолженности, прямо не указаны в перечне доходов от пассивной деятельности, установленном подпунктами 1 – 11 пункта 4 статьи 309¹ Кодекса.

По мнению Минфина России, при осуществлении операций по реализации прав требований доход по таким операциям может быть признан в качестве дохода от активной деятельности, в частности, в случае, если выручка (доход) по договору, дебиторская задолженность по которому была уступлена, квалифицируется в целях Кодекса как доход от активной деятельности (например, выручка от реализации товаров), и такая уступка является первичной. В случае, если уступка (переуступка) является последующей, а также если такие доходы могут быть квалифицированы как соответствующие признакам, установленным подпунктом 12 пункта 4 статьи 309¹ Кодекса, то доход от такой операции признается доходом от пассивной деятельности.

г) Об учете доходов от сдачи в аренду морских и воздушных судов, транспортных средств, контейнеров.

Доходы иностранных организаций от предоставления в аренду, субаренду (в том числе лизинг) морских судов, судов смешанного (река-море) плавания или воздушных судов и (или) транспортных средств, а также контейнеров, участвующих в международных перевозках, перечислены в подпункте 8 пункта 4 статьи 309¹ Кодекса в качестве исключения из доходов от пассивной деятельности. Таким образом, для целей Кодекса такие доходы признаются доходами от активной деятельности.

При этом для целей применения данной статьи международными перевозками признаются перевозки, при которых пункт отправления и (или) пункт назначения расположен за пределами территории страны постоянного местонахождения контролируемой иностранной компании.

д) Об учете доходов от выбытия морских судов

Согласно статье 1205 Гражданского Кодекса Российской Федерации право собственности и иные вещные права на недвижимое и движимое имущество определяются по праву страны, где это имущество находится. Правом, подлежащим применению к вещным правам, определяются, в частности, виды объектов вещных прав, в том числе принадлежность имущества к недвижимым или движимым вещам. Согласно статье 1207 Гражданского Кодекса Российской Федерации право собственности и иные вещные права на воздушные суда, морские суда, суда внутреннего плавания,

космические объекты, подлежащие государственной регистрации, определяются по праву страны, где эти суда и объекты зарегистрированы.

Таким образом, если право страны регистрации морских судов, судов смешанного (река-море) плавания, судов внутреннего плавания или воздушных судов, принадлежащих контролируемой иностранной компании, не относит такие суда к недвижимому имуществу, доход от их реализации не признается доходом от пассивной деятельности.

е) О показателях «прибыль» и «доход» для целей применения отдельных освобождений

Для целей применения освобождений, установленных подпунктами 3, 4, 6 - 7 пункта 1 статьи 25¹³⁻¹ Кодекса, показателями «прибыль» и «доход» признаются соответствующие показатели финансовой отчетности. При этом в расчет показателей «прибыль» и «доход» не включаются положительные и отрицательные компоненты прочего совокупного дохода.

12. Использование в целях налогообложения терминов, установленных статьей 309¹ Кодекса.

а) Использование терминологии международных стандартов финансовой отчетности

Поскольку Кодексом установлены правила расчета прибыли контролируемой иностранной компании для целей налогообложения на основании ее финансовой отчетности, то, по мнению Минфина России, для целей статьи 309¹ Кодекса при расчете прибыли контролируемой иностранной компании на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 309¹ Кодекса, термины используются в значении, предусмотренном применимыми стандартами составления финансовой отчетности. Если такие термины не определены применимыми стандартами финансовой отчетности, они используются в значении, установленном Кодексом, в случае отсутствия определения в Кодексе, иными законодательными актами.

б) Прибыль до налогообложения

При расчете прибыли контролируемой иностранной компании на основании данных финансовой отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО), «прибылью до налогообложения» признается разница между всеми доходами и расходами иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) за финансовый год. При этом в расчет не включаются иные показатели, в частности, положительные и отрицательные компоненты прочего совокупного дохода. При расчете прибыли контролируемой иностранной компании на основании данных финансовой отчетности, составленной в соответствии с иными стандартами финансовой отчетности (кроме МСФО), «прибылью до налогообложения» признается аналогичный показатель.

Значение показателя «прибыль до налогообложения» принимается равным величине, отражаемой в строке «Прибыль / убыток до налогообложения» / «Прибыль (убыток) до налогообложения» / «Прибыль до налогообложения» / «Убыток до налогообложения» или иного аналогичного показателя неконсолидированного Отчета о прибылях и убытках / Отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, составляемого в соответствии с МСФО, или значению аналогичного показателя неконсолидированного Отчета о прибылях и убытках, составляемого в соответствии с иными стандартами бухгалтерского учета.

в) Дивиденды (распределение прибыли)

Дивидендом признается распределенная прибыль контролируемой иностранной компании после налогообложения, которая отражается в качестве дивиденда в финансовой отчетности, составленной в соответствии со стандартом, установленным личным законом такой компании, или в соответствии с МСФО, или в качестве аналогичного показателя, отражаемого в такой финансовой отчетности, и характеризующего распределение прибыли на основании соответствующего решения о ее распределении.

По мнению Минфина России, уменьшение прибыли контролируемой иностранной компании на величину дивидендов, выплаченных в календарном году, следующим за годом, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется финансовая отчетность, с учетом промежуточных дивидендов, выплаченных в течение финансового года, за который составляется эта финансовая отчетность, возможно как за счет распределения прибыли года, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется финансовая отчетность, так и за счет нераспределенной прибыли прошлых лет (в том числе сформированной до 2015 года), с учетом особенностей, предусмотренных статьей 309¹ Кодекса.

13. Об учете прибыли контролируемой иностранной компании в налоговой базе российского контролирующего лица в случае, если финансовый год контролируемой иностранной компании не совпадает с календарным годом

Согласно пункту 2 статьи 4 Федерального закона № 376-ФЗ от 24 ноября 2014 года «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» положения главы 3⁴ части первой Кодекса (в редакции указанного Федерального закона) применяются налогоплательщиками, признаваемыми контролирующими лицами контролируемой иностранной компании, при определении налоговой базы в соответствии с главами части второй Кодекса (в редакции указанного Федерального закона) в отношении прибыли иностранных компаний, определяемой начиная с периодов, начинающихся в 2015 году.

При этом, согласно подпункту 12 пункта 4 статьи 271 Кодекса 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. Аналогичный подход предусматривается пунктом 1¹ статьи 223 Кодекса в отношении даты получения физическим лицом дохода в виде сумм прибыли контролируемой иностранной компании.

Таким образом, если период, за который составляется финансовая отчетность контролируемой иностранной компании, начинается, например, 1 октября каждого года и заканчивается 30 сентября каждого года, то:

прибыль финансового года с 1 октября 2014 года по 30 сентября 2015 года не учитывается при определении прибыли организации (дохода физического лица), признаваемой контролирующим лицом соответствующей контролируемой иностранной компании;

прибыль финансового года с 1 октября 2015 года по 30 сентября 2016 года учитывается при определении прибыли организации (дохода физического лица), признаваемой контролирующим лицом соответствующей контролируемой иностранной компании в налоговом периоде, начинающемся 1 января 2017 года.

14. Об учете прибыли контролируемой иностранной компании в налоговой базе российского контролирующего лица в отдельных случаях

Пунктом 3 статьи 25¹⁵ Кодекса предусмотрено, что прибыль контролируемой иностранной компании учитывается при определении налоговой базы у налогоплательщика – контролирующего лица в доле, соответствующей доле участия этого лица в контролируемой иностранной компании на дату принятия решения о распределении прибыли, принятого в календарном году, следующем за налоговым периодом по соответствующему налогу для налогоплательщика – контролирующего лица, на который приходится дата окончания финансового года в соответствии с личным законом этой контролируемой иностранной компании, а в случае, если такое решение не принято, то на 31 декабря календарного года, следующего за налоговым периодом по соответствующему налогу для налогоплательщика – контролирующего лица, на который приходится дата окончания финансового года контролируемой иностранной компании.

При этом в соответствии с подпунктом 12 пункта 4 статьи 271 Кодекса 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. Аналогичный подход предусматривается пунктом 1¹ статьи 223 Кодекса в отношении даты получения физическим лицом дохода в виде сумм прибыли контролируемой иностранной компании.

В случае если контролирующее лицо прекратило участие в контролируемой этим лицом иностранной компании по причине ее продажи (если в результате такой продажи доля участия в организации не отвечает критериям, установленным пунктом 3 статьи 25¹³ Кодекса) или ликвидации до даты, на которую в соответствии с пунктом 3 статьи 25¹⁵ Кодекса для целей исчисления налоговой базы определяется доля контролирующего лица в прибыли контролируемой иностранной компании, прибыль этой контролируемой иностранной компании не учитывается при определении налоговой базы у налогоплательщика – контролирующего лица, а также не представляется уведомление о контролируемых иностранных компаниях.

В свою очередь, если контролирующее лицо прекратило участие в контролируемой этим лицом иностранной компании по причине ее реорганизации путем присоединения к одной контролируемой иностранной компании нескольких контролируемых иностранных компаний, то, по мнению Минфина России, такой факт реорганизации контролируемой иностранной компании сам по себе не является основанием для исключения прибыли такой компании при определении прибыли контролируемой иностранной компании – правопреемника.

Также необходимо отметить, что если на 31 декабря текущего налогового периода налогоплательщик является контролирующим лицом контролируемой иностранной компании в соответствии с пунктом 3 статьи 25¹³ Кодекса, участие в которой началось в текущем периоде, то прибыль контролируемой иностранной компании за финансовый год, который завершился в предшествующем налоговом периоде, учитывается налогоплательщиком – контролирующим лицом при определении налоговой базы текущего налогового периода в случае, если в текущем налоговом периоде не было принято решение о распределении прибыли такой контролируемой иностранной компании, либо на дату принятия указанного решения налогоплательщик уже являлся контролирующим лицом контролируемой иностранной компании.

15. Об определении налога, исчисленного в отношении прибыли контролируемой иностранной компании в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством Российской Федерации,

учитываемого при исчислении суммы налога на прибыль в отношении прибыли контролируемой иностранной компании

Согласно пункту 11 статьи 309¹ Кодекса сумма налога, исчисленного в отношении прибыли контролируемой иностранной компании за соответствующий период, уменьшается пропорционально доле участия контролирующего лица на величину налога, исчисленного в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством Российской Федерации (в том числе налога на доходы, удерживаемого у источника выплаты дохода), а также на величину налога на прибыль организаций, исчисленного в отношении прибыли постоянного представительства этой контролируемой иностранной компании в Российской Федерации.

Сумма налога, исчисленного в соответствии с законодательством иностранного государства, должна быть документально подтверждена, а в случае отсутствия у Российской Федерации с иностранным государством (территорией) действующего международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения заверена компетентным органом иностранного государства, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов.

В свою очередь, подтверждением сумм налогов, подлежащих уплате контролируемой иностранной компанией и ее обособленными подразделениями, могут являться сведения о сумме налогов, отраженных в налоговой декларации, заверенной налоговым органом соответствующего иностранного государства или направленной по каналам связи, обычно используемым для направления такого документа на территории иностранного государства, либо уведомление от налогового органа о величине исчисленного налога, либо платежные документы, а для налогов, удержанных в соответствии с законодательством иностранных государств налоговыми агентами, – письменное подтверждение налогового (платежного) агента, сведения и информация, полученные от иностранных номинальных держателей, депозитариев, брокеров, управляющих компаний, агентов, или платежный документ, или иные аналогичные сведения и документы, подтверждающие исчисление и (или) уплату налогов, в том числе иными лицами в отношении прибыли контролируемой иностранной компании.

16. О порядке учета налога, исчисленного в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, являющейся участником консолидированной группы налогоплательщиков, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства.

Вопрос о порядке учета налога, исчисленного в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, являющейся участником консолидированной группы налогоплательщиков, созданной в соответствии с законодательством иностранных государств, законодательством Российской

Федерации о налогах и сборах законодательно не урегулирован и требует уточнения.

Минфин России готов рассмотреть предложения по совершенствованию законодательства Российской Федерации о налогах и сборах по данному вопросу.

17. О применении среднего курса иностранной валюты к российскому рублю в целях пересчета прибыли контролируемой иностранной компании, определенной по данным финансовой отчетности

В соответствии с пунктом 2 статьи 309¹ Кодекса прибыль (убыток) контролируемой иностранной компании, определенная по данным финансовой отчетности этой компании и выраженная в иностранной валюте, уменьшенная на величину дивидендов (распределенной прибыли), учитываемых в соответствии с порядком, предусмотренным пунктом 1 статьи 25¹⁵ Кодекса, подлежит пересчету в рубли с применением среднего курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Центральным банком Российской Федерации, определяемого за период, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется финансовая отчетность за финансовый год.

Статьей 53 Федерального закона от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» предусмотрено, что Центральный банк Российской Федерации устанавливает и публикует официальные курсы иностранных валют по отношению к рублю.

Согласно Положению Центрального банка Российской Федерации от 18.04.2006 № 286-П «Об установлении и опубликовании Центральным банком Российской Федерации официальных курсов иностранных валют по отношению к рублю» Центральный банк Российской Федерации устанавливает официальные курсы иностранных валют по отношению к рублю ежедневно (по рабочим дням) или ежемесячно без обязательства Банка России докупать или продавать указанные валюты по установленному курсу.

Перечень иностранных валют, официальные курсы которых по отношению к рублю устанавливаются Центральным банком Российской Федерации ежедневно, опубликован на официальном сайте Центрального банка Российской Федерации в сети Интернет (www.cbr.ru).

Таким образом, по мнению Минфина России, среднее значение курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации за период, за который в соответствии с личным законом контролируемой иностранной компании составляется финансовая отчетность за финансовый год, определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднее арифметическое значение курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, за все дни в соответствующем периоде, за который составлена финансовая отчетность.

В случае, если финансовая отчетность контролируемой иностранной компании в соответствии с личным законом такой компании составляется в иностранной валюте, курс которой к рублю Российской Федерации не устанавливается Центральным банком Российской Федерации, то ежедневный курс такой валюты определяется налогоплательщиком самостоятельно с учетом соответствующих разъяснений Центрального банка Российской Федерации. При этом среднее значение курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации также определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднее арифметическое значение курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации за все дни в соответствующем периоде, за который составлена финансовая отчетность.

18. Об учете убытков контролируемой иностранной компании, за периоды, предшествующие 1 января 2015 года

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 309¹ Кодекса прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается величина прибыли (убытка) этой компании, определенная по данным ее финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом такой компании за финансовый год. В случае, установленном указанным подпунктом, прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается величина прибыли (убытка) этой компании до налогообложения. При этом при определении прибыли (убытка) контролируемой иностранной компании не учитываются доходы (расходы) этой компании, предусмотренные пунктами 3 и 3¹ статьи 309¹ Кодекса.

Таким образом, прибыль (убыток) контролируемой иностранной компании для целей подпункта 1 пункта 1 статьи 309¹ Кодекса определяется как соответствующий финансовый результат по данным финансовой отчетности, составляемой в соответствии с ее личным законом, скорректированный на суммы доходов (расходов) этой компании, предусмотренные пунктами 3 и 3¹ указанной статьи.

Необходимо также отметить, что при определении налоговой базы контролируемой иностранной компании может быть учтен убыток, отраженный в финансовой отчетности такой компании по состоянию на первое число финансового года, начавшегося в 2015 году.

Пунктом 7 статьи 309¹ Кодекса установлено, что в случае, если по данным финансовой отчетности контролируемой иностранной компании, составленной в соответствии с ее личным законом за финансовый год, определен убыток, указанный убыток может быть перенесен на будущие периоды без ограничений и учтен при определении налоговой базы этой компании, если иное не установлено указанным пунктом. Также установлено, что убыток контролируемой иностранной компании по данным финансовой отчетности не может быть перенесен на будущие периоды, если налогоплательщиком – контролирующим лицом не представлено

уведомление о контролируемой иностранной компании за период, за который получен указанный убыток.

В соответствии с пунктом 8 статьи 309¹ Кодекса убыток, полученный контролируемой иностранной компанией до 1 января 2015 года, по данным финансовой отчетности, составляемой в соответствии с ее личным законом, может быть перенесен на будущие периоды в сумме, не превышающей сумму убытка за три финансовых года, предшествующие 1 января 2015 года, и учтен при определении налоговой базы этой компании.

По мнению Минфина России, из указанных норм следует, что налогоплательщиком при определении налоговой базы контролируемой иностранной компании может быть учтен убыток, отраженный в финансовой отчетности такой компании по состоянию на первое число финансового года, начавшегося в 2015 году, при условии, что налогоплательщиком представлено уведомление о такой контролируемой иностранной компании за налоговый период, в котором доля прибыли контролируемой иностранной компании за указанный финансовый год подлежит учету у налогоплательщика. При этом указанный убыток учитывается налогоплательщиком при определении налоговой базы в отношении прибыли контролируемой иностранной компании в части, приходящейся на сумму прибылей (убытков) контролируемой иностранной компании, определенных за три последних финансовых года, предшествующих 1 января 2015 года, без учета прибылей (убытков), сформированных в иные периоды.

Также следует отметить, что специальных положений, предусматривающих особенности расчета прибылей (убытков) контролируемой иностранной компании за финансовые годы, предшествующие 1 января 2015 года, Кодексом не предусмотрено.

Соответственно, при определении прибылей (убытков) контролируемой иностранной компании за три финансовых года, предшествующих 1 января 2015 года, в целях применения пункта 8 статьи 309¹ Кодекса не учитываются доходы (расходы) этой компании, предусмотренные пунктом 3 указанной статьи.

19. О расчете суммы убытка в случае приобретения статуса контролирующего лица в 2016 году или последующие периоды

Условие, установленное пунктом 7¹ статьи 309¹ Кодекса, о невозможности переноса убытка, полученного контролируемой иностранной компанией, на будущие периоды в случае непредставления уведомления о контролируемой иностранной компании за период, в котором получен такой убыток, по мнению Минфина России, не может быть применено в случае, если за такой период в принципе отсутствовали основания по представлению такого уведомления.

20. О порядке определения прибыли контролируемой иностранной компании, являющейся иностранной структурой без образования юридического лица, созданной в форме товарищества

По вопросу о порядке определения прибыли контролируемой иностранной компании, являющейся иностранной структурой без образования юридического лица, созданной в форме товарищества, ответ не может быть дан по существу в силу отсутствия необходимой информации.

Так, для рассмотрения указанного вопроса требуется дополнительная информация в части правил признания доходов, полученных товариществом и (или) его участниками, и учета осуществленных расходов, предусмотренные личным законом такой иностранной структуры.

21. Об особенностях учета сумм от переоценки долей в уставном (складочном) капитале (фонде) организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг, производных финансовых инструментов в случае их реализации и иного выбытия

В соответствии с подпунктом 1 пункта 3 статьи 309¹ Кодекса при определении прибыли (убытка) контролируемой иностранной компании не учитываются доходы (расходы) в виде сумм от переоценки долей в уставном (складочном) капитале (фонде) организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг, производных финансовых инструментов по справедливой стоимости в соответствии с применимыми стандартами составления финансовой отчетности.

В соответствии с пунктом 3¹ статьи 309¹ Кодекса в случае реализации или иного выбытия долей в уставном (складочном) капитале (фонде) организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг, производных финансовых инструментов прибыль (убыток) контролируемой иностранной компании корректируется на суммы от их переоценки (в случае, если такая переоценка производилась), в том числе убытка от их обесценения, за период, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется финансовая отчетность за финансовый год, начавшийся в 2015 году, и за все последующие периоды.

Стандартами составления финансовой отчетности может быть предусмотрена различная терминология и представление в финансовой отчетности информации по переоценке и выбытию долей в уставном (складочном) капитале (фонде) организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг, производных финансовых инструментов.

22. Об учете убытков контролируемой иностранной компании прошлых лет при определении прибыли для целей применения критерия, установленного пунктом 7 статьи 25¹⁵ Кодекса

Согласно пункту 7 статьи 309¹ Кодекса в случае, если по данным финансовой отчетности контролируемой иностранной компании,

составленной в соответствии с ее личным законом за финансовый год, определен убыток, указанный убыток может быть перенесен на будущие периоды без ограничений и учтен при определении налоговой базы этой компании, если иное не установлено пунктом 7¹ статьи 309¹ Кодекса.

Кроме того, в соответствии с пунктом 8 статьи 309¹ Кодекса убыток, полученный контролируемой иностранной компанией до 1 января 2015 года по данным финансовой отчетности, составляемой в соответствии с ее личным законом, может быть перенесен на будущие периоды в сумме, не превышающей сумму убытка за три финансовых года, предшествующие 1 января 2015 года, и учтен при определении налоговой базы этой компании.

С учетом того, что перенос убытка, полученного контролируемой иностранной компанией, на будущие периоды, является правом контролирующего лица, указанные убытки не уменьшают величину прибыли контролируемой иностранной компании для целей применения пороговых значений, установленных пунктом 7 статьи 25¹⁵ Кодекса.

23. Об учете выплачиваемых дивидендов при определении прибыли контролируемой иностранной компании для целей применения критерия, установленного пунктом 7 статьи 25¹⁵ Кодекса

Согласно пункту 1 статьи 25¹⁵ Кодекса прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается сумма прибыли (убытка) этой компании, рассчитанная в соответствии со статьей 309¹ Кодекса.

При этом такая прибыль уменьшается на величину дивидендов, выплаченных этой иностранной компанией в календарном году, следующим за годом, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется финансовая отчетность, с учетом промежуточных дивидендов, выплаченных в течение финансового года, за который составляется эта финансовая отчетность, с учетом особенностей, предусмотренных статьей 309¹ Кодекса.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 309¹ Кодекса прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается прибыль (убыток), определенная по данным ее финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом такой компании за финансовый год. При этом в случае, установленном указанным подпунктом, прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается величина прибыли (убытка) этой компании до налогообложения.

По мнению Минфина России, прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается величина прибыли (убытка) этой компании до налогообложения по данным ее неконсолидированной финансовой отчетности, скорректированная на доходы (расходы) этой компании, указанные в пунктах 3 и 3¹ статьи 309¹ Кодекса, за период, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется такая финансовая отчетность за финансовый год.

Таким образом, по мнению Минфина России, пороговые значения, установленные пунктом 7 статьи 25¹⁵ Кодекса, и соответствующие переходные положения применяются в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, определенной в соответствии с Кодексом, без учета ее уменьшения на величину дивидендов (распределенной прибыли), выплаченных такой контролируемой иностранной компанией.

Что касается нормы, установленной абзацем первым пункта 2 статьи 309¹ Кодекса, о порядке пересчета в рубли прибыли (убытка) контролируемой иностранной компании, определенной по данным ее финансовой отчетности этой компании и выраженной в иностранной валюте, уменьшенная на величину дивидендов (распределенной прибыли), то указанная норма относится к порядку расчета налоговой базы по налогу на прибыль контролируемой иностранной компании, а не к определению величины ее прибыли (убытка) в целях сопоставления с пороговыми значениями, установленными пунктом 7 статьи 25¹⁵ Кодекса.

24. О порядке учета прибыли по сделкам с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок при наличии у контролируемой иностранной компании дилерской лицензии (лицензии местного регулятора) при расчете прибыли по правилам главы 25 Кодекса

Кодексом не установлено особенностей применения правил налогообложения контролируемых иностранных компаний в отношении сделок с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок, в случае, если у контролируемой иностранной компании есть дилерская лицензия (лицензия местного регулятора). Таким образом, при определении в целях налогообложения прибыли (дохода) по указанным сделкам применяется общий порядок, установленный статьей 309¹ Кодекса.

25. О документальном подтверждении права на применение освобождений, установленных статьей 25¹³⁻¹ Кодекса

Согласно пункту 9 статьи 25¹³⁻¹ Кодекса для применения освобождения от налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании по основаниям, установленным подпунктами 1, 3 – 8 пункта 1 статьи 25¹³⁻¹ Кодекса, налогоплательщик, осуществляющий контроль над иностранной организацией (иностранной структурой без образования юридического лица), представляет в налоговый орган по месту своего нахождения документы, подтверждающие соблюдение условий для такого освобождения.

Поскольку применение освобождений прибыли контролируемой иностранной компании от налогообложения является правом, а не обязанностью налогоплательщика, Кодекс не предусматривает представление налогоплательщиком в налоговый орган документального подтверждения оснований для применения к контролируемой иностранной компании каждого из установленных Кодексом освобождений от налогообложения ее прибыли даже в случае их наличия.

Согласно пункту 1 статьи 54 Кодекса налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Для подтверждения соблюдения условий для освобождения от налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании могут использоваться данные бухгалтерского учета иностранной компании и составленные на их основании регистры бухгалтерского учета, иные документы, в том числе предоставленные контролируемой иностранной компанией справки, данные аналитического учета, финансовая отчетность и расшифровки к финансовой отчетности, налоговая отчетность, копии договоров и платежных документов, сертификатов инкорпорации, налогового резидентства, выписки из уставных документов, а также иные документы, предусмотренные обычаями делового оборота государства постоянного местонахождения контролируемой иностранной компании. С учетом того обстоятельства, что Кодексом не установлен перечень документов, подтверждающих соблюдение условий для освобождения от налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании, по мнению Минфина России, комплект документов, подтверждающих соблюдение таких условий, является индивидуальным в отношении каждого из условий.

Документы, подтверждающие соблюдение условий для освобождения от налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании, представляются в срок, предусмотренный пунктом 2 статьи 25¹⁴ Кодекса, и подлежат переводу на русский язык в части, необходимой для подтверждения соблюдения условий для освобождения прибыли контролируемой иностранной компании от налогообложения.

По мнению Минфина России, по контролируемым иностранным компаниям, в отношении которых налогоплательщиком заявлено освобождение от налогообложения прибыли, не требуется представления вместе с налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций документов, подтверждающих величину прибыли контролируемой иностранной компании, указанных в пункте 5 статьи 25¹⁵ Кодекса, в дополнение к указанному выше комплекту документов, так как прибыль таких компаний не подлежит учету в составе налоговой базы контролирующего лица.

26. О документальном подтверждении суммы прибыли (убытка) контролируемой иностранной компании

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 309¹ Кодекса прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается величина прибыли (убытка) этой компании, которая может определяться по

данным ее финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом такой компании за финансовый год.

Согласно пункту 12 статьи 309¹ Кодекса в целях определения прибыли (убытка) контролируемой иностранной компании используется неконсолидированная финансовая отчетность такой компании, составленная в соответствии со стандартом, установленным личным законом такой компании. В случае, если личным законом контролируемой иностранной компании не установлен стандарт составления финансовой отчетности, прибыль (убыток) такой контролируемой иностранной компании определяется по данным финансовой отчетности, составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности либо иными международно признанными стандартами составления финансовой отчетности, принимаемыми иностранными фондовыми биржами и иностранными депозитарно-клиринговыми организациями, включенными в перечень иностранных финансовых посредников, для принятия решения о допуске ценных бумаг к торгам.

Если в соответствии с личным законом контролируемой иностранной компании ее финансовая отчетность не подлежит обязательному аудиту, определение прибыли (убытка) такой контролируемой иностранной компании в целях Кодекса осуществляется на основании финансовой отчетности, аудит которой проведен в соответствии с международными стандартами аудита.

Сумма прибыли (убытка) контролируемой иностранной компании должна быть документально подтверждена ее финансовой отчетностью, составленной за соответствующий период (периоды), с приложением ее финансовой и налоговой отчетности в соответствии с абзацем 2 пункта 2 статьи 309¹ Кодекса.

В свою очередь, пунктом 5 статьи 25¹⁵ Кодекса предусмотрено, что налогоплательщик – контролирующее лицо представляет налоговую декларацию по налогу, при определении налоговой базы по которому учитывается прибыль контролируемой иностранной компании, с приложением следующих документов:

1) финансовая отчетность контролируемой иностранной компании за период, прибыль за который учтена при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, в отношении которого представлена налоговая декларация, или в случае отсутствия финансовой отчетности иные документы;

2) аудиторское заключение по указанной финансовой отчетности контролируемой иностранной компании, если в соответствии с личным законом или учредительными (корпоративными) документами этой контролируемой иностранной компании установлено обязательное проведение аудита такой финансовой отчетности или аудит осуществляется иностранной организацией добровольно.

По мнению Минфина России, абзацем 2 пункта 2 статьи 309¹ Кодекса не установлено обязанности налогоплательщика – контролирующего лица по представлению в налоговый орган налоговой отчетности контролируемой иностранной компании вместе с налоговой декларацией по налогу, в которой отражена прибыль контролируемой иностранной компании, поскольку состав документов, прилагаемых к налоговой декларации, установлен статьей 25¹⁵ Кодекса. Указанная норма статьи 309¹ регулирует порядок подтверждения прибыли контролируемой иностранной компании в случае проведения мероприятий налогового контроля.

При этом документы, подтверждающие расчет прибыли контролируемой иностранной компании, подлежат переводу на русский язык в части, необходимой для подтверждения расчета прибыли (убытка) контролируемой иностранной компании. Кроме того, Кодекс не содержит условий о необходимости получения и представления в налоговые органы нотариального заверения и апостилирования копий документов, подтверждающих наличие контроля, освобождение прибыли контролируемых иностранных компаний от налогообложения в Российской Федерации, а также расчет их прибыли.



И.В. Трунин