

Налоговый путеводитель для цифровых кочевников

Вер. 6 от 22 февраля 2022 г.

Buzko Krasnov

Обращаем ваше внимание, что настоящий документ является охраняемым объектом авторского права. Вы можете использовать его исключительно в своих личных целях, если вы приобрели его на нашем сайте. Любое распространение допускается только с письменного согласия авторов. Используются автоматизированные методы мониторинга и выявления нарушений исключительных прав.

Вводное слово

Все больше людей в цифровую эпоху выбирают удаленную работу и постоянно путешествуют, не задерживаясь долго на одном месте. Такой образ жизни похож на кочевничество – отсюда появился термин «цифровой кочевник» (от англ. “digital nomad”).

Как правило, цифровые кочевники озабочены вопросами миграции и личного налогового планирования. В этом путеводителе мы собрали для вас ответы на самые распространенные вопросы про налогообложение и валютное регулирование для цифровых кочевников.

Путеводитель ориентирован в основном на физических лиц, которые имеют связь с Россией. Вместе с тем базовые принципы налогового права применимы также для резидентов многих других стран. Например, почти каждая юрисдикция на сегодняшний день имеет свой собственный режим регулирования контролируемых иностранных компаний (“controlled foreign companies”), которые тем не менее достаточно похожи друг на друга.

Мы надеемся, что вы найдете в этом путеводителе ответы на свои вопросы и узнаете, как подходят современные кочевники к личному финансовому планированию в эпоху удаленной занятости.



Роман Бузько
Партнер
roman.buzko@buzko.legal

Содержание

Вводное слово	3
Содержание.....	4
Терминология	6
Краткое содержание	7
1. Общий подход к налоговому планированию для цифровых кочевников	8
2. Налогообложение личных доходов.....	10
2.1. Налоговое резидентство – общие принципы.....	10
2.2. Налоговое резидентство в нескольких странах	12
2.3. Источник дохода и налоговая ставка	13
2.4. Утрата статуса налогового резидента всех стран	16
2.5. Самозанятые и ИП.....	17
2.6. Разные доходы и применимые налоги цифровых кочевников	18
2.7. Налоги при удаленной работе по трудовому договору.....	20
2.8. Что такое 3-НДФЛ и как ее заполнять.....	20
2.9. Ответственность за нарушение налогового законодательства.....	21
3. Налогообложение блогеров и инфлюенсеров.....	23
3.1. Физическое лицо	23
3.2. Самозанятый	24
3.3. Индивидуальный предприниматель (ИП)	24
3.4. Общество с ограниченной ответственностью (ООО).....	24
4. Личные холдинги для целей налогового планирования.....	28
4.1. Зачем нужен личный холдинг	28
4.2. Контролируемые иностранные компании – общее понятие	29
4.3. Обязанности собственников КИК	32
4.4. Исключения из правил и льготы по КИК	34
4.5. Уплата фиксированного налога с 2021 года.....	39
4.6. Корпоративное налоговое резидентство	40
4.7. Ответственность за нарушения законодательства о КИК	42
4.8. Вопросы применения правил КИК при смене резидентства и иностранное законодательство о КИК	43
5. Налоговые тактики для цифровых кочевников.....	45
5.1. Анализ текущей ситуации.....	45
5.2. Утрата статуса налогового резидента	46

5.3.	Использование налоговых вычетов для снижения НДФЛ	46
5.4.	Учреждение ЛХК в привлекательной юрисдикции	47
5.5.	Реинвестиция прибыли до уплаты налогов.....	49
5.6.	Корпоративные расходы.....	49
6.	Обзор отдельных юрисдикций тенденций развития налогообложения	51
6.1.	США	51
6.2.	Гибралтар	52
6.3.	Грузия	53
6.4.	Объединенные Арабские Эмираты.....	53
6.5.	Сингапур	54
6.6.	Другие страны	55
7.	Обзор налоговых режимов для IT сектора	57
7.1.	Россия.....	57
7.2.	Кипр	59
8.	Основные правила налогообложения операций с российскими и иностранскими ценными бумагами, производными финансовыми инструментами 61	
9.	Отдельные вопросы налогообложения в России.....	65
9.1.	Валютное резидентство.....	65
9.2.	Регулирование криптовалют и порядок их налогообложения	68
9.3.	Автоматический обмен финансовой информацией	70
10.	Новости глобальных налоговых инициатив ОЭСР и план повышения минимального корпоративного налога до 15%.....	71
	Приложение 1 – Заявление о признании российским налоговым резидентом	72
	Приложение 2 – Налоговые обязательства российских стартаперов при ведении бизнеса через американскую корпорацию	73
	Приложение 3 – Топ-10 банков для цифровых кочевников.....	78
	Приложение 4 – Страны с визами для цифровых кочевников	80
	Приложение 5 – Запрос в ФНС и ответ на него: о признании дохода от реализации программного обеспечения активным доходом	81
	Приложение 6 – Европейские визы для фаундеров	87
	Контакты для связи	88

* * *

Терминология

Закон о валютном регулировании	Федеральный закон № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10 декабря 2003 года
Закон о ЦФА	Федеральный закон № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ» от 31 июля 2020 года
ИП	Индивидуальный предприниматель
ИСБЮЛ	Иностранная структура без образования юридического лица
КВД	Кодекс внутренних доходов США
КоАП РФ	Кодекс об административных правонарушениях Российской Федерации
ЛХК	Личная холдинговая компания
Минцифры	Министерство цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации
НДС	Налог на добавленную стоимость
НДФЛ	Налог на доходы физических лиц
НК РФ	Налоговый кодекс Российской Федерации
ОАЭ	Объединенные Арабские Эмираты
ОЭСР	Организация экономического сотрудничества и развития
Самозанятый	Физическое лицо – плательщик налога на профессиональный доход в порядке Федерального закона № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» от 27.11.2018
СИДН	Соглашение об избежании двойного налогообложения
УСН	Упрощенная система налогообложения
ФНС	Федеральная налоговая служба России
ЦВ	Цифровая валюта
ЦФА	Цифровые финансовые активы

Краткое содержание

Перед вами налоговый путеводитель для цифровых кочевников. В [Главе 1](#) кратко рассмотрен общий подход к налоговому планированию для людей, которые могут себе позволить работать удаленно. Для целей анализа предлагается разделять все доходы субъекта на его личные доходы и доходы его личной холдинговой компании.

В [Главе 2](#) подробнее описаны такие понятия, как налоговое резидентство и источники доходов, которые оказывают наиболее существенное влияние на эффективную налоговую ставку для личных доходов.

[Глава 3](#) описывает способы ведения деятельности блогера, как физического лица, самозанятого, индивидуального предпринимателя и через ООО. [Глава 4](#) посвящена использованию личных холдинговых компаний для целей налогового планирования и оптимизации налогового бремени. Там рассмотрены такие важные концепции, как контролируемые иностранные компании, корпоративное налоговое резидентство, расходы, связанные с деятельностью компании и пр.

В [Главе 5](#) описаны наиболее распространенные тактики цифровых кочевников в плоскости налогового планирования, а в [Главе 6](#) приведен краткий обзор пяти юрисдикций.

[Глава 7](#) посвящена вопросам налогообложения и льготных налоговых режимов для IT-сектора. В [Главе 8](#) рассмотрены основные правила налогообложения операций с российскими и иностранными ценными бумагами, производными финансовыми инструментами.

В предпоследней [Главе 9](#) подробнее рассмотрены отдельные аспекты российского права, которые часто сказываются на цифровых кочевниках с российскими корнями, в том числе валютное регулирование, налогообложение криптовалют и автоматический обмен информации между государствами. Последняя [Глава 10](#) содержит краткий обзор глобальных налоговых инициатив ОЭСР.

Если вы скачивали документ у нас на сайте, вы могли обратить внимание, что путеводитель является «живым» продуктом. Мы ожидаем, что многие главы будут претерпевать изменения по мере развития законодательства и судебной практики, в то время как [Главы 6 и 7](#) будут дополняться по мере появления новых режимов и льгот в разных юрисдикциях. Покупатели этого путеводителя могут рассчитывать на получение от нас соответствующих обновлений.

* * *

1. Общий подход к налоговому планированию для цифровых кочевников

Давайте начнем с того, что определимся, какую цель преследует цифровой кочевник. Как для кочевника, так и для любого другого законопослушного гражданина эта цель достаточно прозаична: платить как можно меньше налогов, при этом не нарушая никаких законов.

Выражаясь математическим языком, мы хотим оптимизировать функцию обложения личных доходов налогами, чтобы покрывать свои текущие потребности и реинвестировать оставшиеся средства. В общем виде можно представить эту функцию следующим образом:

$$N = R * (1 - T) - E$$

где:

- N – чистый доход после вычета налогов и издержек (*net income*);
- R – личная выручка от всех источников (*revenue*);
- T – налоговая ставка (*tax rate*);
- E – расходы (*expenses*).

Эту функцию можно немного усложнить и представить как сумму личных доходов и прибыли компании, которая принадлежит субъекту. Действительно, ведь создание юридического лица является одной из самых распространенных тактик налоговой оптимизации.

При этом такое юридическое лицо может выполнять разные функции: быть холдинговой компанией для других активов или же быть операционной компанией для предпринимательской деятельности. Для целей настоящего путеводителя мы будем иногда использовать термин «личная холдинговая компания» («ЛХК»).

Таким образом, наша формула теперь будет выглядеть следующим образом:

$$N = \overbrace{(R_p * (1 - T) - E)}^{\text{Личные доходы}} + \overbrace{((R_c - E) * (1 - T))}^{\text{Доходы компании}}$$

где:

- R_p – это личные доходы физического лица (*revenue personal*);
- R_c – это выручка компании (*revenue corporate*).

Вы можете обратить внимание, что формула для расчета прибыли компании после налогообложения чуть-чуть отличается от формулы для личных доходов. Это связано с тем, что компании вправе уменьшать свою налогооблагаемую базу на величину своих расходов. Это отличие будет рассмотрено подробнее в [Главе 4](#).

Эта на первый взгляд сложная формула, означает всего-навсего, что для целей личного налогового планирования есть смысл учитывать личные доходы и прибыль ЛХК отдельно, потому что прибыль ЛХК облагается иначе.

Обратите внимание, что чистая прибыль ЛХК в конечном счете должна стать личным доходом субъекта-акционера, потому что такая прибыль когда-то будет распределена. Однако у акционера нет обязанности распределять такую прибыль ежегодно. Вместо этого такая прибыль может быть реинвестирована до уплаты налогов. Это является следующей распространенной тактикой налоговой оптимизации.

Таким образом, следуя приведенной выше логике, задача цифрового кочевника, который хочет снизить свое налоговое бремя, заключается в том, чтобы найти такие юрисдикции для личного присутствия и для регистрации ЛХК и так распределить между ними свои денежные потоки и расходы, чтобы минимизировать эффективную ставку налогообложения, при этом во всех случаях оставаясь в рамках дозволенного законом.

Далее в этом путеводителе мы подробнее рассматриваем налоговые и юридические аспекты оптимизации налогообложения личных ([Глава 2](#)) и корпоративных доходов ([Глава 4](#)) с учетом задач цифрового кочевника, обозначенных выше. Как объединить подходы к оптимизации разных видов доходов, чтобы создать оптимальную структуру, рассмотрено в [Главе 5](#).

* * *

2. Налогообложение личных доходов

Под личными доходами в настоящем путеводителе понимаются классические доходы физических лиц, например:

- Зарплата по трудовому договору или выплаты за оказание услуг по гражданско-правовому договору;
- Дивиденды от работающего бизнеса;
- Доходы от ценных бумаг (трейдинг, дивиденды, проценты по облигациям);
- Доходы от владения криптовалютами (прирост стоимости, трейдинг, фарминг или стейкинг);
- Продажи цифровых товаров в интернете;
- Лицензионные платежи (софт, товарные знаки, произведения);
- Проценты по займам;
- Доходы от сдачи в аренду недвижимого имущества.

Гражданин платит налоги в казну и по правилам того государства, в котором он является налоговым резидентом. Поэтому налоговое резидентство здесь – это ключевое понятие.

2.1. Налоговое резидентство – общие принципы

Налоговое резидентство определяет, в каком государстве физическое лицо будет платить налоги. Как правило, главным критерием для определения налогового резидентства является количество дней физического присутствия в той или иной стране.

Налоговыми резидентами России считаются лица, которые фактически находятся в стране в сумме не менее 183 календарных дней в течение 12 месяцев, следующих подряд. Такие 12 месяцев должны предшествовать дате получения дохода, при этом дни въезда и выезда, краткосрочное (менее 6-ти месяцев) обучение и лечение за границей учитываются как дни, проведенные в России¹.

Коронавирус

В 2020 году в связи с коронавирусом были введены специальные правила. Для признания физического лица российским налоговым резидентом достаточно проведения в России 90 дней и подачи личного заявления². Пример такого заявления вы можете найти в [Приложении 1](#).

¹ П. 2 ст. 207 НК РФ.

² П. 1 ст. 210 НК РФ, ст. 41 НК РФ.

На настоящий момент физическое пребывание в стране является единственным критерием налогового резидентства в России. Вместе с тем в других странах применяются также дополнительные критерии:

- Место постоянного проживания (Франция);
- Вид на жительство или определенная сумма инвестиций (Грузия, Кипр);
- Центр жизненных интересов (местонахождение семьи, недвижимости, основного бизнеса и пр.) – критерии варьируются в разных странах;
- Домициль – специальная категория места постоянного проживания, определяющая налоговые обязательства (Великобритания).

Несколько стран в мире используют принцип гражданства, например, США. Граждане США, вне зависимости от срока нахождения в другой стране, должны платить налоги в США со всех своих источников (про источники далее в [Разделе 2.3](#)). (Опять же, как всегда в налоговом праве, здесь есть исключение из общего правила под названием “Foreign Earned Income Exclusion” для доходов в сумме примерно 100 тыс. долл. США, но об этом в другой раз.)

Что это означает на практике? Что российские налоговые резиденты утрачивают обязанность платить налоги в России, если проводят в России менее 183 дней в течение 12 месяцев, следующих подряд.

В 2015 году ФНС сделала попытку ввести более гибкий критерий в виде «центра жизненных интересов». Такая позиция была выражена в письме ведомства³. Минфин с такой креативностью не согласился и уже год спустя признал это письмо недействительным «в связи с несоответствием налоговому законодательству РФ и положениям международных соглашений об избежании двойного налогообложения, а также несогласованностью с позицией Минфина России»⁴.

Вместе с тем стоит ожидать, что в ближайшие несколько лет Россия последует подходу развитых стран и введет более гибкий критерий для определения налогового резидентства. Это может быть сокращенный срок присутствия в России до 90 дней, как это сейчас, например, предлагается в концепции развития налогового законодательства до 2022 года⁵, или же совершенно иной критерий вроде «центра жизненных интересов». Это сделает приобретение и прекращение статуса налогового резидента России не таким уж прямолинейным.

Нужно ли уведомлять кого-то об утрате статуса налогового резидента?

В России, как и во многих других странах, у граждан формально нет обязанности уведомлять налоговые органы о приобретении или утрате статуса налогового резидента.

³ Письмо ФНС России № ОА-3-17/87@ от 16 января 2015 года.

⁴ Письмо Минфина России № 03-08-РЗ/23009 от 21 апреля 2016 года.

⁵ Стр. 32, Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов (Минфин России, 2019).

Вместе с тем все равно рекомендуется подавать уведомление, которое составляется в свободной форме. В случае если налоговая инспекция предъявит претензии и доначислит налоги к уплате физическому лицу, которое раньше было, но впоследствии перестало быть налоговым резидентом, бремя доказывания будет на таком гражданине. Наличие такого уведомления, поданного заранее, упростит задачу.

2.2. Налоговое резидентство в нескольких странах

Поскольку критерии резидентства различаются от страны к стране, на практике возникают случаи, когда гражданин может считаться налоговым резидентом нескольких государств. В таких случаях резидентство будет определяться в соответствии с соглашением об избежании двойного налогообложения («**СИДН**») между такими странами, которые имеют притязания на доход одного и того же гражданина.

СИДН – это специальный международный договор, который страны заключают для предотвращения двойного налогообложения трансграничных доходов. В рамках СИДН также урегулирован вопрос об обмене налоговой информацией между странами в рамках конкретных запросов налоговых органов. Перечень всех актуальных СИДН, стороной которых является Россия, можно посмотреть на сайте ФНС⁶.

Если возникает ситуация, когда гражданин может быть потенциально признан налоговым резидентом одновременно двух и более стран, ему нужно быть готовым доказывать наличие резидентства одной из стран, подтверждать соответствие критериям СИДН (например, доказывать, что он живет в стране А, а не В, что там находится его недвижимость и пр.).

Пример

Гражданин России давно живет в Великобритании вместе с семьей, работает в британской компании на полную ставку. У него есть уютный дом в пригороде Лондона, а дети ходят в частную английскую школу. Последние 12 месяцев гражданин развивал бизнес компании в России и провел там в сумме 184 дня.

Обе страны могут считать такое лицо своим налоговым резидентом. Великобритания – по критерию постоянной работы, Россия – по времени пребывания на территории страны. Однако согласно СИДН между Россией и Великобританией в такой ситуации налоги нужно платить там, где расположено постоянное жилище и где наиболее тесные экономические и личные связи (например, семья). Следовательно, гражданин будет считаться налоговым резидентом Великобритании и будет платить личные налоги именно там.

Если СИДН отсутствует, возможно, придется платить налоги во всех странах, которые считают вас своим налоговым резидентом. Обычно это не часто случается,

⁶ Ссылка: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/inttax/mpa/dn/ (последнее посещение 1 ноября 2021 года).

ведь у России заключены СИДН с 80 странами⁷. Однако с учетом последних инициатив такой сценарий вполне имеет право на существование. В частности, в мае 2021 года Россия расторгла СИДН с Нидерландами, где зарегистрировано достаточно много холдинговых компаний, имеющих непосредственную связь с Россией⁸.

От налогового резидентства зависит, какие налоги, по какой ставке и в каком порядке будет уплачивать физическое лицо. Налоговый резидент России должен платить налоги со всех своих доходов вне зависимости от их источника⁹.

2.3. Источник дохода и налоговая ставка

Кроме налогового резидентства другим важным понятием является источник дохода. По этому критерию все доходы физического лица можно разделить на две категории:

- Локальные доходы – доходы от источников в государстве, где физическое лицо является налоговым резидентом; и
- Иностранные доходы – доходы от источников в других государствах.

Например, зарплата российского налогового резидента от российского работодателя является его локальным доходом, а вот доходы от сдачи в аренду недвижимости во Франции – уже иностранным доходом. По аналогии: зарплата испанского налогового резидента от российского работодателя является его иностранным доходом, а доход от сдачи недвижимости в Барселоне – локальным доходом.

Зачем это различие? Дело в том, что эти доходы облагаются по-разному. Если с локальных доходов нужно платить налоги только в казну государства, где вы являетесь резидентом, то на ваши иностранные доходы также может претендовать другое государство, откуда источники ваших доходов.

В России, как и во многих других странах, общее правило такое: налоговый резидент должен платить налоги со всех своих доходов, как полученных в этой стране (локальные доходы), так и с доходов из других стран (иностранные доходы).

По общему правилу, предусмотренному в законодательстве большинства европейских стран, а также в США, налоговые резиденты обязаны платить налоги с доходов, полученных в странах, резидентами которых они не являются. Аналогичные положения предусмотрены в российском налоговом законодательстве в

⁷ По данным на сайте ФНС на 1 ноября 2021 года.

⁸ Федеральный закон № 139-ФЗ «О денонсации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Нидерландов об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» от 26 мая 2021 года.

⁹ В соответствии с принятой в налоговом праве терминологией все доходы физического лица можно разделить на доходы от источника в стране резидентства и от источников в других странах.

ст. 209 НК РФ. Перечень таких доходов, как правило, зафиксирован в законодательстве. Например, в России перечень таких доходов сформулирован в п. 1 ст. 208 НК РФ. К ним относятся, например, дивиденды и проценты от российских компаний, доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося в России, и ряд других доходов, причем перечень открытый.

Это важный момент, потому что даже если будущий цифровой кочевник решит покинуть Россию и перестанет быть ее налоговым резидентом, он все равно должен будет платить налоги от источников в России¹⁰. (Привет всем тем, кто уехал на Бали и живет от сдачи в аренду своей квартиры в Москве!)

Таблица 1. Виды налогов по источникам и место уплаты налогов

Источник дохода	Налоговый резидент России	Лицо, не являющееся налоговым резидентом России
Источники в России	Платит налоги в России	Платит налоги в России
Иностранные источники	Платит налоги в России <u>с учетом положений СИДН</u>	Не платит налоги в России

Применительно к цифровым кочевникам, которые могут утратить статус налогового резидента России, важно помнить о следующем:

- Если гражданин перестает быть налоговым резидентом России, он сохраняет обязанность уплачивать налоги с доходов от источников в России.
- Для доходов нерезидентов государства обычно устанавливают повышенную ставку налогообложения. Например, в России доходы нерезидентов, по общему правилу, облагаются по ставке 30% вместо 13%. Из данного правила имеется ряд исключений, перечень которых прямо предусмотрен в п. 3 ст. 224 НК РФ. Например, дивиденды, полученные от российских компаний, облагаются по ставке 15%.
- Такая ставка в 30% применяется к доходам, источник которых расположен в России (например, зарплата от местной компании или дивиденды от российского юридического лица). Открытый перечень таких доходов приведен в НК РФ¹¹.
- При этом утрата статуса российского резидента означает не только повышенную ставку НДФЛ, но и утрату льгот, например, права на налоговые вычеты. В связи с тем, что вычеты в ряде случаев используются в качестве механизма расходов, уменьшающих налоговую базу, потеря права

¹⁰ Если иное прямо не предусмотрено в соответствующем СИДН.

¹¹ П. 1 ст. 208 НК РФ.

на вычет может привести к налогообложению не чистого дохода (прибыли), а дохода без учета расходов.

- Уплата некоторых налогов не зависит от налогового резидентства. Например, российский налог на имущество или транспортный налог платятся с соответствующих активов в России.
- Если вы получаете доходы из другого государства (дивиденды, проценты, ренты и пр.), они, скорее всего, будут облагаться в этом государстве налогом, вне зависимости от вашего резидентства в этой стране.

Внимательный читатель может обратить внимание на вопиющую несправедливость. Предположим, что у двух государств аналогичные правила в части обложения налогами локальных и иностранных доходов. Получается, например, что у российского налогового резидента, который получает заработную плату во Франции, возникает налоговая обязанность в обоих государствах: в России по статусу резидента, во Франции – по местонахождению работодателя, то есть источника дохода. В этом случае выход из ситуации также надо искать в СИДН.

По общему правилу многих СИДН заработная плата всегда облагается налогом в стране резидентства лица, но может также облагаться налогом и в другой стране, если лицо в ней работает и выполняет ряд условий, которые отличаются от соглашения к соглашению.

Разберем на примере нашего российского резидента, работающего во Франции. Его зарплата будет облагаться налогом только в России, если выполняется одно из следующих условий¹²:

- (1) В течение календарного года он находится во Франции не более 90 дней;
- (2) Зарплату ему выплачивает не французская компания (например, он работает на самом деле на немецкую компанию, но во Франции);
- (3) Зарплату выплачивает постоянное представительство¹³.

Таким образом, платить налог дважды не придется, если российский налоговый резидент посещал Париж и другие регионы Франции не более, чем на 90 дней. Вопрос определения источника дохода и налогового резидентства может быть неоднозначным, когда резидент одного государства направлен в долгосрочную командировку в другое государство, но при этом заработная плата и командировочные выплачиваются из первого государства и в таком первом государстве у

¹² Ст. 15 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Французской Республики «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество» от 26 ноября 1996 года.

¹³ Для целей налогообложения в соответствии со ст. 306 НК РФ термин «постоянное представительство» означает филиал, представительство, отделение, бюро, контору, агентство, любое другое обособленное подразделение иностранной организации или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории России. Фактически постоянное представительство возникает в ситуации, когда формально у иностранной организации нет дочерней организации в России, но фактически осуществляется обычная коммерческая деятельность.

лица остается недвижимое имущество, вид на жительство, семья и т.д. Например, если российский резидент направлен в командировку в Аргентину, но при этом трудоустроен он в российском отделении компании, откуда получает заработную плату, командировочные, премии, но фактически он свою деятельность осуществляет в Аргентине и имеет право на получение опциона от аргентинского отделения компании. В таком случае мы рекомендуем внимательно ознакомиться с положениями релевантного СИДН и, по возможности, получить разъяснения налоговых органов обоих государств.

Важно помнить, некоторые СИДН имеют более широкий перечень доходов со специальным регулированием. Например, во многих соглашениях есть статья про доходы от независимых личных услуг преподавателей, врачей, бухгалтеров, или директоров. В любом случае лучше проверять СИДН на предмет специальных положений именно для вашего дохода.

Я живу на Бали уже 9 месяцев, где я должен платить налоги?

Вы можете стать налоговым резидентом Индонезии и платить налоги в этой стране по ставке 5-30% в зависимости от суммы доходов. Если у вас есть доходы из России вы должны заплатить с таких доходов налог по повышенной ставке, так как не являетесь российским налоговым резидентом. Например, с заработной платы от российской компании НДФЛ составит 30%, при этом налог должен быть уплачен самой компанией в качестве налогового агента. Обязанность по российскому НДФЛ возникает из положений СИДН между Россией и Индонезией, так как выплачивающий заработную плату наниматель не является резидентом Индонезии.

Важно помнить, что российская компания может запросить у вас подтверждение статуса резидента, так как она несет ответственность за неверное исчисление и удержание налога.

Хорошая новость в том, что вы сможете зачесть в Индонезии российский налог, в соответствии с национальными правилами. Однако на практике случаи, когда иностранцы становятся налоговыми резидентами Индонезии и исчисляют там налоги, встречаются нечасто.

Таким образом, в контексте разных видов доходов по источникам цифровой кочевник желает выбрать такую юрисдикцию, в которой минимальная налоговая ставка на доходы от источников в этом государстве, и, по возможности, доходы от иностранных источников не облагаются налогами.

2.4. Утрата статуса налогового резидента всех стран

Налоговое законодательство разных стран и критерии налогового резидентства были разработаны в то время, когда передвижение по земному шару не было таким доступным. Не было лоукостеров для дешевых перелетов и Airbnb для удобного поиска жилья. Поэтому физическое присутствие традиционно является главным критерием для определения налогового резидентства.

Однако ситуация меняется, и многие люди могут себе позволить постоянно передвигаться и жить в нескольких странах в течение одного года. В связи с чем логично возникает вопрос, а можно ли перестать быть налоговым резидентом всех

стран и не платить налоги нигде, если аккуратно планировать свои передвижения, не проводя ни в одной из стран больше определенного количества дней?

На этот вопрос нет ни утвердительного, ни отрицательного ответа в традиционных источниках права. Иными словами, не существует закона или судебной практики, которые говорили бы утвердительно в пользу вывода.

Вместе с тем отсутствие дозволения не всегда означает запрет с точки зрения принципа правовой неопределенности. Например, если предположить, что налоговые органы России и Индонезии без каких-либо договоренностей между собой применяют свое национальное налоговое законодательство таким образом, что допускают существование «налоговых сирот», то и подтверждение этому не стоит искать в законах или судебной практике.

К такому же выводу можно прийти методом от обратного. Предположим, что лицо, утратив статус налогового резидента всех стран, тем не менее обязано заплатить налоги в каком-то одном государстве. Тогда возникает вопрос: как выбрать страну, в чей бюджет платить налоги, если механизмов или правил для выбора не предусмотрено? Если выбирать по собственному желанию, то формально страдают интересы других стран, налоги в которых человек мог бы заплатить, но решил этого не делать. Поэтому наше изначальное предположение неверно, а верно либо то, что налоги надо платить во всех странах (очевидно нет, так как лицо не стало резидентом нигде), либо то, что платить не нужно нигде, что более правдоподобно.

Тем не менее, если ваш образ жизни позволяет вам жить в разных странах, то с точки зрения налогов на личные доходы безопаснее всего будет добровольно выбрать страну для налогового резидентства с наиболее благоприятными для вас условиями. В случае спорной ситуации, когда несколько государств могут претендовать на ваши доходы, наличие формального налогового резидентства одной из стран будет весомым аргументом в вашу пользу.

Отметим, что в последнее время в судебной практике¹⁴ по налогу на прибыль организаций все чаще суды обращаются к тезису о том, что недопустимым является как ситуация двойного налогообложения одного и того же дохода, так и ситуация двойного «неналогообложения» дохода при применении СИДН. Мы не исключаем, что в будущем это может быть распространено и в отношении физических лиц в целях борьбы с неналогообложением полученных таким физическим лицом доходов.

2.5. Самозанятые и ИП

Правила налогового резидентства не распространяются на ИП. Если вы зарегистрированы в России в качестве ИП, вы будете платить налоги с доходов от

¹⁴ Например, дело «ООО «МОН'ДЭЛИС РУСЬ», <https://kad.arbitr.ru/Card/32677842-6636-4a6e-a927-760a823e1845> (ссылка действительна на 1 ноября 2021 г.)

деятельности ИП в России вне зависимости от вашего физического местонахождения.

Аналогичные правила действуют для самозанятых с разницей в том, что самозанятыми могут признаваться только российские граждане и граждане государств-членов Евразийского экономического союза.

2.6. Разные доходы и применимые налоги цифровых кочевников

Давайте рассмотрим наиболее распространенные виды доходов и их налоговые последствия.

Ставка налога зависит от:

- резидентства;
- статуса (физическое лицо, самозанятый, ИП);
- наличия СИДН между государствами резидентства и выплаты дохода.

Таблица 2. Виды доходов и применимые налоги

Вид дохода	Налоги	Место уплаты	Порядок уплаты
Дивиденды и проценты по займам	Налог на доходы физических лиц	Страна резидентства получателя	Самостоятельная уплата
	Налог у источника выплаты ¹⁵	Страны резидентства плательщика	Удерживает налоговый агент

Пример:

Налоговый резидент России получает проценты по займу от компании в Индонезии. Он должен подать налоговую декларацию, отразить в ней доход и заплатить НДФЛ 13%. При этом компания в Индонезии, скорее всего, должна будет удержать налог у источника.

¹⁵ В налоговой терминологии под «налогом у источника» (withholding tax) принято называть налог на прибыль организаций или налог на доходы физических лиц (в России это НДФЛ), который уплачивается резидентом одного государства в другом государстве с доходов, полученных в таком другом государстве. Например, если российский резидент получил доход от сдачи в аренду недвижимости во Франции, то уплаченный им во Франции налог с полученных доходов будет являться налогом у источника.

Вознаграждение за работы или услуги	Налог на доходы физических лиц	Страна резидентства и страна выплаты	Самостоятельная уплата или удерживает налоговый агент (в зависимости от места оказания услуг)
--	--------------------------------	--------------------------------------	---

Пример:

Налоговый резидент Индонезии оказывает услуги российской компании.

1. Услуги экскурсионного сопровождения (гида) на Бали. Налог возникнет только в Индонезии, так как услуги оказаны вне РФ и доход по ним не признается доходом от источника в РФ¹⁶.
2. Услуги преподавания курсов английского в российской школе. Российская компания удержит НДФЛ по ставке 30%, так как услуги оказываются на территории РФ.

Иной порядок налогообложения доходов от работ/услуг может быть установлен СИДН¹⁷.

Заработная плата	Налог на доходы физических лиц	Страна резидентства и страна выплаты	Самостоятельная уплата или удерживает налоговый агент
	Социальные взносы (зависит от страны и гражданства работника)	Страна выплаты	Удерживает налоговый агент

Пример:

Налоговый резидент Индонезии удаленно работает на российскую компанию по трудовому договору. Компания как налоговый агент должна удерживать НДФЛ по ставке 30%. Иной порядок налогообложения доходов от работ/услуг может быть установлен СИДН¹⁸.

Подарок	Налог на доходы физических лиц	Страна резидентства получателя подарка	Самостоятельная уплата
----------------	--------------------------------	--	------------------------

¹⁶ Ст. 208 НК РФ.

¹⁷ Подробнее можно посмотреть позицию Минфина России в письме № 03-08-13/1970 от 21 января 2016 года.

¹⁸ Подробнее можно посмотреть позицию Минфина России в письме № 03-08-13/1970 от 21 января 2016 года.

Пример:

Налоговый резидент России получил в подарок автомобиль от французской компании стоимостью 500 000 рублей. Он должен подать налоговую декларацию, отразить в ней доход в размере 496 000 рублей (потому что подарки до 4 000 рублей включительно не облагаются налогом) и заплатить НДФЛ 13%.

2.7. Налоги при удаленной работе по трудовому договору

Порядок уплаты налогов при удаленной работе по трудовому договору зависит от работодателя и места оказания услуг (см. Таблицу 3 ниже).

Таблица 3. Размер и виды применимых налогов при работе по найму

Работник	Работодатель	Место работы по договору	Налоги
Резидент РФ	Резидент РФ	РФ	НДФЛ по ставке 13% удерживает работодатель
Резидент РФ	Резидент РФ	Не РФ	НДФЛ по ставке 13% удерживает работодатель
Резидент РФ	Нерезидент РФ	РФ	НДФЛ по ставке 13% самостоятельно оплачивает работник, страховые взносы не уплачиваются
Резидент РФ	Нерезидент РФ	Не РФ	НДФЛ по ставке 13% самостоятельно оплачивает работник, в отношении страховых взносов – зависит от конкретных стран
Нерезидент РФ	Резидент РФ	РФ	НДФЛ по ставке 30% удерживает работодатель; налог на доход в стране резидентства оплачивает работник
Нерезидент РФ	Резидент РФ	Не РФ	Налог на доход в стране резидентства оплачивает работник; налога в России нет

2.8. Что такое 3-НДФЛ и как ее заполнять

Декларация 3-НДФЛ – основная форма отчетности российских налоговых резидентов. Она подается, только если резидентом получен доход, с которого нужно самостоятельно уплатить налоги, а именно:

- Доходы от зарубежных источников (в том числе зарплата от иностранной компании или дивиденды);

- Доход от продажи имущества или имущественных прав (например, квартиры);
- Вознаграждения от лиц, которые не являются налоговыми агентами (такими агентами обычно являются российские юридические лица и ИП. С доходов от них налог самостоятельно платить не нужно);
- Подарки в виде акций, недвижимости, автомобилей от физических лиц, не являющихся близкими родственниками;
- Выигрыши в лотереи.

Срок подачи декларации – до 30 апреля года, следующего за отчетным. При этом налог можно уплатить до 15 июня.

Подавать декларацию нужно даже в том случае, если налог с дохода вы платить не будете. Например, если вы продали квартиру, принадлежавшую вам более 3 или 5 лет (в зависимости от способа и момента приобретения), то вырученные средства не будут облагаться НДФЛ, однако подавать декларацию все равно необходимо.

За неподачу декларации и неуплату налога предусмотрены штрафы вплоть до 20% от суммы неуплаты.

2.9. Ответственность за нарушение налогового законодательства

В данном разделе мы рассмотрим общие положения о налоговых правонарушениях и последствиях их совершения. Положения, касающиеся ответственности за нарушение норм налогового законодательства о КИК, рассмотрены в [Главе 4](#).

Непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ)

Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% от неуплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 рублей.

Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ)

Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния не повлекли занижение налоговой базы, влечет взыскание штрафа в размере до 30 000 рублей.

При этом, если такие деяния (грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения) повлекли занижение налоговой базы, то размер штрафа увеличивается до 20% от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее 40 000 рублей.

Неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1 НК РФ)

Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ налогоплательщик должен сообщить налоговому органу, влечет штраф в размере от 5 000 до 20 000 рублей.

При этом неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком налоговому органу сообщения о наличии у него объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога в отношении объекта недвижимого имущества и (или) транспортного средства, по которым не представлено (несвоеременно представлено) такое сообщение.

* * *

3. Налогообложение блогеров и инфлюенсеров

Налогообложение деятельности блогера зависит от конкретной формы ведения такой деятельности. На практике блогер может вести деятельность как:

- Физическое лицо, то есть не предпринимая никаких дополнительных шагов для оформления своей деятельности;
- Самозанятый (плательщик налога на профессиональный доход);
- Индивидуальный предприниматель («ИП»);
- Общество с ограниченной ответственностью («ООО»).

Далее мы рассмотрим каждый из вариантов более подробно.

3.1. Физическое лицо

Любой блогер начинает свою деятельность без регистрации в какой-либо организационно-правовой форме. Это вполне нормально, и закон такую возможность никак не ограничивает.

В таком случае, когда у блогера появляется доход от рекламной деятельности, у него возникает обязанность уплатить НДФЛ. Сделать это можно двумя способами:

- Блогер самостоятельно исчисляет и уплачивает НДФЛ со своих доходов путем заполнения и подачи декларации 3-НДФЛ; либо
- Налоговый агент¹⁹ блогера, которым может быть рекламодатель, должен исчислить и уплатить НДФЛ с выплаченных блогеру доходов.

Если блогер на систематической основе получает прибыль от рекламной деятельности и при этом не регистрируется в качестве самозанятого, ИП или ООО, есть риск признания такой деятельности незаконным предпринимательством по ст. 14.1 КоАП РФ или даже по ст. 171 УК РФ.

Также недостатком ведения блогерской деятельности в качестве физического лица является невозможность учета расходов для целей налогообложения. Блогер не может вычесть стоимость камеры или расходы на монтажеров видео из налогооблагаемой базы, чтобы уменьшить свое налоговое бремя. Это могут делать только ИП и ООО.

¹⁹ Налоговым агентом в соответствии с российским налоговым законодательством признается организация, индивидуальный предприниматель или постоянное представительство иностранной организации, выплачивающие доход в пользу физического лица (кроме случаев, когда такое физическое лицо является ИП или самозанятым).

3.2. Самозанятый

Режим самозанятых появился в 2019 году в качестве эксперимента в нескольких регионах России, а уже в 2020 году был распространен практически на все остальные регионы.

Самозанятые платят налог на профессиональный доход («НПД»), который составляет:

- 6% – с доходов, полученных от ИП и юридических лиц, или
- 4% – с доходов, полученных от физических лиц.

Законодательство не содержит конкретный перечень допустимых видов деятельности для самозанятых. Закон предусматривает ряд ограничений, однако рекламной деятельности среди запрещенных видов нет.

Применять налог для самозанятых можно только в том случае, если доход за год не превышает 2,4 млн рублей, и у блогера при этом нет наемных рабочих. Размер дохода исчисляется в рамках календарного года, то есть с 1 января по 31 декабря, а не фактического года (с момента получения статуса самозанятого).

Исчисление налогов производится ежемесячно в автоматическом режиме. Уплатить налог необходимо не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговую декларацию при этом подавать не требуется.

3.3. Индивидуальный предприниматель (ИП)

Блогер также может быть зарегистрирован в качестве ИП. В отличие от самозанятого, ИП могут учитывать расходы, и тем самым уменьшать свою налогооблагаемую базу. Это актуально для блогеров, которые несут значительные расходы на создание контента, например, на приобретение материалов, техники или на гонорары звукорежиссеров и других подрядчиков.

Большинство ИП используют упрощенную систему налогообложения («УСН»). На УСН налоговая ставка составляет от 6 до 15%, в зависимости от налоговой базы и конкретного региона. Например, в Санкт-Петербурге налоговые ставки по УСН составляют:

- 7% по базе «доходы минус расходы»; и
- 6% по базе «доходы».

3.4. Общество с ограниченной ответственностью (ООО)

Блогер может зарегистрировать юридическое лицо в форме ООО и осуществлять свою деятельность через него. В России это встречается достаточно редко, однако, в свою очередь, среди крупных западных блогеров такая практика распространена повсеместно.

Ведение деятельности через ООО, прежде всего, дает ограниченную ответственность по сравнению со всем предыдущими формами ведения деятельности. Это означает, что учредитель юридического лица (сам блогер) несет ответственность по обязательствам ООО только в размере своего вклада в уставный капитал, который обычно составляет 10 000 рублей.

Как и в случае с ИП, осуществление деятельности через ООО также позволяет учитывать расходы, связанные с коммерческой деятельностью юридического лица для целей уменьшения налоговой базы.

Одним из недостатков использования ООО является тот факт, что по многим составам правонарушений в КоАП для юридических лиц предусмотрены повышенный размер штрафов за административные нарушения.

Для наглядности и вашего удобства все формы ведения деятельности блогеров приведены в Таблице 4 на следующей странице.

Подробнее о юридических аспектах блогерской деятельности в России можно прочитать в путеводителе для блогеров в составе [пакета юридических документов для блогеров и инфлюенсеров](#).

Таблица 4. Сравнение форм ведения деятельности для блогеров

Критерий	Физическое лицо	Самозанятый	Индивидуальный предприниматель	Общество с ограниченной ответственностью
Регистрация	Не требуется, но есть риск возложения ответственности за ведение незаконной предпринимательской деятельности	Регистрация через приложение «Мой налог»	Регистрация через портал Госуслуги, МФЦ или нотариуса	Регистрация в налоговой инспекции напрямую или через нотариуса
Налоги	НДФЛ в размере 13% (15% в части доходов, превышающих 5 млн рублей)	6% для выплат от юридических лиц и 4% для выплат от физических лиц	20% на ОСНО и 6-15% на УСН	20% на ОСНО и 6-15% на УСН
Социальные взносы	Платит налоговый агент, что отражается в цене услуг	По желанию	Не применимо	Не применимо
Учет расходов	Не может учитывать расходы для уменьшения налогов	Не может учитывать расходы для уменьшения налогов	Может учитывать расходы (кроме УСН по базе «доходы»)	Может учитывать расходы (кроме УСН по базе «доходы»)
Лимит по доходам	Нет	2,4 млн. рублей	По общему правилу нет, но 150 млн. рублей для УСН	По общему правилу нет, но 150 млн. рублей для УСН
Отчетность	Не сдают, только декларация 3-НДФЛ	Не сдают, но самостоятельно уплачивают налоги	Стандартная налоговая отчетность	Стандартная налоговая отчетность
Найм работников	Невозможен	Невозможен	Возможен	Возможен

Ограниченная ответственность	Нет	Нет	Да	Да
Ответственность за нарушения административного законодательства	Штрафы как для физического лица	Штрафы как для физического лица	Штрафы для ИП	Штрафы для юридического лица

* * *

4. Личные холдинги для целей налогового планирования

В этой главе мы рассмотрим, как цифровые кочевники могут использовать иностранные компании для налоговой оптимизации.

4.1. Зачем нужен личный холдинг

Под личной холдинговой компанией или ЛХК мы понимаем юридическое лицо, все акции которого полностью принадлежат одному человеку, который принимает все ключевые решения в ЛХК. При этом собственник может одновременно выполнять функции директора, но это не обязательно.

ЛХК является продолжением сущности ее владельца и может выполнять все те же задачи и функции, например:

- Оказывать услуги другим лицам, при этом услуги будут фактически оказываться самим собственником;
- Иметь банковский счет, которым будет распоряжаться собственник;
- Иметь брокерский счет и владеть ценными бумагами;
- Владеть недвижимостью и получать доход от аренды;
- Быть официальным работодателем для собственника или даже спонсором визы для него;
- Нести расходы, непосредственно связанные с коммерческой деятельностью (расходы на командировки, приобретение техники и пр.).

Какие есть преимущества у ЛХК по сравнению с ведением деятельности от собственного имени?

Во-первых, в отличие от смены гражданства, юридическое лицо может быть зарегистрировано в любой стране в мире. Регистрация в другой юрисдикции позволяет в определенном смысле выбрать систему законодательства или правила игры, по которым будет жить компания. Например, компании во многих государствах могут заниматься коммерческой деятельностью в области криптовалют, что на настоящий момент запрещено в некоторых других странах.

Во-вторых, компания, как правило, обладает ограниченной ответственностью. Если ЛХК окажется банкротом, то собственник будет отвечать перед кредиторами только в размере своего вклада в уставный капитал. Стоит, однако, добавить, что банкротство ЛХК – это маловероятный сценарий, потому что никогда не рекомендуется вести рисковую деятельность напрямую через личный холдинг.

В-третьих, перед учреждением ЛХК в определенной юрисдикции собственник имеет возможность заранее изучить разные налоговые режимы и выбрать подходящий для себя с учетом своих личных особенностей в части ожидаемых поступлений и трат. Например, некоторые страны не облагают налогами доходы, которые компании получают в результате деятельности вне пределов этой страны.

В-четвертых, компания вправе уменьшать свою налогооблагаемую базу на сумму расходов, непосредственно связанных со своей коммерческой деятельностью. Для цифрового кочевника, который осуществляет свою деятельность через компанию, это означает, что некоторые расходы можно нести от имени компании, тем самым экономя на налогах. Например, разработчик может учредить компанию и оказывать услуги по разработке сайтов через свою компанию. Расходы на покупку ноутбука или на курсы по повышению квалификации в большинстве случаев можно отнести к расходам компании и уменьшить на их сумму налогооблагаемую базу.

Таким образом, создание ЛХК имеет ряд преимуществ и предоставляет собственнику свободу и гибкость в выборе подходящей для себя юрисдикции и налогового режима. Учитывая эти особенности, создание ЛХК является распространенной тактикой в налоговом планировании для цифровых кочевников.

Ни для кого не секрет, что создание офшорных компаний также является распространенной тактикой для уклонения от уплаты налогов. Именно поэтому большинство государств в мире имеют законы, которые налагают определенные обязанности на своих налоговых резидентов, которые учреждают компании в иностранных юрисдикциях.

Далее мы рассмотрим отдельные правила, с которыми чаще всего сталкиваются российские налоговые резиденты. Обращаем ваше внимание, что в России и в других странах такие правила распространяются именно на налоговых резидентов. Это означает, что, если вы утратили статус налогового резидента России и стали, например, налоговым резидентом Португалии, вам желательно иметь представление о правилах португальского налогового кодекса.

4.2. Контролируемые иностранные компании – общее понятие

Режим регулирования контролируемых иностранных компаний («КИК») был введен в рамках курса на деофшоризацию экономики в 2014 году с принятием пакета поправок в НК РФ²⁰. С момента введения этого понятия законодатель регулярно вносит изменения и дополнения, поэтому мы настоятельно рекомендуем обращаться к первоисточнику для проверки актуальности предложенной ниже информации.

Суть законодательства о КИК в одном предложении: налоговые резиденты России должны отчитываться о своих иностранных компаниях и в определенных случаях платить в России налоги с нераспределенной прибыли КИК.

²⁰ Федеральный закон № 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)» от 24.11.2014.

КИК – это любая иностранная организация или структура без образования юридического лица (например, фонд или траст), которая удовлетворяет одновременно двум условиям:

- (1) Не является российским налоговым резидентом; и
- (2) Контролируется российским налоговым резидентом.

Соответственно, для установления, является ли конкретная иностранная компания КИК, важно понимать два термина: налоговое резидентство компании и контроль. Про контроль мы расскажем ниже, а про налогового резидентство читайте подробнее в [Разделе 4.6](#).

По российскому законодательству контролирующим лицом является лицо, которое: (а) имеет определенную долю участия или (б) осуществляет контроль над такой организацией в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей²¹.

Доля участия

В законодательстве предусмотрены следующие пороги участия для признания лица контролирующим КИК²²:

- (1) Физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации составляет более 25%;
- (2) Физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации (для физических лиц – совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 10%, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами Российской Федерации, в этой организации (для физических лиц – включая супругов и несовершеннолетних детей) составляет более 50%.

Важно обратить внимание, что под «долей участия» понимается не только прямое владение акциями организации, но и косвенное участие. Для этих целей в НК РФ есть специальная статья²³, которая предусматривает порядок определения косвенного участия. Если кратко, то под косвенным участием понимается сумма произведений долей прямого участия в последовательности организаций между конечным собственником и такой организацией, где считаются доли косвенного участия²⁴. На сайте ФНС приведена следующая наглядная схема²⁵:

График 1. Пример расчета косвенного участия

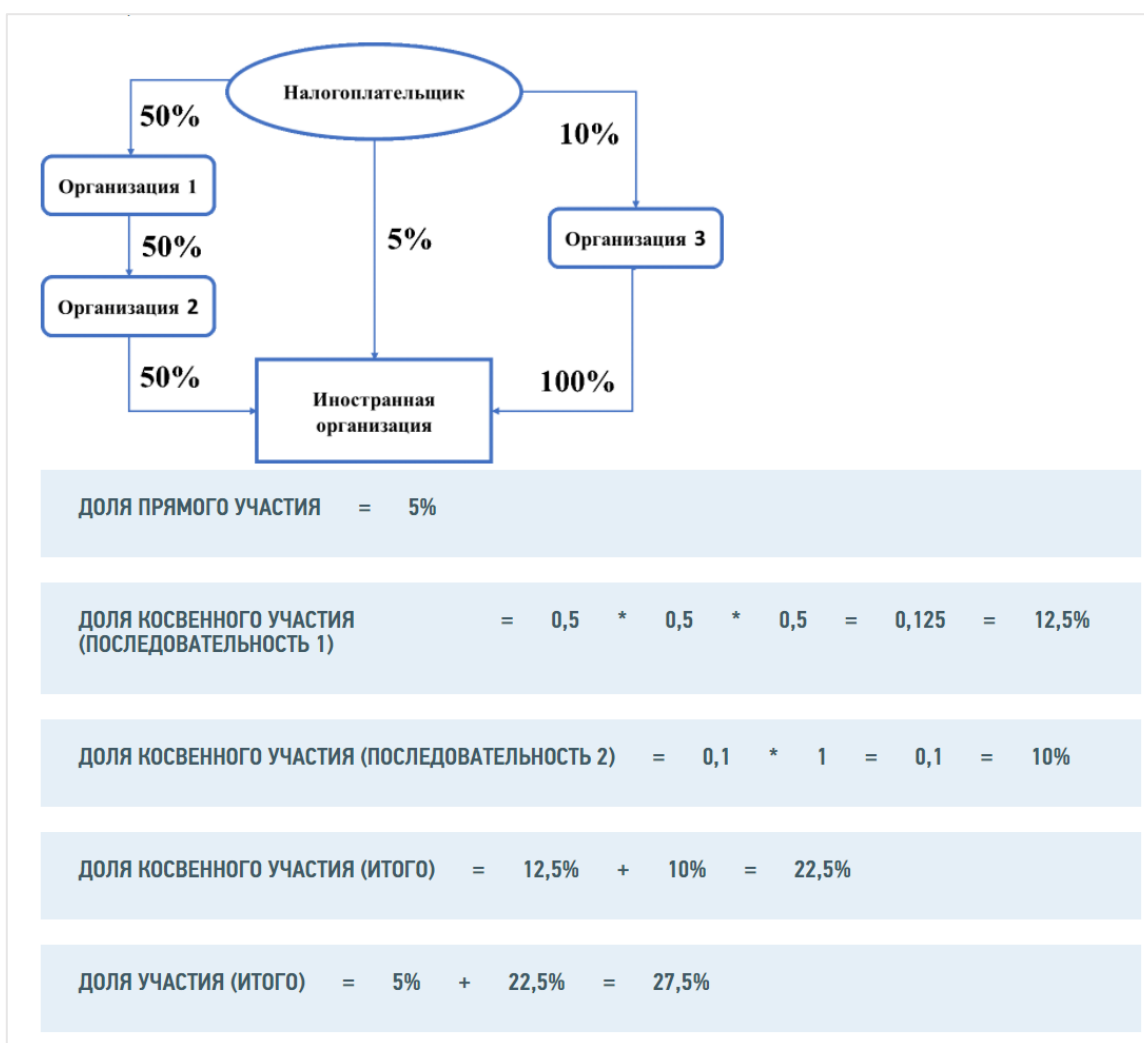
²¹ Ст. 25.13 НК РФ.

²² П. 3 ст. 25.13 НК РФ.

²³ П. 3 ст. 105.2 НК РФ.

²⁴ Допускаем, что это «краткое» определение может быть не очень понятно читателю. Если так, то вам лучше обратиться к оригиналу в п. 3 ст. 105.2 НК РФ.

²⁵ Ссылка: <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/cfcomp/conforcom/> (последнее посещение 9 декабря 2020 года).



Осуществление контроля

Осуществление контроля предлагается в НК РФ в качестве альтернативного критерия для признания лица контролирующим лицом КИК. При этом под «осуществлением контроля» понимается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые этой организацией в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода) после налогообложения в силу прямого или косвенного участия в такой организации, участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и этой организацией и (или) иными лицами.

Как вы видите, это определение является максимально широким и учитывает все критерии фактического контроля. Таким образом, утратить статус контролирующего лица, при этом продолжая осуществлять контроль в отношении КИК, едва ли представляется возможным.

Если вы до сих пор сомневаетесь, являетесь ли вы контролирующим лицом КИК, то такие сомнения лучше трактовать как положительный ответ и разобраться с обязанностями контролирующих лиц.

4.3. Обязанности собственников КИК

Что же обязаны делать лица, контролирующие КИК?

Уведомления

В первую очередь лица, которые являются контролирующими в отношении КИК, обязаны об этом уведомлять налоговый орган по месту своего жительства²⁶. Подробнее читайте про это уведомление на сайте ФНС, где поддерживается актуальная информация²⁷.

Направлять уведомления должны не только контролирующие лица, но и те, кто:

- Имеет долю участия в иностранной организации свыше 10%²⁸;
- Учредил иностранную структуру без образования юридического лица («ИСБОЮЛ»)²⁹.

Подробнее о правилах, сроках и форме подачи последних двух уведомлений вы можете также прочитать на сайте ФНС, где эта информация излагается предельно доступно³⁰. Ниже на одном графике приведена хронология всех действий при учреждении КИК в январе 2021 года.

²⁶ Подп. 3 п. 3.1 ст. 23 НК РФ.

²⁷ Ссылка: <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/cfcomp/conforcom/> (последнее посещение 9 декабря 2020 года).

²⁸ Подп. 1 п. 3.1 ст. 23 НК РФ

²⁹ Подп. 2 п. 3.1 ст. 23 НК РФ

³⁰ Ссылка: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/cfcomp/notif_part/ (последнее посещение 9 декабря 2020 года).

График 2. Хронология при учреждении КИК



Уплата налога в прибыли КИК

Прибыль КИК приравнивается к прибыли организации (доходу физического лица), полученной налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом КИК³¹.

Таким образом, кроме подачи уведомлений налогоплательщик также обязан отражать в своей налоговой декларации прибыль КИК и уплачивать с нее налог с учетом детальных правил, которые предусмотрены в ст. 25.15 НК РФ.

Для целей расчета прибыли КИК закон позволяет вычитать следующие суммы (п. 1 ст. 25.15 НК РФ):

- Выплаченные КИК дивиденды или распределенная ИСБООЛ прибыль;
- Дивиденды, источником выплаты которых являются российские организации, если контролирующее лицо этой КИК имеет фактическое право на такие доходы.

Логика здесь простая. В первом случае получатель дивидендов и так должен будет уплатить с них налоги в России, а во втором случае – налог уже должен быть удержан у источника выплат в России.

³¹ П. 2 ст. 25.15 НК РФ.

Сумму налога к уплате с прибыли КИК можно также уменьшить на величину налога, исчисленного в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством Российской Федерации³². При этом сумма налога к уплате уменьшается пропорционально доле участия контролирующего лица.

4.4. Исключения из правил и льготы по КИК

НК РФ предусматривает ряд исключений, когда прибыль КИК не облагается налогами в России³³. Среди наиболее интересных для целевой аудитории можно выделить следующие четыре исключения.

График 3. Исключения из правил

Распространенные исключения и льготы при налогообложении прибыли КИК			
Активная иностранная компания	Активная иностранная холдинговая компания	Эффективная ставка налогообложения не менее 75%	Прибыль менее 10 млн руб.
<ul style="list-style-type: none"> Доля пассивных доходов не более 20% Перечень пассивных доходов установлен в 309.1 НК РФ и включает такие доходы, как дивиденды, проценты, роялти и пр. Есть неопределенность в отношении цифровых продуктов 	<ul style="list-style-type: none"> Минимальная доля контролирующего лица в КИК не менее 75% Есть дочки с долей участия КИК не менее 50% Период владения не менее 365 дней Доля пассивных доход не более 5%, однако предусмотрены специальные правила для расчета 	<ul style="list-style-type: none"> Прибыль КИК освобождается от налогообложения, если эффективная ставка налогообложения составляет не менее 75% Сравнивается с средневзвешенной налоговой ставкой по налогу на прибыль организаций в России 	<ul style="list-style-type: none"> Прибыль КИК в размере до 10 млн руб. не учитывается при определении налоговой базы (п. 7 ст. 25.15 НК РФ) С 2021 года необходимо представлять финансовую отчетности или аудиторское заключение

Buzko Legal

Активная компания

Прибыль КИК освобождается от налогообложения, если такая компания является «активной иностранной компанией». Чтобы быть такой активной компанией, доля пассивных доходов не должна превышать 20%.

Перечень пассивных доходов приведен в ст. 309.1 НК РФ, где к ним среди прочего отнесены такие доходы, как:

- Дивиденды;
- Процентный доход по займам;

³² П. 11 ст. 309.1 НК РФ

³³ Ст. 25.13-1 НК РФ.

- Лицензионные платежи;
- Доходы от сделок с долями и операций с недвижимостью;
- Доходы от реализации акций (долей) и (или) уступки прав в иностранной организации, не являющейся юридическим лицом по иностранному праву;
- 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;
- Иные аналогичные доходы.

Как вы видите, перечень таких пассивных доходов достаточно широк, и, чтобы считаться активной, компания должна получать не менее 80% доходов от других источников. По остаточному принципу к активным доходам можно отнести, например, реализацию товаров и выполнение работ.

Одним из распространенных и спорных вопросов является квалификация дохода от продажи приложений или иных цифровых продуктов через App Store, Google Play или другие платформы. С точки зрения гражданского права, такие сделки представляют собой предоставление права (лицензии) на использование определенных объектов интеллектуальной собственности («ИС»). Такой вид дохода прямо указан в списке пассивных доходов.

Вместе с тем можно представить себе сценарии или аргументы, когда предприниматель может постараться убедить налоговую службу, что такие доходы стоит относить к активным доходам. Например, компания из области онлайн-образования может говорить, что она оказывает образовательные услуги, а не предоставляет лицензию на просмотр записанных уроков.

Стоит также обратить внимание, что в самом подп. 4 п. 4 ст. 309.1, где перечислены подвиды таких доходов не указаны доходы от выдачи лицензий на программное обеспечение. Учитывая очевидную роль и масштаб этой индустрии в современном мире, сложно представить, что законодатель случайно забыл это указать.

Доходы от использования прав на объекты ИС

«К таким доходам, в частности, относятся платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания, использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса либо использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта.»

Подп. 4 п. 4 ст. 309.1 НК РФ

В противовес активным доходам НК РФ приводит примеры именно пассивных доходов от использования прав на объекты ИС. Например, фильмы, патенты или товарные знаки создаются их авторами единожды и представляют собой готовый продукт. Получение дохода от их реализации, как правило, не требует ведения активной деятельности.

Доходы же от реализации приложений сложно отнести к пассивным, потому что они требуют самых что ни на есть активных усилий: разработка новых фиш, служба поддержки, аренда серверов, создание нового контента и так далее.

Если следовать этой логике, то доходы компаний, распространяющих свои продукты через магазины приложений, стоит отнести к активным. Соответственно, доходы таких компаний должны быть освобождены от налогообложения в качестве дохода КИК.

Чтобы получить подтверждение такой позиции, мы направили запрос в ФНС. Ответ ФНС не идеальный, но мы им довольны. Вся суть в одном последнем абзаце (текст запроса и ответ на него см. в [Приложении 5](#)):

«В перечне, определенном пунктом 4 статьи 309.1 Кодекса, не указаны доходы от реализации программного обеспечения и от продажи объектов интеллектуальной собственности, в связи с чем указанные виды доходов признаются активными доходами в случае, если они не соответствуют признаку, установленному подпунктом 12 пункта 4 статьи 309.1 Кодекса, то есть по своей сути не являются доходами, аналогичными доходам, перечисленным в подпунктах 1 - 11 пункта 4 статьи 309.1 Кодекса.»

Выдержка из ответа ФНС

ФНС подтвердила нашу позицию, но фактически сохранила себе простор для интерпретации в обе стороны. Тем не менее, на такое письмо можно полагаться в случае спора с налоговым органом. Все будет упираться в конкретные признаки активных/пассивных доходов: если деятельность КИК по продаже ИС является по своим признакам активной, то есть помимо создания объекта ИС имеются последующие активные действия, то доход от такой деятельности можно признать доходом от активной деятельности.

На настоящий момент в соответствии с разъяснениями ФНС активными также считаются доходы от деятельности по предоставлению высшего профессионального образования³⁴, доходы, полученные по операциям от обязательной продажи валютной выручки, а также доходов от конвертации валютной выручки³⁵, доходы в виде комиссии брокера, депозитария и вознаграждения управляющей компании за оказание услуг по доверительному управлению средствами инвестиционных

³⁴ Письмо Минфина России № 03-12-11/2/74964 от 30 сентября 2019 года.

³⁵ Письмо Минфина России № 03-12-11/2/80309 от 29 ноября 2017 года.

фондов или иных схем коллективного инвестирования³⁶, доходы от сдачи в аренду морских судов для международных перевозок³⁷.

Активная иностранная холдинговая компания

Освобождается от налогообложения также прибыль «активных иностранных холдинговых компаний». Для этого такая компания должна соответствовать определенной структуре, а ее прибыль рассчитывается с учетом специальных правил.

Иностранная компания считается иностранной холдинговой компанией, если:

- Доля прямого участия российской организации – контролирующего лица в уставном (складочном) капитале (фонде) этой иностранной организации составляет не менее 75%;
- Доля участия этой иностранной организации хотя бы в одной иностранной организации составляет не менее 50%;
- Доля участия этой иностранной организации в иных иностранных организациях (при наличии) составляет не менее 15%;

Период владения долями, указанными в пунктах 1-3 выше, составляет не менее чем 365 последовательных календарных дней на дату окончания финансового года в соответствии с личным законом этой иностранной организации.

Кроме определенной структуры, описанной выше, компания является иностранной холдинговой компанией только при условии, что у нее:

- Отсутствуют доходы (прибыль); либо
- Доля пассивных доходов не превышает 5% в общей сумме доходов за финансовый год, при этом (*важный момент*) при определении размера таких пассивных доходов в данном случае не учитываются следующие виды доходов: (i) дивиденды от активных иностранных компаний и (или) активных иностранных субхолдинговых компаний; (ii) дивиденды от иностранных организаций, в отношении которых выполняется хотя бы одно из условий, предусмотренных в ст. 25.13-1 НК РФ (где указаны все исключения); и (iii) доходы от реализации или иного выбытия акций (долей) активных иностранных компаний, активных иностранных субхолдинговых компаний и (или) иностранных организаций, в отношении которых выполняется хотя бы одно из условий, предусмотренных ст. 25.13-1 НК РФ (где указаны все исключения).

Иными словами, для целей расчета дохода (прибыли) можно не включать доходы от владения дочерними компаниям – в этом и заключается главное преимущество правил об активных иностранных холдинговых компаниях.

³⁶ Письма Минфина России № 03-12-12/2/49466 от 2 августа 2017 года и № 03-12-12/2/41907 от 3 июля 2017 года.

³⁷ Письмо Минфина России № 03-12-11/2/16498 от 22 марта 2017 года.

Эффективная ставка не менее 75%

Прибыль КИК освобождается от налогообложения, если эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) для такой КИК составляет не менее 75% средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций.

Необходимо сравнивать именно со средневзвешенной ставкой, поскольку, по общему правилу, налог на прибыль компания в России составляет 20%³⁸, но для доходов в виде дивидендов ставка составляет уже 13%³⁹.

Значение средневзвешенной ставки по налогу на прибыль определяется по следующей формуле:

$$C_{T_{\text{срвзвеш}}} = \frac{C_{T1} \times П1 + C_{T2} \times П2}{П1 + П2} \times 100\%$$

, где:

- П1 – размер прибыли иностранной компании, уменьшенный на сумму полученных такой иностранной компанией дивидендов. Если значение отрицательное, то для целей формулы значение П1 = 0;
- П2 – сумма полученных иностранной компанией доходов в виде дивидендов, уменьшенная на сумму дивидендов, полученных от российских компаний. Если значение отрицательное, то для целей формулы значение П2 = 0;
- С_{Т1} – ставка в размере 20%;
- С_{Т2} – ставка в размере 13%.

Значение эффективной ставки налогообложения прибыли иностранной компании определяется по следующей формуле:

$$C_{T_{\text{эфф}}} = \frac{Н}{П} \times 100\%$$

, где:

- Н – сумма уплаченного иностранной организацией налога на прибыль в стране нахождения иностранной компании, уменьшенная на сумму уплаченного такой иностранной компанией налога на прибыль в России.
- П – размер прибыли иностранной компании, уменьшенный на сумму полученных такой иностранной компанией дивидендов.

³⁸ П. 1 ст. 284 НК РФ.

³⁹ Подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ

Обращаем внимание, что для применения освобождения все используемые налогоплательщиком расчеты должны быть подтверждены соответствующими документами, переведенными на русский язык.

В России далеко не самые высокие корпоративные налоги, поэтому такое исключение достаточно распространено.

Прибыль менее 10 млн рублей.

Кроме указанных выше случаев, когда доход КИК прямо освобождается от налогообложения в России, можно привести еще одну льготу.

В соответствии с п. 7 ст. 25.15 НК РФ прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы в случае, если ее величина составила более 10 млн рублей. Если прибыль КИК не превышает этого порога, то такая прибыль не учитывается при определении налоговой базы контролирующего лица за налоговый период по налогу на доходы физических лиц.

До 2021 года по таким КИК с прибылью ниже порогового значения не нужно было предоставлять в налоговую инспекцию никаких подтверждающих документов (кроме самого уведомления о КИК). Эта позиция была подтверждена в официальном разъяснении Минфина⁴⁰.

Однако с 2021 года такие документы (финансовая отчетность или аудиторское заключение) должны представляться налогоплательщиком в любом случае независимо от наличия обязанности по учету дохода в виде прибыли КИК. Таким образом, льгота в 10 млн рублей сохранила свое действие, но теперь нужно будет все равно сообщать налоговой о финансовых показателях КИК.

4.5. Уплата фиксированного налога с 2021 года

С 2021 года у физических лиц появилось право уплачивать фиксированную сумму в размере 5 млн рублей вместо расчета и уплаты налога с прибыли КИК. При этом сумма налога не зависит от того, сколько КИК имеется у физического лица.

Такая система имеет смысл для тех, кто ожидает иметь в качестве налогооблагаемой прибыли КИК более 34 млн рублей.

Чтобы перейти на уплату паушального платежа, необходимо подать уведомление в инспекцию до 1 февраля 2021 года для уплаты налога за 2020 год. В отношении будущих периодов уведомление нужно будет подавать до 31 декабря года, с которого решено уплачивать данный налог.

Следует отметить, что одним из плюсов является то, что налогоплательщик не обязан предоставлять в отношении КИК какие-либо документы, в том числе

⁴⁰ Письмо Минфина России № 03-04-05/24157 от 21 апреля 2017 года.

финансовую отчетность КИК. Уплачивать фиксированный налог нужно будет в течение 5 лет (3 года для тех, кто решит перейти на такую систему в 2020 и 2021 году). По истечении указанного срока можно будет вернуться к стандартной системе посредством представления уведомления об отказе от уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли КИК.

Основная логика данного нововведения в том, что государство пытается, с одной стороны, обеспечить себе некий постоянный фиксированный доход на протяжении нескольких лет, предоставляя при этом послабления в части раскрытия информации о КИК и «скидку» в отношении суммы уплачиваемого налога.

Перед переходом на уплату фиксированного налога с прибыли КИК рекомендуется тщательно рассчитать финансовые показатели КИК в перспективе не менее, чем на пятилетний период, а также взвесить иные плюсы и минусы, поскольку данное решение нельзя будет произвольно поменять в краткосрочном периоде.

4.6. Корпоративное налоговое резидентство

Продолжая повествование о КИК, также важно кратко рассмотреть такое понятие, как корпоративное налоговое резидентство, которое появилось в рамках упомянутого выше курса на деофшоризацию экономики.

Теперь иностранная организация может быть признана российским налоговым резидентом. Если это происходит, то такая компания обязана платить налоги и соблюдать другие налоговые обязательства в соответствии с российским законодательством наравне с другими юридическими лицами, созданными в России.

Иностранная организация может быть признана российским налоговым резидентом, если местом ее управления является Российская Федерация⁴¹.

Критерии для определения места управления указаны в НК РФ⁴². В частности, местом управления иностранной организацией признается Российская Федерация при соблюдении хотя бы одного из следующих условий:

- (1) Исполнительный орган (исполнительные органы) организации регулярно осуществляет свою деятельность в отношении этой организации из Российской Федерации;
- (2) Главные (руководящие) должностные лица организации (лица, уполномоченные планировать и контролировать деятельность, управлять деятельностью предприятия и несущие за это ответственность) преимущественно осуществляют руководящее управление этой иностранной организацией в Российской Федерации.

⁴¹ Подп. 3 п. 1 ст. 246.2 НК РФ.

⁴² П. 2 ст. 246.2 НК РФ.

Эти правила далее детализированы в той же ст. 246.2 НК РФ.

В своих официальных разъяснениях Минфин указывает на необходимость разделения ситуаций, когда:⁴³

- (1) На территории России осуществляется деятельность по управлению иностранной компанией, то есть выполнение функций по операционному управлению такой компании. Это приводит к признанию иностранной компании российским налоговым резидентом;
- (2) На территории России осуществляется так называемая «деятельность акционера», то есть деятельность по управлению группой и принятие управленческих решений (например, стратегическое планирование, бюджетирование, подготовка и составление консолидированной финансовой и управленческой отчетности иностранных компаний). Осуществление такой деятельности не приводит к признанию иностранной компании российским налоговым резидентом.

Таким образом, само по себе осуществление некой управленческой деятельности или создание холдинговой структуры с «штаб-квартирой» в России еще не означает признание всех дочерних иностранных компаний российскими налоговыми резидентами. Поэтому, если у вас есть ощущение, что ваша компания может быть признана российским налоговым резидентом, мы рекомендуем вам обращаться сразу к НК РФ и официальным разъяснениям Минфина.

Стоит отметить, что практика принудительного признания иностранных организаций российскими налоговыми резидентами не является распространенной. В справочно-правовой системе Консультант Плюс имеется только одно дело, где налоговые органы попытались применить положения ст. 246.2 НК РФ для целей определения места управления иностранной организацией⁴⁴. Примечательно, что указанные положения применялись не для признания иностранной компании российским налоговым резидентом, а для определения места оказания услуг для целей НДС. Это не означает, что таких дел вообще не было, но говорит о том, что никто еще пока что не оспаривал признание иностранной компании налоговым резидентом России⁴⁵. В связи с этим, при учреждении личных холдингов мы рекомендуем заранее продумать структуру управления холдингом, в том числе с точки зрения способов управления и физического места нахождения руководителей.

Таким образом, цифровые кочевники, которые планируют использовать иностранные личные холдинги для целей налоговой оптимизации, должны помнить

⁴³ Письмо Минфина от 6 марта 2017 г. № 03-12-11/2/12466.

⁴⁴ Дело «ООО «Группа ОНЭКСИМ», № А40-142855/2018, <https://kad.arbitr.ru/Card/925a1146-4bfb-4586-b403-e1a86988786e>

⁴⁵ Учитывая, что критерии являются относительно размытыми, было бы разумно ожидать, что организация, которую принудительно признали налоговым резидентом России, была бы склонна оспорить это решение. Поэтому мы предполагаем, что таких дел было немного даже в рамках административного производства в ФНС в рамках расследования конкретных дел.

о существовании правил о КИК и соответствующих обязательствах для них как для контролирующих лиц. Также стоит помнить о правилах о налоговом корпоративном резидентстве, которые, однако, сейчас применяются не очень широко.

4.7. Ответственность за нарушения законодательства о КИК

В завершении этого раздела давайте рассмотрим основные составы ответственности за нарушения законодательства о КИК, размеры штрафов и основные тезисы из судебной практики.

Неуплата налога с прибыли КИК (ст. 129.5 НК РФ)

Неуплата или неполная уплата контролирующим лицом сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли КИК влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 100 000 рублей. Указанная ответственность не применяется за налоговые периоды 2015-2017 годов.

Непредставление уведомления о КИК (п. 1 ст. 129.6 НК РФ)

Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о КИК за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о КИК, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 500 000 рублей по каждой КИК, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

Непредставление уведомления об участии в иностранных организациях (п. 2 ст. 129.6 НК РФ)

Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 50 000 рублей в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

Налогоплательщик, признаваемый контролирующим лицом на основании пп. 2 п. 3 ст. 25.13 НК РФ, освобождается от ответственности, предусмотренной ст.ст. 129.5 и 129.6 НК РФ, в случае представления в установленный налоговым органом срок уведомления о КИК, информация о которых содержится в требовании. В этом случае пени на соответствующие суммы налогов не начисляются (абз. 2 п. 11 ст. 25.14 НК РФ).

Кроме того, если вы самостоятельно до получения требования от налоговой обнаружили недостоверные сведения в уведомлении, ответственности по ст. 129.6 НК РФ можно избежать (п. 7 ст. 25.14 НК РФ). Для этого необходимо представить уточненное уведомление об участии в иностранных организациях или уведомление о КИК.

Непредставление финансовой отчетности и аудиторского заключения (п. 1.1 ст. 126 НК РФ)

Непредставление налоговому органу документов, подтверждающих размер прибыли (убытка) КИК, в установленный срок либо представление таких документов с заведомо недостоверными сведениями влечет взыскание штрафа с контролирующего лица в размере 500 000 рублей.

Непредставление по требованию налогового органа документов для освобождения прибыли КИК от налогообложения или документов, подтверждающих размер прибыли (убытка) КИК (п. 1.1-1 ст. 126 НК РФ)

Непредставление налоговому органу документов, истребуемых в соответствии с п. 1 ст. 25.14-1 НК РФ, в срок, установленный п. 2 ст. 25.14-1 НК РФ (1 месяц с даты получения требования), либо представление таких документов с заведомо недостоверными сведениями влечет взыскание штрафа с контролирующего лица в размере 1 млн рублей.

Штрафа в 1 млн рублей можно избежать на основании п. 4 ст. 25.14-1 НК РФ: для этого после получения требования о представлении документов, предусмотренных п. 9 ст. 25.13-1 НК РФ, необходимо подать уточненное уведомление о КИК без отражения ранее заявленного вида освобождения от налогообложения прибыли КИК.

4.8. Вопросы применения правил КИК при смене резидентства и иностранное законодательство о КИК

Как мы указывали выше, правила о КИК были подготовлены в рамках политики деофшоризации. Основная идея заключалась в том, чтобы обложить налогом доходы российских резидентов, которые по тем или иным причинам не возвращаются в Россию, и с них не уплачиваются налоги в российский бюджет (НДФЛ, налог на прибыль). Ключевым в данном случае является то, что правила о КИК распространяются только на российских налоговых резидентов.

Таким образом, если цифровой кочевник утратил статус российского налогового резидента, то на него больше не распространяются правила российского законодательства о КИК.

Не стоит забывать, что правила о КИК не являются исключительно российским изобретением. Во многих государствах концепция КИК распространена достаточно давно⁴⁶.

Кроме того, с 2015 года ОЭСР в рамках так называемого плана BEPS (Base erosion and Profit Shifting), предполагающего ряд действий (Actions) для внедрения

⁴⁶ Например, законодательство о контролируемых иностранных компаниях (CFC rules) есть в США, Франции, Германии, Великобритании, Чехии, Швейцарии, Украине и многих других государствах.

государствами в национальное налоговое законодательство для борьбы с размыванием налоговой базы и уклонением от уплаты налогов. В частности, действие 3 посвящено концепции контролируемых иностранных компаний. В самом общем смысле такое действие содержит в себе обзор лучших практик и рекомендаций для внедрения в национальное налоговое законодательство.

В соответствии с актуальными данными на июль 2020 года из 122 стран, присоединившихся к концепции BEPS, в 49 правила о КИК были включены в национальное налоговое законодательство⁴⁷.

Таким образом, если цифровой кочевник, у которого имеется ЛКХ, планирует поменять свое налоговое резидентство и переехать в другую страну, мы рекомендуем заранее ознакомиться с правилами налогового законодательства на предмет наличия положений о КИК.

* * *

⁴⁷ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3/> (последнее посещение 1 ноября 2021 года)

5. Налоговые тактики для цифровых кочевников

Итак, в предыдущих нескольких главах мы рассмотрели с вами ключевые понятия из области налогового права: налоговое резидентство физического лица, СИДН, КИК, обязанности владельцев КИК, пассивный/активный доход КИК, корпоративное резидентство и ряд других важных концепций.

Теперь давайте объединим приобретенные знания и рассмотрим чуть подробнее самые распространенные тактики налоговой оптимизации, которыми могут воспользоваться цифровые кочевники.

5.1. Анализ текущей ситуации

Как генерал осматривает карту местности, перед тем как вступить в сражение, цифровой кочевник должен начать построение своего налогового плана с анализа текущей ситуации.

Для этого стоит сформулировать ответы на следующие вопросы:

- Что является главными источниками дохода в настоящий момент?
- Какая эффективная ставка налогообложения разных видов дохода?
- Предлагает ли государство какие-либо льготы или налоговые вычеты для физических лиц?
- Есть ли экономический смысл и желание изменить страну налогового резидентства?
- Если да, то какой налоговый режим для личных доходов в выбранной юрисдикции?
- Есть ли экономический смысл в создании личной компании, принимая во внимание ограниченную ответственность, иные налоговые ставки, возможность вычета расходов из налогооблагаемой базы?
- Если смысл в этом есть, в какой юрисдикции зарегистрировать такую компанию, принимая во внимание возможные правила о КИК?
- Какие виды инвестиций планируются в будущем (акции, недвижимость)?
- Какие виды существенных расходов (обучение, недвижимость, предметы искусства) планируются в будущем?

Разумеется, этот перечень вопросов далеко не исчерпывающий. В каждой ситуации есть особенности, которые требуют индивидуального подхода. Вместе с тем ответы на эти базовые вопросы являются отправным пунктом и неотъемлемым базисом для составления оптимального налогового плана.

Далее мы рассмотрим наиболее острые вопросы из указанных выше и постараемся сопроводить это примерами из нашей практики.

5.2. Утрата статуса налогового резидента

Утратить статус налогового резидента России достаточно просто. Для этого нужно не находиться на территории России более 183 или более дней в течение идущих подряд 12 месяцев при условии, что дни въезда и выезда, краткосрочное (менее 6-ти месяцев) обучение и лечение за границей учитываются как дни, проведенные в России⁴⁸.

На настоящий момент количество дней физического пребывания – это единственный критерий в России и во многих других странах. Как мы писали выше, в случае если несколько стран претендуют на то, чтобы считать гражданина своим налоговым резидентом, применяются положения СИДН.

Это означает, что на практике может быть недостаточно просто жить в двух странах по 175 дней в году, а две недели проводить в третьей стране.

Таким образом, если вы планируете утратить статус налогового резидента своей «домашней» страны, то сразу спланируйте свое передвижение на следующие, как минимум, 12 месяцев и посмотрите, что говорит СИДН между вашей страной и государством, где вы собираетесь провести значительное количество времени.

Во многих странах есть исключения, когда иностранец не становится налоговым резидентом даже несмотря на свое пребывание там. Например, студенты, которые отправляются на учебу в США, и формально становятся налоговыми резидентами этой страны, не должны платить налоги со своих доходов от иностранных источников⁴⁹.

5.3. Использование налоговых вычетов для снижения НДФЛ

Налоговый резидент России вправе воспользоваться рядом налоговых вычетов для возврата уплаченных в казну налогов. Налоговый вычет – это сумма, которая уменьшает размер дохода (так называемую налогооблагаемую базу), с которого уплачивается налог. Иногда под налоговым вычетом также понимается возврат части ранее уплаченного НДФЛ, например, в связи с покупкой квартиры, расходами на лечение, обучение и т.д.

Любой гражданин заинтересован в максимальном использовании всех доступных налоговых вычетов. Цифровой кочевник может претендовать на вычеты в своей «домашней» стране, если он сохраняет там налоговое резидентство, или на вычеты в той стране, где может стать налоговым резидентом в будущем.

В России наиболее популярны следующие вычеты:

⁴⁸ П. 2 ст. 207 НК РФ.

⁴⁹ Читайте подробнее на сайте IRS: <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/foreign-students-scholars-teachers-researchers-and-exchange-visitors> (последнее посещение 4 декабря 2020 года).

- По расходам на обучение (в том числе обучение в иностранных учебных заведениях);
- По расходам на лечение и медикаменты;
- По инвестиционным операциям с использованием индивидуального инвестиционного счета;
- Имущественные вычеты при приобретении и продаже недвижимого имущества;
- Имущественные вычеты при продаже долей в ООО.

Подробнее о том, как работают эти вычеты, вы можете узнать на сайте ФНС⁵⁰.

Расходы на получение второго высшего образования

В начале 2017 года системного администратора Конакова В.А. решили повысить по должности до технического директора компании с ежемесячной заработной платой 50 000 рублей, Конаков В.А. в связи с получением новой должности решил получить второе высшее образование в университете, ежегодная стоимость обучения в котором составляет 100 000 рублей, а срок обучения – 3 года.

В том же году он поступил в университет и решил сразу оплатить полную стоимость обучения за 3 года в размере 300 000 рублей.

В начале 2018 г. Конаков В.А. обратился в налоговый орган за получением социального налогового вычета по расходам на обучение (о других вычетах он не заявлял).

Поскольку расходы, по которым можно получить социальный вычет, ограничиваются 120 000 рублей в год, возврат составил 15 600 рублей:

$120\,000 \text{ рублей} \times 13\% = 15\,600 \text{ рублей}$.

Поскольку работодатель в 2017 г. уплатил с доходов Конакова В.А. НДФЛ в размере 78 000 рублей ($50\,000 \text{ рублей} \times 12 \text{ месяцев} \times 13\%$), вычет он смог получить в полном объеме.

Если бы Конаков В.А. оплачивал стоимость обучения поэтапно, то есть в размере 100 000 рублей в год, суммарный размер вычета на обучение за 3 года составил бы 39 000 рублей:

$(100\,000 \text{ рублей} \times 13\%) \times 3 \text{ года} = 39\,000 \text{ рублей}$.

Поэтому, оплачивая многолетнее обучение одновременно, студент Конаков В.А. потерял часть вычета, поскольку полная стоимость обучения в 300 000 рублей превысила предел расходов в 120 000 рублей, с которого рассчитывался размер социального вычета.

Пример позаимствован с сайта ФНС⁵¹.

Для получения налогового вычета налогоплательщик должен заполнить и подать форму 3-НДФЛ в предусмотренный срок.

5.4. Учреждение ЛХК в привлекательной юрисдикции

⁵⁰ Ссылка: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/ndfl/nalog_vichet/ (последнее посещение 4 декабря 2020 года).

⁵¹ Ссылка: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/ndfl/nalog_vichet/soc_nv/soc_nv_ob/ (последнее посещение 4 декабря 2020 года).

Как мы писали ранее, учреждение ЛХК является распространенной тактикой налогового планирования как для цифровых кочевников, так и для состоятельных граждан в целом. О преимуществах ЛХК вы можете подробнее прочитать в [Разделе 4.1](#).

Однако всегда возникает вопрос, а где именно учредить ЛХК? Все было бы просто, если бы существовал независимый рейтинг лучших юрисдикций, но увы, такого списка не существует. Задачу поиска наиболее привлекательной юрисдикции осложняет также тот факт, что у каждого клиента свои предпочтения и особенности. Консультанты в разных юрисдикциях также не большие помощники в этом вопросе, так как они зачастую предвзяты в своих рекомендациях.

Для начала давайте сформулируем для себя, чем именно отличается привлекательная юрисдикция от обычной с точки зрения налогового и финансового планирования. Можно выделить следующие характеристики:

- Освобождение от налогообложения доходов от деятельности вне территории такой юрисдикции;
- Адекватные налоговые ставки на прибыль от источников на территории такой юрисдикции;
- Уровень эффективной налоговой нагрузки соответствует налоговой ставке, то есть для целей уменьшения налоговой базы разрешается учесть все фактически понесенные расходы, а не только их определенные виды, прямо допустимые законодательством;
- Наличие «прозрачных» с налоговой точки зрения структур (*pass-through taxation*), которые не являются самостоятельными субъектами налогообложения;
- Отсрочка уплаты налогов на прибыль до момента распределения дивидендов;
- Отсутствие стигмы на такой юрисдикции в глазах регуляторов других стран (юрисдикция не включена в черные списки);
- Адекватные ежегодные издержки на поддержание деятельности ЛХК (подготовка отчетности, стоимость услуг регистрационного агента и пр.);
- Обоснованный объем ежегодной отчетности;
- Присутствие надежных и доступных банков с возможностью удаленного открытия банковского счета;
- Юрисдикция заинтересована в дальнейшем развитии и стимулировании экономической деятельности, в том числе путем привлечения иностранных талантов;
- Развитое законодательство с точки зрения регулирования новых видов бизнеса, предоставляющее правовую защиту и определенность (например, регулирование на законодательном уровне криптовалюты, развитое законодательство о рынке ценных бумаг, развитое законодательство в сфере IT и т.д.);
- Защита права собственности.

5.5. Реинвестиция прибыли до уплаты налогов

По общему правилу компании обязаны ежегодно или даже ежеквартально платить налоги со своей чистой прибыли. Это правило действует в России и в большинстве налоговых систем мира.

Вместе с тем в последнее время стали появляться страны, которые облагают корпоративными налогами не чистую прибыль, а только распределяемые дивиденды. Это означает, что до момента распределения дивидендов прибыль компании может быть реинвестирована в операционный бизнес или в другие активы (ценные бумаги, недвижимость и пр.). К таким странам в настоящий момент относятся Эстония, Латвия, Грузия и ряд других стран.

Фактически такой метод исчисления налогооблагаемой базы (дивиденды вместо доходов) означает, что государство предоставляет компании беспроцентный кредит на сумму налогов, которые иначе нужно было бы уплатить в соответствующем налоговом периоде. Это кредит подлежит возврату в будущем, когда будет распределение дивидендов.

Такой режим является достаточно привлекательным для лиц, которые заинтересованы в первую очередь в преумножении капитала, а не в распределении дивидендов для текущих расходов.

5.6. Корпоративные расходы

Как известно, компании вправе уменьшать свою налогооблагаемую базу на сумму произведенных расходов, тем самым совершенно законно снижая сумму налога, подлежащую уплате в бюджет⁵². Однако не каждый расход компании может уменьшать прибыль для целей исчисления налогов, а только те расходы, которые обоснованы и документально подтверждены.

В зависимости от правил в конкретной юрисдикции следующие расходы могут быть отнесены на компанию:

- Расходы на командировки сотрудников;
- Расходы на заработную плату персонала;
- Расходы на приобретение техники (ноутбуки, телефоны);
- Расходы на аренду офиса или коворкинга;
- Расходы на проживание сотрудников;
- Представительские расходы и пр.

Как вы видите, многие из этих расходов несет каждый человек в своей повседневной жизни. Если это проводить через бухгалтерию ЛХК, то можно считать, что такие покупки идут с существенной скидкой.

⁵² Ст. 252 НК РФ.

Посмотрите на следующий пример. Единоличный участник ООО занимается разработкой веб-сайтов для сторонних клиентов, с которыми заключает договоры через это ООО. Если у него ломается ноутбук и возникает потребность в приобретении нового, он может это сделать через ООО или же из своих собственных средств после распределения прибыли и уплаты НДФЛ.

Допустим, что ноутбук стоит 100 000 рублей. Если покупать ноутбук будет ООО, то фактическая цена такой же и останется. Если же наш герой решит распределить себе средства в качестве дивидендов и затем купить себе ноутбук за эту же сумму в 100 000 рублей, то ему фактически придется потратить 143 678 рублей.

Как получилась эта цифра? По условиям задачи единоличный участник ООО должен получить на руки после уплаты всех налогов 100 000 рублей, потому что столько стоит ноутбук. Соответственно, до уплаты НДФЛ в размере 13% ему нужно получить примерно 114 942 рублей. Чтобы компания могла распределить такую сумму в пользу участника, она должна сначала отразить эту сумму в качестве чистой прибыли и уплатить 20% до выплаты в качестве дивидендов. Соответственно, до уплаты налога на прибыль и НДФЛ это будет примерно 143 678 рублей.

Таким образом, несение расходов через ЛХК может снизить стоимость многих товаров и услуг, если смотреть на собственника и его ЛХК как на единый экономический субъект.

Однако здесь стоит быть осторожным и внимательно отнестись к положениям применимого налогового законодательства. В зависимости от обстоятельств далеко не все расходы могут быть признаны экономически обоснованными. Если налоговая инспекция посчитает, что какие-то расходы не были обоснованными, она с готовностью пересчитает налоговую базу и потребует уплатить всю сумму налога, плюс пени и штраф.

С учетом этих характеристик давайте рассмотрим в следующей главе несколько стран, которые часто упоминаются в беседах цифровых кочевников.

* * *

6. Обзор отдельных юрисдикций и тенденций развития налогообложения

6.1. США

Ни для кого не секрет, что в США достаточно высокие личные и корпоративные налоги для американских налоговых резидентов, поэтому эта страна не часто встречается в шорт-листе юрисдикций для цифровых кочевников. Вместе с тем в США есть одна особенность, которая может привлечь кочевников, которые не являются и не планируют становиться американскими налоговыми резидентами.

США может быть интересной юрисдикцией для учреждения операционной компании для ведения международной деятельности, потому что в США компания с ограниченной ответственностью (Limited Liability Company, LLC) является «прозрачной» для налоговых целей структурой, что чаще называется “pass-through taxation”.

Американская LLC является партнерством для налоговых целей и не платит налоги самостоятельно. Вместо этого налоги платят только члены (партнеры) LLC со своей доли доходов в LLC. Такой доход считается их личным доходом, к которому применяются общие правила о налоговом резидентстве ([Раздел 2.1](#)) и источнике дохода ([Раздел 2.3](#)).

По общему правилу в соответствии с параграфом 871 Кодекса внутренних доходов США («КВД») лица, не являющиеся налоговыми резидентами США, обязаны уплачивать налоги в США только с (а) доходов, которые непосредственно связаны с коммерческой деятельностью в США, и (б) доходов от источников в США, которые не являются непосредственно связанными с коммерческой деятельностью в США⁵³.

Это означает, что доходы, полученные через LLC, которые не относятся к категориям, указанным выше, не облагаются налогами в США. Член LLC, который получает такие доходы, должен исчислять и уплачивать свои налоги самостоятельно в государстве, где он является налоговым резидентом. К таким доходам в соответствии с СИДН между США и Россией относятся так называемые «независимые личные услуги», которые включают, в частности, самостоятельную, не связанную с работой по найму, научную, литературную, артистическую, образовательную или преподавательскую деятельность, а также независимую деятельность инженеров, архитекторов и бухгалтеров⁵⁴.

⁵³ Перевод с оригинала на английском: “Nonresident aliens are generally subject to U.S. income tax only on (1) income that is effectively connected with a trade or business in the U.S. and (2) U.S. source income that is not effectively connected with a trade or business in the U.S.”

⁵⁴ П. 2 ст. 13 Договора между Российской Федерацией и США об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 1992 года.

Таким образом, доходы от таких видов деятельности не будут облагаться налогами в США, что дает удобную возможность использовать американскую LLC для приема платежей от клиентов, выплаты средств иностранным подрядчикам, регистрации товарных знаков, оформления других видов активов, подключения Stripe для приема онлайн-платежей и так далее.

Обращаем внимание, что это не освобождает от уплаты налогов в том государстве, где фактически находится цифровой кочевник. Для этого нужно будет самостоятельно уплачивать налоги путем подачи формы 3-НДФЛ ([Раздел 2.8](#)).

Из особенностей американской юрисдикции можно также привести то, что США не является участником системы об обмене финансовой информацией ([Раздел 9.2](#)) и не предоставляет данные о бенефициарах юридических лиц и банковских счетах нерезидентов другим странам в автоматическом режиме⁵⁵. Кроме того, содержание компании в США (ежегодная отчетность, пошлина в казну штата) обходится дешевле, чем в традиционных офшорах.

Однако есть и ряд недостатков, среди которых можно указать высокие цены на услуги профессиональных консультантов (налоговых юристов) и осторожность американских банков при открытии счетов нерезидентам (часто требуется личное присутствие).

6.2. Гибралтар

Многим Гибралтар известен только из песни Вячеслава Бутусова и имеет устойчивую ассоциацию с лучшим другом человека породы лабрадор. Однако это крохотное государство площадью 7 км² на южной оконечности Пиренейского полуострова также примечательно своей налоговой системой.

Во-первых, налог на прибыль компаний составляет в Гибралтаре всего 10%. Во-вторых, налогами облагается только прибыль, начисленная или полученная в Гибралтаре ("*profits accrued in or derived from Gibraltar*"). Иными словами, освобождаются от налогообложения любые доходы от деятельности, которая не осуществляется непосредственно в Гибралтаре. В-третьих, не облагаются налогами прирост стоимости капитала, например, увеличение стоимости ценных бумаг, которыми может владеть компания.

Одновременно с этим Гибралтар обладает достаточно развитой финансовой системой, а банки готовы открывать счета для компаний удаленно. Кроме того, являясь заморской территорией Великобритании, Гибралтар получает все преимущества гибкой и надежной системы английского права, при этом сохраняя независимость от королевства.

⁵⁵ Такая информация может быть предоставлена только в индивидуальном порядке на основании запроса в рамках соответствующего соглашения между двумя государствами.

Эти особенности делают Гибралтар привлекательной юрисдикцией для структурирования личных холдингов, которые создаются для владения и управления активами.

6.3. Грузия

Для кого-то будет неожиданностью увидеть Грузию в списке привлекательных юрисдикций. Однако недавняя история показывает, что эта страна взяла курс на привлечение иностранного капитала и готова для этого улучшать свою налоговую систему. В международном рейтинге Paying Taxes 2020 Грузия занимает 14 позицию среди 190 стран мира⁵⁶.

Особенность грузинской налоговой системы заключается в том, что прибыль компаний облагается не в очередном налоговом периоде (квартал или год, например), а только при распределении чистой прибыли в качестве дивидендов. Такой режим призван стимулировать реинвестирование чистой прибыли в развитие бизнеса или приобретение активов вместо распределения дивидендов.

Этот режим был введен в Грузии с 1 января 2017 года. Однако в Эстонии такой подход к налогообложению используется уже более 15 лет, чей опыт Грузия изучала перед реформой налоговой системы у себя.

Налоговая ставка на прибыль компаний составляет 15%. В Грузии нет строгого валютного контроля, компания может иметь средства в любой валюте и спокойно осуществлять международные платежи.

6.4. Объединенные Арабские Эмираты

Объединенные Арабские Эмираты («ОАЭ») традиционно ассоциируются с нефтяной промышленностью и туризмом. Однако ОАЭ все больше набирают популярность как благоприятная юрисдикция для ведения бизнеса, в том числе для создания новых стартапов или переводов штаб-квартир уже действующих структур. Одной из ключевых причин возрастающей инвестиционной привлекательности ОАЭ для наших соотечественников и резидентов иностранных государств является налоговая система ОАЭ.

В самом общем виде ОАЭ можно охарактеризовать как безналоговую юрисдикцию, за исключением нефтяных компаний и филиалов иностранных банков. Так, для нефтяной отрасли ставка налога на прибыль составит до 55%, для филиалов иностранных банков – до 20%.

Компании других отраслей налогом на прибыль не облагаются, при этом в ОАЭ также отсутствует НДС и его аналоги (например, налог с продаж).

⁵⁶ Ссылка: <https://www.pwc.com/gx/en/services/tax/publications/paying-taxes-2020.html> (последнее посещение 31 октября 2021 года).

Кроме того, физические лица в принципе не признаются налогоплательщиками и не платят налоги.

Еще одной привлекательной чертой ОАЭ наряду с так называемым «налоговым раем» внутри государства является наличие развитой сети заключенных международных налоговых соглашений с ключевыми странами, в том числе с Россией.

Обратим внимание, что одной из особенностей международных налоговых соглашений с ОАЭ является то, что они распространяются только на налоги для корпораций. Например, в п. 1 ст. 1 Соглашения, заключенного между Россией и ОАЭ прямо указано, что для целей соглашения распространяется только в отношении налога на прибыль организаций.

Для цифровых кочевников это может означать лишение права на пользование налоговыми льготами, обычно применяемыми в части доходов в виде процентов, дивидендов и роялти. Например, если цифровой кочевник, являясь налоговым резидентом ОАЭ, получает доход в виде лицензионных платежей от российской компании, то налог на такой доход составит 30% по правилам НК РФ, хотя обычно указанный вид дохода облагается только в государстве, резидентом которого является получатель дохода.

Особенности налоговой системы делают ОАЭ перспективной юрисдикцией для создания как личных холдингов, специализирующихся на управлении и сбережении активов, так и для активных компаний, непосредственно ведущих бизнес.

6.5. Сингапур

В переводе «Сингапур» означает «город льва». Помимо высокой популярности среди туристов Сингапур в первую очередь ассоциируется с бизнесом и торговлей. В настоящее время Сингапур является одним из инвестиционных центров Азии и по праву носит название «Азиатский тигр».

Сегодня мало кто вспомнит, что еще в середине прошлого века Сингапур представлял собой страну третьего мира с неразвитой инфраструктурой, высоким уровнем коррупции, низким уровнем жизни населения и практически полным отсутствием иностранных инвестиций. Сотворение «Сингапурского чуда» обусловлено успешной и последовательной политикой Ли Куан Ю и его команды. Одной из ключевых реформ Ли Куан Ю, способствовавшей привлечению иностранного бизнеса, стала налоговая реформа, практически освободившая иностранных инвесторов от налогов.

Сейчас налоговая система Сингапура является одной из наиболее привлекательных для иностранных инвесторов, среди которых немало наших соотечественников. В основном Сингапур популярен для создания холдинговых компаний, владеющих активами по всему миру и получающих пассивные доходы.

Компании-резиденты Сингапура уплачивают налог на прибыль с доходов от деятельности на территории Сингапура, а также с иностранных доходов по ставке 17%. Компания признается резидентом Сингапура, если управление и контроль

за ее деятельностью осуществляется с территории Сингапура. При этом для признания компании резидентом не имеет значения, учреждена она в Сингапуре или в другом государстве. Таким образом, если компания зарегистрирована на территории Сингапура, но при этом не ведет реальной деятельности и ее менеджмент располагается в другом государстве, то она не будет признаваться налоговым резидентом Сингапура и, соответственно, уплачивать налог на прибыль.

В связи с этим, Сингапур популярен для создания компаний-держателей активов, расположенных в иностранных государствах. В таком случае компания не признается налоговым резидентом и, соответственно, не платит в Сингапуре налог с полученных иностранных доходов.

Кроме того, в Сингапуре нет налога у источника при выплате дивидендов, что также удобно для перераспределения полученных доходов акционерам.

Налоговая система Сингапура содержит ряд льгот для всех категорий бизнеса, что делает Сингапур привлекательным и для крупных институциональных инвесторов, и для стартапов на этапе создания.

Например, установлены льготы для компаний финансовой индустрии в виде пониженных ставок по налогу на прибыль от 5% до 13,5%, льготы для компаний морского сектора, занимающихся лизингом судов и контейнеров, оказывающих сопутствующие услуги, осуществляющих международные перевозки. Одновременно с этим, налоговое законодательство предусматривает специальный режим для компаний IT сектора, а также для вновь созданных компаний. В частности, вновь созданные компании освобождены от налога на прибыль в течение первых 15 лет с момента создания в отношении определенных видов доходов ("qualifying profits").

В Сингапуре установлен НДС, при этом ставка налога сравнительно невысокая и составляет 7%. Ставка налога на доходы физических лиц установлена на уровне 22%.

Еще одной немаловажной чертой является наличие развитой системы международных налоговых соглашений, позволяющих устранять двойное налогообложение. В настоящее время Сингапуром заключены соглашения об избежании двойного налогообложения с 80 государствами.

Особенности налоговой системы делают Сингапур привлекательным для создания компаний-держателей активов, а также промежуточных холдинговых компаний. Также Сингапур является достаточно привлекательной страной с точки зрения налогообложения, если ваш бизнес связан с морскими перевозками, IT, финансовой индустрией, а также научными исследованиями.

6.6. Другие страны

Есть еще много стран, которые стремятся сделать свою налоговую и финансовую системы выгодными для иностранных граждан. В беседах опытных цифровых

кочевников часто упоминаются такие страны, например, как Черногория, Румыния, Португалия и Мексика.

Вы можете обратить внимание, что среди описанных выше стран нет Швейцарии, Кипра, стран Карибского бассейна, которые традиционно считались надежными офшорами. Действительно, эти страны стали утрачивать свою привлекательность в качестве налоговых гаваней – каждая по своей причине.

Мы ведем работу над своим собственным рейтингом топ-10 стран для цифровых кочевников с более подробной информацией и планируем направить читателям этот путеводитель в ближайшее время.

* * *

7. Обзор налоговых режимов для IT сектора

7.1. Россия

С 1 января 2021 года в рамках реализации инициатив развития цифровой экономики в российское налоговое законодательство были включены льготы для IT-компаний. Суть льготы заключается в снижении ставки по налогу на прибыль с 20% до 3% для компаний, работающих в сфере IT.

Для получения льготы компания должна одновременно соответствовать следующим критериям (п. 1.15 ст. 284 НК РФ):

- (1) Компания должна получить государственную аккредитацию в качестве организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий;
- (2) Доля доходов от реализации IT-продукции, от оказания услуг по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ (в том числе баз данных), а также услуг по установке, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ (в том числе баз данных) должна составлять не менее 90% от всех доходов компании. При этом, из расчета доли исключаются расходы, связанные с предоставлением рекламы через Интернет (в том числе посредством предоставления онлайн доступа, на основании лицензии и т.д.).
- (3) Среднесписочная численность работников за отчетный (налоговый) период должна быть не менее 7 человек.

Основной сложностью в применении льготы является выполнение требования о 90% так называемых «квалифицированных» доходов от реализации IT услуг и продуктов. Это связано с тем, что ни НК РФ, ни отраслевое законодательство не раскрывает содержания терминов «разработка», «модификация», «адаптация», а также существа услуг по установке, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ. Частично проблема была решена за счет разъяснений, предоставленных Министерством цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации («Минцифры»)⁵⁷.

В соответствии с позицией Минцифры под разработкой в самом общем смысле понимается набор действий, результатом выполнения которых являются программные средства. Для определения того, относится ли оказанная услуга к услуге по разработке, по мнению Минцифры, следует руководствоваться положениями ГОСТа 28806-90 «Качество программных средств. Термины и определения» (утвержден и введен в действие Постановлением Госстандарта СССР № 3278 от 25 декабря 1990 г.) и ГОСТа Р 51904-2002 «Программное обеспечение встроенных систем. Общие требования к разработке и документированию»

⁵⁷ Письма Минцифры № П11-2-05-200-3571 от 27 января 2022 г., № П11-2-05-200-44970 от 11 октября 2021 г., от № П11-2-05-200-38749 от 7 сентября 2021 г.

(утвержден и введен в действие постановлением Госстандарта России № 247-ст от 25 июня 2002 г.)⁵⁸.

Как объясняет Минцифры, внесение изменений в программный код, исполняемый объектный код или сопутствующие документы само по себе не свидетельствует о выполнении работ по разработке программного обеспечения, а может также являться результатом предоставления услуг по адаптации или модификации программ. Разграничение указанных услуг друг от друга, а также от сопутствующих услуг необходимо для отнесения полученных компанией доходов в качестве «квалифицированных», то есть подпадающих под льготу или нет. При толковании терминов «модификация» и «адаптация» предлагается исходить из положений п. 9 ст. 1270 ГК РФ, а также ГОСТа Р 51904–2002 «Программное обеспечение встроенных систем. Общие требования к разработке и документированию» (утвержден и введен в действие постановлением Госстандарта России № 247-ст от 25 июня 2002 года).

Для применения льготы не имеет правового значения, в рамках какого именно вида гражданско-правового договора компания оказывает услуги по адаптации или модификации (договор оказания услуг, выполнения работ, непоименованный, смешанный договор и т.д.).

В настоящее время вопрос о критериях относимости того или иного вида услуг к перечисленным услугам по разработке, адаптации и модификации, а также критериев их разграничения остается открытым. При подготовке договоров на оказание ИТ-услуг мы рекомендуем использовать недвусмысленные формулировки в части положений о видах оказываемых услуг и не смешивать в одном договоре разные виды услуг, если доходы от части из них не подпадают под льготу.

Еще одним важным моментом применения льготы является вопрос о том, каким образом можно подтвердить факт получения доходов от определенного вида услуг. В ответе на данный вопрос Минцифры подходит максимально широко и указывает, что подтверждающими документами могут быть любые документы, позволяющие подтвердить участие работников организации (и/или других лиц) в соответствующих процессах. При этом для подтверждения могут использоваться как документы организации, оказывающей соответствующие услуги, так и документы организации – заказчика. Для подтверждения возможности применения льготы мы рекомендуем дополнительно вести внутренний документооборот, а также сохранять переписку между функциональными подразделениями компании, которыми подтверждается существо оказываемых компанией услуг.

Обратим внимание, что для целей получения льготы в отношении доходов от реализации разработанного компанией программного обеспечения, не имеет правового значения объем прав организации на такое программное обеспечение⁵⁹.

⁵⁸ Письмо Минцифры России № П11-2-05-200-38749 от 7 сентября 2021 г. «О рассмотрении обращений субъектов предпринимательской деятельности и заинтересованных лиц в сфере информационных технологий»

⁵⁹ П. 3 Письма Минцифры № П11-2-05-200-44970 от 11 октября 2021 г.

Фактически это позволяет использовать льготу в случаях, когда права на программное обеспечение принадлежат одновременно нескольким юридическим лицам, каждое из которых получает доход в виде лицензионных платежей или от продажи софта.

Для соблюдения критерия о не 90 процентах так называемых «квалифицированных доходов» среди общей выручки, рекомендуется внедрить на уровне налогового учета компании специальную методологию. Это позволит недвусмысленно и однозначно разграничить получаемые ИТ компанией доходы от разных видов деятельности и исключить случаи ошибочного применения льготы.

Если компания перестает соответствовать одному из указанных критериев, то право на применение льготы прекращается для нее с начала налогового периода. Например, если в ноябре или декабре среднесписочная численность работников уменьшилась до 5-ти человек или компания потеряла аккредитацию, то компания теряет льготу в отношении всех предшествующих месяцев в году и фактически обязана будет доплатить налог по ставке 20% за весь год.

Помимо льготы по налогу на прибыль российское законодательство также предусматривает специальные положения в части установления пониженных ставок по социальным взносам. Для российских компаний, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, разрабатывающих и реализующих разработанные ими программное обеспечение, а также оказывающих услуги по разработке, адаптации, модификации программного обеспечения, установлены следующие пониженные ставки (пп. 3 п. 1 и пп. 1 п. 2 ст. 427 НК РФ):

- На обязательное пенсионное страхование – 6%;
- На обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством – 1,5%;
- На обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности – 1,5 процента;
- На обязательное медицинское страхование – 0,1%.

Таким образом, суммарная нагрузка по страховым взносам для ИТ компаний снижена с 30% до 9,1%.

Положения российского налогового законодательства в части налогообложения компаний ИТ сектора достаточно эффективны и позволяют существенно уменьшить налоговое бремя. Тем не менее льготы ориентированы, скорее, на средний и крупный бизнес, нежели на малый бизнес и стартапы.

7.2. Кипр

Налоговое законодательство Кипра предусматривает специальный налоговый режим для ИТ компаний (Cyprus IP regime). Суть положений сводится к тому, что 80% прибыли ИТ компаний исключаются из-под налогообложения, при условии, что такие доходы получены от деятельности в сфере ИТ.

Так называемые «квалифицированные доходы» включают в себя следующие виды доходов:

- Доходы в виде лицензионных платежей;
- Доходы от реализации объектов интеллектуальной собственности;
- Доходы от «квалифицированных» активов (патенты, права на программное обеспечение и иные нематериальные активы, кроме товарных знаков и издательских прав).

При этом для целей расчета налоговой базы, в состав налогооблагаемых доходов в принципе не включаются доходы от прироста капитала (capital gains) в результате реализации «квалифицированных» активов, то есть такие доходы вообще не облагаются налогом.

При расчете налоговой базы суммы полученных ИТ компанией «квалифицированных» доходов уменьшается на следующие виды расходов:

- Расходы на выплаты заработной платы;
- Прямые расходы;
- Расходы на разработки и научные исследования (R&D расходы), в том числе выполненные подрядчиками;
- Расходы на приобретение «квалифицированных» активов.

Одновременно с этим, в составе расходов не учитываются любые расходы, понесенные в пользу взаимозависимых лиц.

Фактически специальный режим для ИТ компаний позволяет уменьшить эффективную ставку по налогу на прибыль в 5 раз до 2,5% (ставка корпоративного налога на Кипре составляет 12,5%). По аналогии с российским налоговым законодательством, кипрское также устанавливает так называемые «квалифицированные» требования к деятельности и доходам компании для получения льготы.

Однако в отличие от российских требований, для применения налоговых льгот на Кипре не имеет значения размер штата сотрудников компании. Это позволяет распространить налоговые льготы как на крупные ИТ компании, так и на стартапы. Еще одним преимуществом Кипра является наличие развитого законодательства в области интеллектуальной собственности, обеспечивающего защиту объектов интеллектуального права автоматически всеми государствами-членами ЕС.

Таким образом, сейчас Кипр является одной из наиболее благоприятных юрисдикций для ИТ-индустрии, подтверждением чему является переезд ИТ компаний вместе с крупными офисами и ключевыми командами разработчиков на Кипр.

* * *

8. Основные правила налогообложения операций с российскими и иностранными ценными бумагами, производными финансовыми инструментами

Последние несколько лет в России происходит настоящий бум на рынке ценных бумаг. И речь не только про все большее количество IPO российских компаний, но и про стремительное увеличение количества розничных инвесторов. Только в 2021 году в России количество физических лиц, имеющих на московской бирже брокерские счета, увеличилось почти вдвое и составило порядка 17 млн человек, в результате чего в общей сложности на российский фондовый рынок было привлечено 1,35 трлн. рублей⁶⁰.

И несмотря на то, что 2022 год начался с охлаждения фондового рынка и многочисленных коррекций, обусловленных переплетением самых разных причин, начиная от угрозы штамма омикрон, до политических событий в СНГ и повышения Центральными банками ключевых ставок в целях уменьшения уровня инфляции, интерес к фондовому рынку будет расти и операций с ценными бумагами и производными финансовыми инструментами станет только больше.

Все это не может обойти стороной вопрос налогообложения.

Российское налоговое законодательство устанавливает специальные правила для налогообложения операций с ценными бумагами и деривативами. Налоговая база по операциям с ценными бумагами рассчитывается как сумма полученных от реализации ценных бумаг доходов, уменьшенная на величину расходов по приобретению таких ценных бумаг (ст. 214.1 НК РФ).

К доходам относятся как полученные дивиденды, купоны (суммы вариационной маржи к получению – для деривативов), так и доходы от реализации ценных бумаг (так называемый доход от прироста стоимости – “capital gain”). В расходах учитывается стоимость приобретенных ценных бумаг, сумма накопленного, но не выплаченного купонного дохода (суммы вариационной маржи к уплате – для деривативов), а также комиссия брокера на осуществление сделки.

Поскольку налоговым периодом по НДФЛ является календарный год (ст. 216 НК РФ), то для целей налогообложения суммарный финансовый результат определяется за год. Это позволяет уменьшать полученную в течение года прибыль от операций с одними ценными бумагами на убыток от реализации других ценных бумаг.

Налоговая база по операциям с ценными бумагами рассчитывается отдельно от иных доходов. В связи с этим доходы от операций с ценными бумагами нельзя уменьшить на сумму иных расходов, например, связанных с покупкой имущества и т.д.

⁶⁰ <https://www.moex.com/n39552/?nt=106>

По общему правилу уплата налога от операций с ценными бумагами осуществляется российским брокером как налоговым агентом. По итогам налогового периода (календарный год) брокер самостоятельно рассчитывает суммы НДФЛ к уплате и удерживает ее из имеющихся на счету средств. Если средств недостаточно, брокер обязан сообщить об этом в налоговый орган с указанием суммы налога к уплате. В таком случае налогоплательщик самостоятельно должен подать декларацию по форме 3-НДФЛ и уплатить налог.

Обратим внимание, что налоговым агентом является только российский брокер. Таким образом, если российский налоговый резидент торгует ценными бумагами через иностранного брокера, то иностранный брокер не будет удерживать сумму НДФЛ и налогоплательщик обязан будет самостоятельно по форме 3-НДФЛ задекларировать полученный доход (или убыток, в зависимости от результатов своей деятельности) и уплатить налог.

Одним из существенных вопросов, связанных с налогообложением операций с ценными бумагами является возможность применения к ним соглашений об избежании двойного налогообложения. По общему правилу, положения соглашений об избежании двойного налогообложения распространяются на доходы физических лиц от иностранных ценных бумаг. Наиболее часто встречающимся примером является применение специальной ставки налога у источника в отношении дивидендов и процентов (купонных доходов).

К примеру, по соглашению об избежании двойного налогообложения между Россией и Украиной, в случае если российский налогоплательщик приобрел ценные бумаги украинской компании на 50 тыс. долл. США, то ставка налога у источника составит не более 5% в отношении полученных дивидендов⁶¹. Это означает, что при выплате дивидендов на Украине будет удержан налог по ставке 5%. Кроме того, в России налогоплательщик обязан будет также уплатить НДФЛ как с дохода, полученного от источника в иностранном государстве, по ставке 13% (либо 15% в части, превышающей доход в размере 5 млн рублей в год). При этом налогоплательщик вправе зачесть удержанную в Украине сумму налога при уплате НДФЛ в России. Существенным моментом, на который необходимо обратить внимание в данной ситуации, будет то, что российский резидент должен самостоятельно декларировать по форме 3-НДФЛ сумму полученного дохода и подавать заявление на зачет, поскольку даже если дивиденды поступят на счет российского брокера, то он не будет считаться налоговым агентом в отношении такого дохода.

Не менее интересной является обратная ситуация, когда физическое лицо - украинский налоговый резидент приобрело акции российской компании на сумму не менее 50 тыс. долл. США и получает по ним дивиденды. В таком случае, в России по налогу у источника будет применяться ставка 5% (вместо 30%, обычно

⁶¹ Пп. «а» п. 2 ст. 10 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Украины от 8 февраля 1995 г. «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и предотвращении уклонений от уплаты налогов»

применяемых в отношении доходов нерезидентов). В дальнейшем украинский налоговый резидент обязан будет заплатить подоходный налог в Украине и одновременно с этим вправе будет зачесть в Украине сумму удержанного в России налога.

С точки зрения налогообложения возникает интересная ситуация, когда физическое лицо – налоговый резидент иностранного государства открывает брокерский счет у российского брокера. Даже отодвинув в сторону необходимость анализа положений соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государством налогового резидентства такого физического лица, возникает вопрос, обязан ли российский брокер удерживать в принципе налог с получаемых физическим лицом-нерезидентом доходов от операций на брокерском счету?

По общему правилу полученный иностранным резидентом доход от источников в РФ облагается налогом у источника. В соответствии с официальными разъяснениями Минфина доход признается полученным от источников в РФ в случае, если местом нахождения депозитария или регистратора, осуществляющего учет сделок с ценными бумагами, является Российская Федерация⁶². При этом место заключения договора на брокерское обслуживание значения не имеет. Таким образом, если иностранный налоговый резидент получает доход от реализации ценных бумаг в результате операций, учет которых осуществляется депозитарием или регистратором в РФ, то получаемый им доход признается доходом от источника в РФ.

По общему правилу, доход иностранного резидента от реализации российских ценных бумаг (доход от прироста капитала) облагается по ставке 30%. В большинстве случаев действующие соглашения об избежании двойного налогообложения устанавливают освобождение от налога у источника в России в отношении доходов от прироста капитала. Одновременно с этим, если иностранный налоговый резидент получает доход (например, дивиденды или купоны) от ценных бумаг, эмитированных нероссийскими организациями, то такой доход не будет признаваться доходом от источника в России и, соответственно, облагаться НДФЛ. Например, если украинский налоговый резидент решит через российского брокера приобрести евробонды, то поступивший от них на брокерский счет купонный доход в любом случае не будет облагаться налогом в России.

Необходимо помнить, что при приобретении налогоплательщиком ценных бумаг иностранного государства, независимого от того является брокер российским или иностранным, налоговые последствия будут определяться с учетом национального законодательства государства-источника дохода и соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного с государством, налоговым резидентом которого является налогоплательщик.

В ситуации, когда цифровой кочевник не является налоговым резидентом ни одного государства, вероятен риск отказа от использования льготных положений

⁶² Письмо Минфина № 03-04-05/54633 от 19 июля 2019 г.

международных налоговых договоров. В таком случае получаемый цифровым кочевником доход от операций с ценными бумагами может быть обложен налогом в государстве-источнике дохода по повышенной ставке, применяемой в отношении иностранных налоговых резидентов.

* * *

9. Отдельные вопросы налогообложения в России

В этой завершающей главе мы рассмотрим отдельные актуальные вопросы налогообложения по российскому законодательству. Эта глава будет регулярно обновляться по мере формирования запросов у целевой аудитории, а обновленные версии этого путеводителя будут направляться читателям, которые приобрели расширенную версию настоящего путеводителя.

9.1. Валютное резидентство

Несмотря на то, что валютное регулирование не входит в содержание настоящего путеводителя, мы тем не менее решили познакомить читателей с базовыми понятиями этой отрасли права, ведь вопросы валютного контроля часто возникают на стыке с другими финансовыми и налоговыми операциями.

Валютное резидентство помогает государству осуществлять контроль за оборотом иностранной валюты и накладывает ряд ограничений на операции граждан страны с иностранной валютой.

В России валютными резидентами признаются все граждане России и постоянно проживающие иностранцы с видом на жительство. У валютных резидентов есть несколько важных обязанностей, которые мы кратко рассмотрим ниже.

Отдельные правила установлены для резидентов, которые проводят за пределами России больше 183-х дней в течение *календарного года*: они могут не подавать отчетность об иностранных счетах, а перечень доступных валютных операций для них шире⁶³.

Отчетность по счетам

Валютные резиденты обязаны:

- В течение месяца уведомлять государство об открытии, закрытии и изменении реквизитов своих счетов в иностранных финансовых институтах;
- Ежегодно (до 1 июня года, следующего за отчетным) подавать отчет о движении денежных средств на них⁶⁴. При несоблюдении требований, в зависимости существа нарушения (нарушение срока, наличие нескольких нарушений подряд), сумма штрафа⁶⁵ может составить вплоть до 20 000 рублей.

⁶³ Подробнее в ст. 9 Закона о валютном регулировании.

⁶⁴ П. 7 ст. 12 Закона о валютном регулировании.

⁶⁵ Ст. 15.25 КоАП РФ.

Ограничения на валютные операции

Валютные операции между резидентами запрещены⁶⁶, кроме некоторых случаев, например⁶⁷:

- Расчеты в магазинах беспошлинной торговли;
- Операции между агентами и принципалами (теми, кто заказал услуги агента) при оказании агентами услуг, связанных с заключением и исполнением договоров с нерезидентами, например, перечисление агентом принципалу иностранной валюты, полученной от иностранных контрагентов по договорам, заключенным агентом от имени принципала;
- Оплата или возмещение расходов физического лица, связанных со служебной командировкой за пределы России;
- Переводы физическим лицом иностранной валюты из России в пользу иных физических лиц на их зарубежные счета в суммах, не превышающих в течение одного операционного дня через один банк 5 тыс. долл. США (или эквивалента по официальному курсу);
- Переводы физическими лицами иностранной валюты со своих российских счетов в пользу иных физических лиц, являющихся их супругами или близкими родственниками (родителями и детьми, дедушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными братьями и сестрами, усыновителями и усыновленными), на российские или зарубежные счета указанных лиц;
- Операции, совершаемые за пределами России между физическими лицами, срок пребывания которых за пределами России в течение календарного года в совокупности составит более 183 дней;
- Выплата физическим лицам заработной платы в иностранной валюте за пределами России по трудовым договорам с российскими юридическими лицами, предусматривающим работу за пределами России.

Валютные операции между резидентом и нерезидентом разрешены. Однако даже в отношении них есть ограничения. За некоторыми исключениями, предусмотренными в ст. 14 Закона о валютном регулировании, такие операции должны проводиться через российский счет резидента.

Также по общему правилу резиденты, являющиеся ИП или самозанятыми, должны:

- Обеспечить репатриацию, то есть получение от своих иностранных контрагентов на свои счета денежных средств в сроки, предусмотренные договорами с такими иностранными контрагентами; и

⁶⁶ Кроме указанных физических лиц резидентами также являются российские юридические лица, поэтому даже с ними валютные операции резидента запрещены, за исключением банков.

⁶⁷ Более полный перечень приведен в п. 1 ст. 9 Закона о валютном регулировании.

- Ставить на учет в банке свои договоры с нерезидентами, если цена договора равна или превышает 6 млн. рублей для экспортных контрактов и 3 млн. рублей для остальных договоров.

Ответственность за нарушение требований валютного законодательства несет именно резидент, и такая ответственность высока и может доходить до полного размера совершенной с нарушением операции, а иногда и до уголовной ответственности. Рассчитывать на то, что нарушения не будут обнаружены, не стоит, так как банки обязаны фиксировать такие нарушения и через Центральный банк Российской Федерации доводить соответствующую информацию до налоговых и таможенных органов.

Я являюсь валютным резидентом и получаю доход в иностранной валюте, чем это грозит?

Это зависит от того, кто выплачивает доход и на какой счет. Если доход вам перечисляет нерезидент, важны вид дохода и счет, на который его перечисляют (российский или зарубежный). Так, на зарубежный валютный счет можно получать только определенные выплаты, в том числе заработную плату, вознаграждение за услуги и др.⁶⁸. Такой доход важно правильно учесть для целей налогов: перевести в рубли по курсу Центрального Банка на дату получения.

Если валюту переводит резидент, есть риск заплатить штраф 75-100% от суммы сделки обеим сторонам, так как валютные операции между российскими валютными резидентами запрещены за рядом исключений⁶⁹.

Валютные ограничения, связанные с ЛХК

Положения российского валютного законодательства устанавливают ряд ограничений в части использования зарубежных счетов. Например, в соответствии с п.п. 5.1-5.2 ст. 12 Закона о валютном регулировании резидент вправе зачислить на свой зарубежный счет сумму займа (кредита) только при одновременном выполнении следующих условий:

- Выдавший такой заем (кредит) банк расположен на территории государства – члена ЕАЭС или на территории иностранного государства (территории), с которым осуществляется автоматический обмен финансовой информацией;
- Заем (кредит) выдан на срок более 2-х лет.

В случае несоблюдения одного из указанных условий, резидент будет привлечен к административной ответственности за совершение незаконной валютной операции, и сумма штрафа в таком случае может составить до 100% от суммы зачисленных средств.

⁶⁸ Полный перечень указан в п. 5 ст. 12 Закона о валютном регулировании.

⁶⁹ Исключения указаны в ст. 6 Закона о валютном регулировании.

9.2. Регулирование криптовалют и порядок их налогообложения

В этой главе давайте рассмотрим отдельные положения российского законодательства в отношении криптовалют и общие правила налогообложения операций с ними.

Общие принципы регулирования

Недавно в России был принят Федеральный закон № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ» («**Закон о ЦФА**»), который вступает в силу 1 января 2021 года. Закон о ЦФА вводит два определения:

- Цифровая валюта («**ЦВ**») – именно сюда относится BTC, ETH и многие другие монеты, которые выпущены на блокчейне и где нет обязанного лица. Для целей законодательства о банкротстве цифровая валюта считается имуществом.
- Цифровые финансовые активы («**ЦФА**») – цифровые права, включающие, среди прочего: денежные требования, возможность осуществлять права по эмиссионным ценным бумагам, права участия в капитале непубличного АО. Главное отличие ЦФА от ЦВ – наличие эмитента, то есть лица, которое отвечает по обязательствам перед владельцем.

Поскольку выпуск ЦФА должен осуществляться только через операторов, которые включены в специальный реестр ЦБ, стоит признать, что даже если кто-то и решит выпускать ЦФА в России, то в ближайшее время это будет локальная история без ликвидного рынка. Поэтому дальше мы будем рассматривать только классические криптовалюты (или цифровые валюты в терминологии законодателя).

Криптовалюта в России приравнивается к имуществу, а это значит, что с ней возможны любые сделки и операции, которые прямо не запрещены законом.

К запрещенным операциям на данный момент относится только прием криптовалюты в оплату за проданные товары, выполненные работы или оказанные услуги. Соответственно, владение, майнинг, купля-продажа, обмен и залог криптовалюты – в рамках закона.

Новый Закон о ЦФА не содержит регулирования майнинга. Однако Минфин уже планирует поправки, в соответствии с которыми майнерам будет запрещено принимать криптовалюты в качестве платы за майнинг. За нарушение будет предусмотрена административная ответственность. Это имеет все шансы существенно усложнить жизнь майнерам, потому что в лучшем это случае означает, что любую полученную за майнинг криптовалюту нужно будет сразу конвертировать в фиат.

Налогообложение

Закон о ЦФА не содержит специальных положений в части налогообложения ЦВ и ЦФА. Возможно, это связано с ожиданием позиции ОЭСР, которая сейчас работает над созданием стандартизированной налоговой отчетности для криптовалют, которая может стать новым глобальным руководством для всех стран. К слову, совсем недавно ОЭСР выпустила обзор международного опыта налогообложения криптовалют⁷⁰. Возможно, в этом отчете уже есть примеры той модели налогообложения криптовалют, которая в будущем будет реализована в России.

Сейчас в части налогообложения криптовалют можно руководствоваться позицией компетентных органов, из которой следует, что налогами в России крипто облагается. Но не вся и не всегда. Так, продажа криптовалюты облагается налогом на прибыль для юридических лиц и НДФЛ физических лиц⁷¹.

В соответствии с разъяснениями Минфина России доходы для целей НДФЛ определяются как разница между доходом от операции с криптовалютой и расходами на ее приобретение⁷².

Для целей налога на прибыль Минфин предлагает применять по аналогии те же правила расчета прибыли, что и для иных видов операций. Таким образом, прибыль от операций с криптовалютой будет определяться так же, как и при реализации иного имущества: доход от сделки за вычетом расходов на приобретение имущества и совершение сделки.

При обмене криптовалюты на иное имущество такое имущество будет признаваться доходом, полученным в натуральной форме, и учитываться для целей налога на прибыль (п. 4 ст. 274 НК РФ). Приобретенное имущество необходимо учитывать по цене реализации, установленной в договоре. Прибылью будет являться разница между стоимостью приобретения криптовалюты и стоимостью имущества (стейблкоинов, другой криптовалюты), полученной при продаже или обмене криптовалюты.

Несовершеннолетние могут владеть криптовалютой. В случае возникновения у них дохода (например, при продаже), НДФЛ за несовершеннолетних платят родители⁷³.

Крипта не будет являться объектом налогообложения налогом на имущество для физических и юридических лиц. Объект этих налогов связан с недвижимостью. Владение криптой для целей налога на имущество само по себе не влечет налоговых последствий как для физических, так и для юридических лиц, при условии, что нет никаких операций.

⁷⁰ Ссылка: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.pdf> (последнее посещение 9 декабря 2020 года).

⁷¹ Письма Минфина России № 03-03-06/1/73953 от 24 августа 2020 года и № 03-04-05/63704 от 20 августа 2019 года.

⁷² Письмо Минфина России № 03-04-05/63704 от 20 августа 2019 года.

⁷³ Письмо Минфина № 03-04-05/54905 от 29 октября 2014 года.

9.3. Автоматический обмен финансовой информацией

Традиционно обмен информацией между налоговыми органами разных стран осуществлялся на основании запросов. Это не позволяло государствам эффективно выявлять налогоплательщиков, которые укрываются от уплаты налогов. Чтобы исправить это, государства решили объединить свои усилия и ввести механизм автоматического обмена финансовой информацией.

В результате этого на базе Организации экономического сотрудничества и развития («**ОЭСР**») было разработано международное межгосударственное соглашение, которое позволяло бы участвующим странам обмениваться финансовой информацией автоматически. Это соглашение получило название Соглашения компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией и было принято 29 октября 2014 года («**CRS MCAA**»). Россия присоединилась к этому CRS MCAA в 2016 году и начала осуществлять автоматический обмен финансовой информацией с другими странами с 2018 года.

По данным за 2018 год между всеми странами-участниками CRS MCAA был осуществлен автоматический обмен информацией о 47 млн финансовых счетов в отношении активов на общую сумму около 4,9 трлн долл. США.

* * *

10. Новости глобальных налоговых инициатив ОЭСР и план повышения минимального корпоративного налога до 15%

8 октября 2021 года 136 стран, в том числе Россия, подписали соглашение о реформе мирового налогообложения⁷⁴. Реформа предполагает 2 направления:

- (1) Перераспределение прибыли крупнейших международных групп компаний в страны-источники доходов с правом налогообложения;
- (2) Установление минимальной ставки корпоративного налога 15%.

Революционность реформы заключается в том, что прибыль крупнейших международных компаний (группы компаний с общей выручкой, превышающей 20 миллиардов евро и рентабельностью более 10%) предполагается дополнительно облагать налогом в странах-источниках доходов. Установление минимальной ставки 15% корпоративного налога также предполагается распространить исключительно на крупный бизнес (компании с выручкой более 750 млн евро).

Несмотря на то, что формально реформа касается только крупного бизнеса, это может привести к существенному изменению в целом налогового законодательства так называемых низконалоговых юрисдикций, где размещены штаб-квартиры и холдинговые компании международных групп.

Интересной чертой соглашения является то, что оно отражает именно ключевые договоренности государств относительно дальнейших шагов в рамках предлагаемой реформы⁷⁵. Подготовка детального плана и проработка проекта положений предлагаемого налогового закона запланирована на 2022 год.

Согласно текущим прогнозам, реализация реформы позволит в моменте перераспределить порядка 125 млрд долл. США «недополученных» налогов в страны-источники дохода, а также увеличить ежегодный прирост налогов в общемировом масштабе примерно на 150 млрд долл. США⁷⁶.

Мы продолжаем следить за развитием событий и ожидаем, что реализация реформы приведет к существенным изменениям национального законодательства государств с низкой налоговой нагрузкой.

* * *

⁷⁴ <https://www.oecd.org/tax/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm>

⁷⁵ <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

⁷⁶ <https://www.kommersant.ru/doc/5028324>

Приложение 1 - Заявление о признании российским налоговым резидентом

В: [ИФНС России № 9 по г. Москве]
От: [Маяковского Владимира Владимировича]
Адрес: [г. Москва, пер. Маяковского 15]
Пас-порт: [Паспорт РФ 1404 361930
Выдан УФМС по р-ну. Арбат
по г. Москве, выдан
19.07.2000]
ИНН: [000000001000]

Заявление

Прошу признать меня налоговым резидентом Российской Федерации в соответствии с подпунктом 2.2 пункта 2 статьи 207 НК РФ.

Срок нахождения на территории России в 2020 году составил 90 дней, в период с 01.01.2020 по 30.03.2020⁷⁷.

Приложения: копии авиабилетов⁷⁸.

Маяковский В.В.

30.04.2021⁷⁹

* * *

⁷⁷ Минимальный срок нахождения в России для подачи заявления.

⁷⁸ По желанию вы также можете предоставить любые иные подтверждения.

⁷⁹ Крайний день подачи заявления.

Приложение 2 - Налоговые обязательства российских стартапов при ведении бизнеса через американскую корпорацию

Российские предприниматели нередко регистрируют компании в США. На это может быть ряд причин: локализация продаж, привлечение инвестиций в США, оформление ИС на американский холдинг и другие.

Как известно, личное присутствие в Штатах при этом совсем не обязательно. Однако неизбежно возникает вопрос: где платить налоги, если основатель компании получает какую-то часть дохода от источников в США, а сам находится в России?

Мы рассматриваем сценарий, при котором физическое лицо, являющееся налоговым резидентом России («**Основатель**»), регистрирует корпорацию (corporation) в США («**АмКо**») и получает от нее доход.

За некоторыми несущественными исключениями, налоговыми резидентами России признаются лица, проживающие на территории России не менее 183 календарных дней в течение последующих 12 месяцев ([Раздел 2.1](#)). Ниже рассмотрены налоговые последствия для пяти видов доходов основателя:

- (1) Заработная плата от АмКо;
- (2) Акции при учреждении компании;
- (3) Акции через опционы или RSU;
- (4) Дивиденды;
- (5) Доход от прироста стоимости акций АмКо при их продаже.

Результаты анализа можно сразу представить в форме таблицы. Подробный анализ читайте по каждому виду дохода далее.

Вид дохода	Где платить налоги?	Ставка
Заработная плата	Россия	13%
Акции при учреждении компании	—	—
Акции через опционы или RSU	Россия	13%
Дивиденды	США и Россия	5-10% в США 13% в России
Доход от продажи акций	Россия	13%

Правовой базой для анализа являются три документа: Налоговый кодекс США, Налоговый кодекс Российской Федерации, Соглашение об избежании двойного налогообложения между Россией и США от 1992 года («СИДН»).

Ниже мы рассматриваем личные налоговые обязательства основателя как физлица. Отметим, что вопросы корпоративного налогообложения и валютного регулирования не являются предметом этой статьи. Также не рассматривается в статье целый пласт российского законодательства о контролируемых иностранных компаниях.

(1) Заработная плата

В соответствии с СИДН заработная плата лица облагается налогом только по месту его постоянного жительства, если работа не выполнялась в другом государстве. При этом в соответствии с типовой Конвенцией ООН об избежании двойного налогообложения «местом выполнения работы» считается место физического нахождения работника во время выполнения работы.

Следовательно, если Основатель получает заработную плату от своей американской компании за работу, выполненную в интересах этой компании, и при этом находится в России, то и налоги на доходы надо платить в России. Однако если работа по найму осуществляется в США и работодатель – налоговый резидент США, то доход от такой работы по найму будет облагаться как в США, так и в России. Поскольку АмКо в данном случае не является налоговым агентом физлица, Основателю надо будет самостоятельно исчислять и декларировать свой доход.

Это делается путем подачи налоговой декларации по форме 3-НДФЛ в срок не позднее 30 апреля следующего за отчетным периодом года. Таким образом, если вы хотите отчитаться за 2019 год, вам надо это сделать до 30 апреля 2020 года. Подать декларацию можно не только лично в налоговую инспекцию по месту регистрации, но также удаленно через сайт ФНС, где есть все необходимые формы для заполнения. Также декларацию можно направить почтой в адрес налоговой инспекции заказным письмом с описью вложения по форме 107. Затем необходимо уплатить налог в срок до 15 июля года, следующего за тем, в котором был получен доход. Ставка налога стандартная – 13%.

(2) Приобретение акций при учреждении

Как и в российской практике, где участники ООО оплачивают свою долю в уставном капитале общества через вклад, в США основатели формально выкупают свои акции у компании. При этом Основатель может заплатить за акции номинальную цену (как правило, в пределах \$100) или уступить в обмен на акции свою ИС.

Сам факт приобретения акций при учреждении АмКо не порождает обязанность уплатить налог, однако является важным налоговым событием, так как номинальная цена акций, указанная в договоре купли-продажи при учреждении компании,

имеет весомое значение для последующего налогообложения, когда акции будут отчуждаться. Исключением является случай, в котором Основатель, прежде чем выкупить в АмКо свои акции по номинальной цене, уже имеет договорённость с инвестором о продаже того же класса акций в АмКо по более высокой цене. В этом случае налоговый орган, скорее всего, посчитает, что Основатель получил доход, когда выкупил свои акции по номинальной цене, так как на момент выкупа реальная цена этих акций была выше ввиду уже имеющейся на тот момент договорённости с инвестором. Следовательно, Основателю придётся заплатить налог на доход, равный разнице между уплаченной и реальной ценой акций.

(3) Приобретение акций через опционы или RSA/RSU

Часть компенсационного пакета ключевых сотрудников американских стартапов, как правило, состоит из акций компании. Это могут быть (i) опционы или (ii) права на получение акций в будущем – Restricted Stock Awards (RSA) или Restricted Stock Units (RSU).

В большинстве случаев, как опционы, так и RSA/RSU выдаются на условиях «вестинга» – для получения акций сотрудник должен проработать в компании установленный минимальный срок. Под условиями вестинга могут быть не только акции сотрудников, но и самих основателей – в этом больше всего заинтересованы инвесторы.

Для целей налогообложения выдачу акций Основателю через опционы или RSA/RSU стоит рассматривать как доход в натуральной форме, так как согласно типовой Конвенции ООН об избежании двойного налогообложения опционы работникам на покупку акций рассматриваются как платежи в натуральной форме. Так как, согласно типовой Конвенции ООН, платежи в натуральной форме включаются в термины «заработная плата, жалованье и другие аналогичные виды вознаграждения», к такому доходу применяются правила о работе по найму. Следовательно, доход подлежит налогообложению там, где Основатель фактически выполняет работу, то есть в России.

Ключевой вопрос здесь в том, когда именно отчитываться перед российской налоговой инспекцией за такой доход и какие суммы декларировать? Налог на этот доход исчисляется исходя из рыночной стоимости акций на момент перехода права собственности на них Основателю. В данном случае налог нужно будет платить каждый раз, как будет «поставляться» пакет акций, так как акции отчуждаются сотрудникам постепенно. Такие акции следует отражать в налоговой декларации по НДФЛ по форме 3-НДФЛ, подать ее необходимо до 30 апреля года, следующего за отчетным периодом, а налог уплачивается в срок до 15 июля того же года. Ставка налога – 13%.

(4) Дивиденды

Представим себе, что АмКо – это не классический стартап, прожигающий деньги, а компания с чистой прибылью, которая распределяется в качестве дивидендов.

Как указано в ДИДН, дивиденды, выплачиваемые компанией-резидентом одного государства лицу-резиденту другого государства, могут облагаться налогом в обоих государствах. Применительно к нашей ситуации, где Основатель является налоговым резидентом России, работать это будет так:

1. Основатель сначала платит налог на дивиденды в США, исходя из следующих ставок:
 - 5% – если Основатель владеет более 10% акций АмКо, а также является фактическим получателем дохода (ФПД); или
 - 10% – во всех остальных случаях.
2. Затем Основатель должен заплатить налог на дивиденды в России, где применяется ставка 13%;
3. Но Основатель вправе зачесть налог, уже уплаченный в США, при подаче налоговой декларации в России. Для этого к российской декларации ему нужно приложить:
 - выпущенную Налоговой службой США американскую декларацию, в которой указаны сумма полученного дохода от дивидендов и уплаченного с этого дохода налога; и
 - нотариально заверенный перевод этих документов на русский язык.

Поэтому в целом налоговая нагрузка Основателя, который получает доход в виде дивидендов, остается на таком же уровне.

(5) Продажа акций

Промотаем события на несколько лет вперед. АмКо становится очень успешной, и Основатель получает предложение от инвестора о покупке всех акций АмКо. Основатель продает свои акции и получает солидный доход. Такой доход называется доход от прироста капитала или “capital gain”. Положительный финансовый результат от владения акциями составляет налоговую базу, которая исчисляется следующим образом:

- если это акции, которые Основатель приобрёл при учреждении компании по номинальной цене, доход равен разнице в цене покупки и продажи акций;
- если это акции, которые Основатель получил в результате вестинга своих RSU, доход равен разнице в стоимости акций на момент завершения вестинга и цене продажи акций, а также суммы уплаченного НДФЛ.

Но где основатель должен платить налоги на этот доход? В отличие от дивидендов и дохода от отчуждения имущества, ДИДН отдельно не упоминает доходы от продажи акций. При этом ДИДН содержит правило, по которому прямо не

упомянутые виды доходов облагаются налогом только в стране постоянного пребывания налогоплательщика. Следовательно, Основатель будет платить налог на доход от прироста капитала (capital gains tax) от продажи акций в России. Специальная ставка для таких доходов не предусмотрена, поэтому применяется ставка по умолчанию 13%.

Место налогообложения дохода от продажи акций также влияет на один важный вопрос. Если Основатель получает в АмКо акции, подлежащие вестингу, он столкнётся с процедурой подачи заявления в Налоговую службу США по Статье 83(b), также известного как «Section 83(b) Election». Это правило американского налогового законодательства позволяет избежать высокой налоговой нагрузки в будущем на доход от продажи акций, которые Основатель изначально приобрёл в АмКо по номинальной цене. Но Основатель озадачен вопросом: нужно ли ему вообще выполнять эту процедуру, если он не является и не собирается становиться налоговым резидентом США? Ответ – не нужно, т.к. Основатель будет платить налоги на все доходы от своих акций в России. Но если всё же есть вероятность того, что Основатель станет налоговым резидентом США до продажи своих акций в АмКо, то ему следует сделать Section 83(b) Election.

(6) Ответственность

Во всех этих правилах нетрудно запутаться, поэтому всегда полезно заранее понимать, какая ответственность может грозить Основателю. В России за несвоевременную подачу декларации по НДФЛ и неуплату налога предусмотренная ответственность состоит из следующих элементов:

- за несвоевременную подачу декларации 3-НДФЛ – 5% от суммы налога на основании этой декларации за каждый месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 рублей;
- за неуплату налога – 20% от неуплаченной суммы налога;
- за неуплату, если действия совершены умышленно – 40% от неуплаченной суммы налога;
- за каждый день просрочки уплаты налога начисляются пени в размере 1/300 действующей на тот момент ставки рефинансирования Центрального Банка России.

* * *

Приложение 3 - Топ-10 банков для цифровых кочевников

Банк	Сайт	Комментарий
N26	https://n26.com/	Немецкий цифровой банк. Открывает счета удаленно, в том числе российским резидентам. Для получения карты необходимо указать адрес в Германии.
Mercury	https://mercury.com/	Американский банк, который популярен среди стартапов. Открывает корпоративные счета для американских компаний удаленно.
Brex	https://www.brex.com/	Американский банк, который также набирает популярность среди стартапов.
Revolut	https://www.revolut.com/	Популярное решение среди цифровых кочевников из Европы. Предлагает индивидуальные и корпоративные счета. Имеют лицензию финансового регулятора Великобритании. Также доступен в США с 2020 года.
BlueOrange	https://www.blueorange-bank.com/	Латвийский банк, который открыт к работе с компаниями из высоко рискованных индустрий.
Turicum	https://www.turicum.com/	Частный банк в Гибралтаре.
Payoneer	https://www.payoneer.com/	Распространенное решение для тех, кто получает платежи в иностранной валюте в качестве оплаты своих услуг.
TBC Bank	https://www.tbcbank.ge/	Грузинский банк. Рекомендован для цифровых кочевников.
NEAT	https://www.neatcommerce.com/	Банк в Гонконге, который позиционирует себя как решение для предпринимателей. Возможно удаленное открытие счета. Возможна интеграция со Stripe.
Wise	https://wise.com/	Формально не является банком, однако отлично подходит для международных

		платежей. Имеют лицензию финансового регулятора Великобритании.
--	--	---

* * *

Приложение 4 - Страны с визами для цифровых кочевников

Чтобы посмотреть перечень стран и визовых режимов, перейдите по этой ссылке:

<https://airtable.com/shrQv09sig5928vHK>

* * *

Приложение 5 - Запрос в ФНС и ответ на него: о признании дохода от реализации программного обеспечения активным доходом



**МИНФИН РОССИИ
ФЕДЕРАЛЬНАЯ
НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА
(ФНС России)**

ЗАМЕСТИТЕЛЬ РУКОВОДИТЕЛЯ
Неглинная, 23, Москва, 127381
Телефон: (495) 913-00-09; Телефакс: (495) 913-00-05;
www.nalog.gov.ru

30.04.2021 № ШЮ-3-13/3334@

Бузько О.А.

oleg.buzko@buzko.legal

На № _____

О рассмотрении обращения

Уважаемый Олег Анатольевич!

Федеральная налоговая служба рассмотрела Ваше Интернет-обращение от 01.04.2021 № б/н (вх. № 011811/ЗГ от 06.04.2021) и сообщает следующее.

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) Федеральная налоговая служба обязана бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения.

Порядок осуществления указанного информирования утвержден приказом ФНС России от 08.07.2019 № ММВ-7-19/343@ «Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов)» (далее – Административный регламент).

В соответствии с пунктом 21 Административного регламента основаниями для отказа в предоставлении государственной услуги в части бесплатного информирования (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов о действующих налогах, сборах и страховых взносах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов, сборов и страховых взносов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, в том числе, являются содержащиеся в запросах просьбы о подтверждении правильности применения законодательства о налогах и сборах, а также просьбы о проведении экспертиз договоров, учредительных или иных документов.

Учитывая вышеизложенное, ФНС России не наделена полномочиями по проведению оценки конкретных хозяйственных ситуаций, в том числе, возникающих в рамках договорных отношений хозяйствующих субъектов, а также по подтверждению правильности применения в указанных ситуациях налогового законодательства Российской Федерации. Кроме того, в обращении отсутствуют какие-либо вопросы, касающиеся непосредственно участия налогоплательщика в налоговых правоотношениях. Поставленные вопросы направлены на получение информации, относящейся к осуществлению деятельности и исполнению налоговых обязательств третьими лицами.

Вместе с тем ФНС России сообщает следующее.

Порядок учета прибыли КИК при налогообложении определен положениями статьи 25.15 Кодекса, расчет прибыли КИК производится с учетом условий и требований, отраженных в положениях статьи 309.1 Кодекса. В свою очередь, статьей 25.13-1 Кодекса установлены порядок и условия применения освобождения прибыли КИК от налогообложения.

В частности, в соответствии с подпунктом 4 пункта 1 статьи 25.13-1 Кодекса прибыль КИК освобождается от налогообложения, если такая КИК является активной иностранной компанией.

В целях пункта 1 статьи 25.13-1 Кодекса активной иностранной компанией признается иностранная организация, у которой доля доходов, указанных в пункте 4 статьи 309.1 Кодекса, за период, за который в соответствии с личным законом этой иностранной организации составляется финансовая отчетность за финансовый год, составляет не более 20 процентов в общей сумме доходов организации по данным такой финансовой отчетности за указанный период.

При этом пунктом 4 статьи 309.1 Кодекса установлен перечень доходов, квалифицируемых в качестве доходов от пассивной деятельности КИК.

На основании пункта 5 статьи 309.1 Кодекса доходами от активной деятельности в целях Кодекса признаются доходы, не указанные в пункте 4 статьи 309.1 Кодекса.

Таким образом, для целей Кодекса активными признаются доходы, не перечисленные в подпунктах 1 - 11 пункта 4 статьи 309.1 Кодекса и не соответствующие признаку, установленному подпунктом 12 пункта 4 статьи 309.1 Кодекса.

В перечне, определенном пунктом 4 статьи 309.1 Кодекса, не указаны доходы от реализации программного обеспечения и от продажи объектов интеллектуальной собственности, в связи с чем указанные виды доходов признаются активными доходами в случае, если они не соответствуют признаку, установленному подпунктом 12 пункта 4 статьи 309.1 Кодекса, то есть по своей сути не являются доходами, аналогичными доходам, перечисленным в подпунктах 1 - 11 пункта 4 статьи 309.1 Кодекса.

Государственный советник
Российской Федерации 2 класса

Ю.В. Шепелева

Мохаммад Урзала Мирза
8 (495) 913-00-00 (24-14)



Кому: **Федеральная Налоговая Служба России**
Заместителю руководителя Федеральной налоговой службы
Шепелевой Юлии Вячеславовне
г. Москва, Неглинная 23

От: **Адвокатское бюро Санкт-Петербурга «Бузько и партнеры»**
Олег Бузько (oleg.buzko@buzko.legal)
г. Санкт-Петербург, ул. Пулковская 9/2, 215

Дата: 5 апреля 2021 г.

Тема: Признание дохода от реализации программного обеспечения (приложений для мобильных устройств) активным для целей применения законодательства о контролируемых иностранных компаниях

АДВОКАТСКИЙ ЗАПРОС

Уважаемая Юлия Вячеславовна!

Адвокатское бюро «Бузько и партнеры» («**Бюро**») получает значительное количество запросов клиентов о налоговых последствиях участия в иностранных организациях, владеющих исключительными правами на объекты интеллектуальной собственности («**ИС**»), в том числе на программное обеспечение («**ПО**»), и реализующими его самостоятельно или через платформы-агрегаторы (App Store, Play market, Steam и иные). Основной вопрос клиентов Бюро связан с определением характера доходов КИК, полученных от указанной деятельности.

Согласно ст. 25.13 Налогового кодекса Российской Федерации («**НК РФ**») физические лица, являющиеся российскими налоговыми резидентами, могут быть признаны контролирующими лицами иностранных организаций, если в их отношении выполняется ряд перечисленных в ст. 25.13 НК РФ условий. В этом случае иностранная организация будет считаться контролируемой иностранной компанией («**КИК**»).

В соответствии с п. 2 ст. 25.15 НК РФ, прибыль, полученная КИК, учитывается при определении налоговых обязательств контролирующего лица. Следовательно, такая прибыль включается в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц.

Однако НК РФ содержит специальные положения в части расчета прибыли КИК, учитываемой для целей налогообложения. В частности, согласно пп. 4 п. 1 ст. 25.13-1 прибыль КИК может быть освобождена от налогообложения, если такая КИК является активной иностранной компанией в соответствии с пп. 4 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ («**активная КИК**»).

Активной КИК, согласно п. 3 ст. 25.13-1 НК РФ, признается иностранная организация, у которой доля пассивных доходов, указанных в п. 4 ст. 309.1 НК РФ («**пассивные доходы**»), за отчетный финансовый год составляет не более 20% в общей сумме доходов.

www.buzko.legal

При этом к пассивным доходам пп. 4 п. 4 ст. 309.1 НК РФ относит, в том числе, доходы от использования прав на объекты ИС и приводит перечень таких доходов в следующей формулировке:

«платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинематографические фильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания, использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса либо использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта».

Таким образом, в указанном подпункте прямо поименована только часть объектов, признаваемых результатами интеллектуальной деятельности в соответствии со ст. 1225 Гражданского кодекса Российской Федерации («ГК РФ»).

В частности, приведенный перечень не содержит указания на программы для электронных вычислительных машин, которые являются ПО.

В соответствии с пп. 12 п. 4 ст. 309.1 НК РФ пассивными также признаются иные доходы, аналогичные указанным в пп. 1-11 п.4 ст. 309.1 НК РФ, однако критериев определения таких доходов НК РФ не содержит. В описанной ситуации возникает правовая неопределенность и риск субъективного толкования положений ст. 309.1 НК РФ при определении характера дохода.

В настоящий момент отсутствуют разъяснения компетентных органов государственной власти по вопросу классификации дохода от реализации ПО. В связи с этим возникают сложности в надлежащем определении налоговых обязательств российских налоговых резидентов.

Ввиду наличия запросов в адрес Бюро, связанных с определением обязательств клиентов как контролирующих лиц КИК, действуя в интересах клиентов, на основании ст. 6.1 Федерального закона № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» от 31 мая 2002 года, а также в целях создания определенности в применении налогового законодательства прошу вас предоставить комментарии по обозначенным ниже вопросам.

I. Признается ли активным доход, полученный КИК в результате реализации ПО в сети Интернет на площадках-агрегаторах?

Ряд клиентов Бюро являются контролирующими лицами КИК, которые разрабатывают или владеют исключительными правами на ПО в виде программ, приложений, игр и реализуют такое ПО через площадки-агрегаторы (AppStore, Play Market, Steam и иные). С позиции российского гражданского права, в контексте ст. 1233 ГК РФ, такая реализация ПО фактически представляет собой предоставление или отчуждение права (лицензии) на использование ПО как объекта ИС.

Исходя из смысла п. 4 ст. 309.1 НК РФ, к пассивным доходам относятся доходы, не связанные с активной предпринимательской деятельностью КИК.

Согласно ст. 2 ГК РФ, отличительными признаками предпринимательской деятельности является ее направленность на систематическое получение прибыли и принятие рисков, связанных с ведением такой деятельности. Следовательно, указанная деятельность требует постоянного вовлечения ресурсов (финансовых, трудовых и материально-технических) и реализации тех или иных функций в целях получения прибыли.

При этом деятельность по предоставлению прав использования объектов ИС, перечисленных в пп. 4 п. 4 ст. 309.1 НК РФ, сама по себе не предполагает привлечения дополнительных ресурсов, принятие рисков, выполнение каких-либо функций со стороны правообладателя или последующее изменение и доработку объекта ИС. Указанный перечень включает объекты ИС (фильмы, патенты, товарные знаки и иное), которые создаются авторами единожды и представляют собой готовый продукт. Получение дохода в этом случае не требует ведения активной деятельности направленной на получение прибыли.

Напротив, процесс реализации ПО через площадки-агрегаторы подразумевает постоянное активное вовлечение ресурсов КИК, реализации дополнительного функционала, в том числе в виде систематической и регулярной доработки ПО (силами сотрудников КИК или привлеченных контрагентов), деятельности по продвижению ПО. Одновременно КИК несет риски, связанные с выполнением требований площадок-агрегаторов, обеспечением качества работы привлеченных контрагентов, оплачивает постоянные технические расходы на работу серверов, где размещается ПО, оказывает услуги поддержки, а также выполняет иные функции, необходимые для реализации ПО.

В этом случае речь идет о комплексе действий, предпринимаемых КИК в целях реализации ПО, что свидетельствует о ведении КИК активной предпринимательской деятельности, в рамках которой происходит реализация ПО и получение активного дохода.

Помимо этого, процесс реализации ПО не подразумевает обязательного использования конструкции лицензионного договора и может осуществляться на основании договора оказания услуг, предусмотренного ст. 779 ГК РФ. В рамках таких договоров конечным пользователям предоставляется исключительно доступ к функционалу ПО, при этом само ПО остается в полном распоряжении КИК. Таким образом, реализация ПО может осуществляться без предоставления права использования объектов ИС, а доход от такой деятельности также прямо не включается в перечень пассивных доходов.

Таким образом, по мнению Бюро, деятельность КИК по реализации ПО существенно отличается от иной деятельности, связанной с предоставлением прав использования объектов ИС. Указанных в пп.4 п.1 ст. 309.1 НК РФ. В связи с этим доход КИК от реализации ПО должен признаваться активным доходом для целей применения предусмотренных НК РФ правил КИК.

II. Признается ли активным доход, полученный КИК от продажи объектов ИС, включая фильмы, музыку, ПО без привлечения посредников (организаций, выступающих агентами или комиссионерами)?

Ряд наших клиентов сталкиваются с ситуацией, когда КИК, контролирующим лицом которой они являются, принадлежит исключительное право на объекты ИС в виде фильмов, музыкальных произведений и ПО. Копии таких объектов ИС реализуются КИК самостоятельно без привлечения посредников, в том числе через:

- продажу физических копий (дисков) и электронных копий посредством собственного интернет-сайта, администрируемого самой КИК;
- продажу физических копий (дисков) посредством интернет-сайтов для размещения объявлений (Avito.ru, Ebay.com и иные), администрируемых третьим лицом. При этом КИК самостоятельно размещает на таких сайтах объявления и устанавливает стоимость реализуемых копий объектов ИС через учетную запись (аккаунт), администрируемый самой КИК. Третье лицо оказывает исключительно услуги по предоставлению доступа к функционалу интернет-сайта;
- продажу физических копий (дисков) в офлайн-магазинах.

В рамках данной деятельности КИК не предоставляет покупателям копий объектов ИС какие-либо права на использование таких объектов ИС, соответственно, доход от деятельности по продаже копий объектов ИС не относится к пассивным доходам, перечисленным в п. 4 ст. 309.1 НК РФ.

Ввиду того, что для продажи копий объектов ИС КИК осуществляет активные действия, принимает на себя коммерческие риски, а также несет затраты временных, финансовых, трудовых и иных ресурсов, указанная деятельность имеет черты активной предпринимательской деятельности, следовательно, доход от нее не может квалифицироваться как пассивный.

III. Какими правилами и критериями следует оперировать контролирующему лицу КИК для определения дохода КИК от использования прав на объекты ИС в качестве активного или пассивного дохода?

* * *

Бузько Олег Анатольевич

Партнер Buzko Krasnov

www.buzko.legal

4

* * *

Приложение 6 - Европейские визы для фаундеров

Чтобы посмотреть перечень европейских виз для фаундеров, перейдите по этой ссылке:

https://docs.google.com/spreadsheets/d/1WPGLPf2tgsYIJ9nTcBQSGKE_L5Tzdax3ZjfnfkAT-rl/.

* * *

Контакты для связи

Настоящий документ подготовлен сотрудниками юридической фирмы Buzko Krasnov, которая оказывает услуги по российскому и американскому праву.

Мы надеемся, что этот путеводитель оказался для вас полезным. Если у вас остались вопросы, вы можете записаться на онлайн-консультацию на нашем сайте: <https://www.buzko.legal/ru>. Для оперативной связи вы можете написать одному из авторов на личную почту.



Роман Бузько
roman.buzko@buzko.legal



Евгений Краснов
evgeny.krasnov@buzko.legal

Обращаем ваше внимание, что настоящий документ является охраняемым объектом авторского права. Вы можете использовать его исключительно в своих личных целях, если вы приобрели его на нашем сайте. Любое распространение допускается только с письменного согласия авторов. Используются автоматизированные методы мониторинга и выявления нарушений исключительных прав.