

Контролируемая иностранная компания — офшорная компания: тождественность или автономность?

Аннотация. Принятый в рамках программы деофшоризации Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» повлек за собой рост числа доктринальных рассуждений относительно вышеуказанной отечественной программы, направленной на сокращение оттока капитала за рубеж, на борьбу против сокрытия доходов юридических лиц, выгодоприобретателями которых выступают российские резиденты, но которые формально зарегистрированы в офшорных зонах. Стоит отметить, что из-за названия программы, обозначенной Президентом РФ в конце 2013 г., рассматриваемый закон получил известность как «антиофшорный закон». Подобная формулировка спровоцировала формирование ошибочного мнения, что введенная данным законом конструкция «контролируемая иностранная компания» является синонимом термина «офшорная компания». В статье проанализированы доктринальные источники, раскрывающие понятие и сущность двух явлений (контролируемой иностранной компании и офшорной компании), детально изучены их легальные дефиниции. В статье даны не только характеристики обоих субъектов предпринимательства, но и черты, позволяющие проводить четкую грань между данными типами организаций. Таким образом, автор пришел к выводу об автономности рассматриваемых категорий компаний, но, несмотря на данный факт, все же указал три важных и существенных условия, соблюдение которых приводит к равнозначности контролируемой иностранной компании и офшорной компании.

Ключевые слова: деофшоризация; контролируемая иностранная компания; офшорная компания; отток капитала; налоговый резидент РФ; контролирующее лицо; офшорная зона; международное право; гражданское право; юриспруденция.

Для цитирования: Зыкова О. А. Контролируемая иностранная компания — офшорная компания: тождественность или автономность? // Актуальные проблемы российского права. — 2020. — Т. 15. — № 10. — С. 151—156. — DOI: 10.17803/1994-1471.2020.119.10.151-156.

© Зыкова О. А., 2020

* Зыкова Ольга Андреевна, соискатель ученой степени кандидата юридических наук Новосибирского национального исследовательского государственного университета
ул. Пирогова, д. 1, г. Новосибирск, Россия, 630090
bubenova90@mail.ru

A Controlled Foreign Company — Offshore Company: Identity or Autonomy?

Olga A. Zykova, Cand. Sci. (Law) Applicant, Novosibirsk National State University
ul. Pirogova, d. 1, Novosibirsk, Russia, 630090
bubenova90@mail.ru

Abstract. The Federal Law of November 24, 2014 No. 376-FZ "On Amendments to Parts One and Two of the Tax Code of the Russian Federation (with regard to taxation of profits of controlled foreign companies and foreign organizations proceeds)" adopted in the framework of the deoffshorization program caused the increase in the doctrinal discussions of this program. It aimed at reducing the outflow of capital abroad, to fight against the concealment of the proceeds of legal entities whose beneficiaries are Russian residents formally registered in offshore zones. It is worth noting that due to the name of the program, designated by the President of the Russian Federation at the end of 2013, the law in question became known as the "anti-offshore law". Such a wording provoked the formation of an erroneous opinion that the construction "controlled foreign company" introduced by this law is synonymous with the term "offshore company". The paper analyzes the doctrinal sources that reveal the concept and essence of the two phenomena (controlled by a foreign company and an offshore company), and scrutinizes their legal definitions. The paper provides not only the characteristics of both business entities, but also the features that make it possible to draw a clear line between these types of organizations. Thus, the author concludes that the companies under consideration have some autonomy, but, despite this fact, she still notes three important and significant conditions, the observance of which leads to the equivalence of a controlled foreign company and an offshore company.

Keywords: deoffshorization; controlled foreign company; offshore company; capital outflow; tax resident of the Russian Federation; controlling person; offshore zone; international law; civil law; jurisprudence.

Cite as: Zykova OA. Kontroliruemaya inostrannaya kompaniya — ofshornaya kompaniya: tozhdestvennost ili avtonomnost? [A Controlled Foreign Company — Offshore Company: Identity or Autonomy?]. *Aktualnye problemy rossiyskogo prava*. 2020;15(10):151-156. DOI: 10.17803/1994-1471.2020.119.10.151-156. (In Russ., abstract in Eng.).

Вторую половину 2014 г. можно охарактеризовать как переломный и подрывающий момент в отношении офшорного бизнеса. Данная ситуация была вызвана принятием Федерального закона от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)»¹. Стоит отметить, что в рамках данного источника права легально был закреплен новый для российского права

термин — «контролируемые иностранные компании», под которым понимается иностранная компания, контролируемая российским резидентом-налогоплательщиком.

Нельзя не обратить внимание, что Закон № 376-ФЗ был утвержден Государственной Думой РФ в рамках программы, ориентированной на деофшоризацию экономики², вследствие чего он получил название «антиофшорный закон»³. Так, в качестве примера можно отметить работы Р. А. Иксанова⁴ (совместно с А. С. Мурзаковой и Ю. И. Черновой), В. А. Де-

¹ СЗ РФ. 2014. № 48. Ст. 6657.

² Послание Президента РФ Владимира Путина Федеральному Собранию от 12.12.2013 // Рос. газета. 2013. 13 дек.

³ Панов Ф. Ю. Правовое регулирование контролируемых иностранных компаний в России // Молодежь третьего тысячелетия : сборник научных статей / Омский государственный университет им. Ф. М. Достоевского. Омск, 2017. С. 1040—1041.

⁴ Иксанов Р. А., Мурзакова А. С., Чернова Ю. И. Изменения в антиофшорном законодательстве // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2019. С. 109.

мина⁵, И. В. Гашенко⁶ (совместно с Ю. С. Зимой и Б. В. Черским), которые применяют подобное название закона в рамках своих научных работ. Такая тенденция создала мнение о том, что термин «контролируемая иностранная компания» является неким заменителем, синонимом лингвистической конструкции «офшорная компания». Именно поэтому представляется необходимым и актуальным провести сравнительный анализ двух вышеуказанных явлений с позиции их легальной дефиниции и сущности, который позволил бы сделать вывод об идентичности подобных субъектов предпринимательской деятельности или об их автономности друг от друга.

Изначально сто́ит рассмотреть дефиницию термина «офшорная компания», представленную отечественным законодательством, которая практически полностью совпадает с определениями, предложенными в доктринальных источниках. Так, согласно ст. 3 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»⁷ под офшорной компанией сто́ит понимать юридическое лицо, местом регистрации которого является государство или территория, включенные в утверждаемый в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ⁸ перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансо-

вых операций (офшорные зоны) в отношении юридических лиц.

Если затронуть теоретические рассуждения относительно понятия термина «офшорная компания», то можно смело утверждать, что все они основаны на сходных взглядах и суждениях. Так, в качестве примера можно отметить работы таких авторов, как М. М. Богуславский⁹, Л. П. Ануфриева¹⁰, А. Р. Горбунов¹¹, С. А. Басова совместно с С. Н. Асокиной¹², которые резюмировали следующее: офшорная компания — это юридическое лицо, зарегистрированное в офшорной юрисдикции (офшорной зоне), фактически осуществляющее свою деятельность за ее пределами, но при этом использующее все преференциальные условия в виде отсутствия налогообложения и высокого уровня конфиденциальности финансовых операций компании.

Таким образом, исходя из доктринального и легального определений термина «офшорная компания», представляется возможным выделить следующие основные отличительные черты данного субъекта предпринимательства: а) это иностранная организация; б) компания регистрируется строго в рамках офшорной зоны; в) ведение деятельности осуществляется на всех преференциальных условиях, которые предусмотрены офшорными юрисдикциями (низкий уровень налогообложения или же его отсутствие, режим конфиденциальности относительно финансовой деятельности компании и ее бенефициарных владельцев). Немаловажным является тот факт, что вышеуказанные характер-

⁵ Дёмин В. А. Деофшоризация российской экономики: экономико-правовые аспекты // Юридическая мысль. 2015. № 1 (87). С. 26—28.

⁶ Гашенко И. В., Зима Ю. С., Черский Б. В. К вопросу о налоговом регулировании контролируемых иностранных компаний в России // Актуальные направления фундаментальных и прикладных исследований : материалы XIV Международной научно-практической конференции. CreateSpace, 2017. С. 124—125.

⁷ СЗ РФ. 2013. № 14. Ст. 1652.

⁸ Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

⁹ Богуславский М. М. Международное частное право : учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М. : Юристъ, 2002. С. 175—189.

¹⁰ Ануфриева Л. П. Международное частное право : в 3 т. М. : Бек, 2002. Т. 2. С. 65.

¹¹ Соколов И. Б. Теоретические аспекты офшорного бизнеса // Вестник МГТУ. 1999. Т. 2. Вып. 2. С. 21.

¹² Басова С. А., Асокина Н. В. Офшоризация как закономерность глобализации и ее воздействие на экономику России : монография. Новосибирск : Изд-во СО РАН, 2010. С. 15—56.

ные особенности рассматриваемого типа организации лишь в совокупности позволяют приобрести статус офшорной компании и отличать ее от иных видов коммерческих предприятий. Таким образом, они являются определяющими критериями в вопросе установления юридического статуса и сущности субъекта предпринимательской деятельности.

Представив детальный анализ дефиниции термина «офшорная компания» и сущности данного явления, сто́ит также рассмотреть понятие «контролируемая иностранная компания». Поскольку оно сформировалось в рамках российского законодательства относительно давно (около пяти лет назад), на сегодняшний момент имеется также достаточно большое количество доктринальных рассуждений о данном субъекте предпринимательства. Так, можно отметить работы Л. Н. Старженецкой¹³, К. И. Пермикина¹⁴, А. А. Шахалева¹⁵. Приняв во внимание теоретические исследования и правовую установку дефиниции термина «контролируемые иностранные компании», можно смело утверждать о наличии консенсуса в части раскрытия его понятия и сущности. Таким образом, согласно научным выводам и ст. 25.13 НК РФ под контролируемой иностранной компанией понимается иностранная организация (юридическое лицо), деятельность которой регулируется (контролируется) физическим или юридическим лицом — резидентом РФ, который, в свою очередь, владеет долей в самой организации в размере 25 % или же в размере 10 % (если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ, в этой организации составляет более 50 %).

Весьма любопытным будет рассмотрение судебного прецедента, в рамках которого суд, несмотря на наличие основных акционеров ЗАО «Международный промышленный банк»

в виде девяти российских юридических лиц, все же устанавливает факт контроля деятельности финансовой организации со стороны физического лица — С. В. Пугачева, который, в свою очередь, отрицал свою причастность. Однако суд обратил особое внимание на ряд существенных эпизодов, подтверждающих его непосредственное участие в деятельности компании. Таковыми являются: свидетельские показания работников банка, факты проведения С. В. Пугачевым собеседований при приеме на работу новых сотрудников. Помимо прочего, он требовал уведомлять о состоянии дел в банке, в частности относительно минимизации кредитного риска банка, регулировал размер вознаграждения работников банка, принимал участие в переговорах от имени банка и позиционировал себя как бенефициар банка. В итоге суд пришел к выводу, что С. В. Пугачев напрямую осуществлял контроль за деятельностью общества, даже несмотря на то, что не являлся его фактическим акционером (учредителем). Таким образом, суд признал С. В. Пугачева контролирующим лицом компании¹⁶.

Исходя из данной судебной практики, можно сделать вывод, что орган правосудия для присвоения статуса «контролирующее лицо» вправе опираться не только на фактическое владение долями (акциями) общества, но и на иные обстоятельства, указывающие на прямую зависимость деятельности организации от решений отдельного физического (юридического) лица.

Поскольку изначально задачей настоящего исследования было проведение сравнительного анализа понятия и сущности терминов «офшорная компания» и «контролируемая иностранная компания», сто́ит обратить внимание на следующие факты.

1. Исходя из представленных выше рассуждений, можно заметить, что определение тер-

¹³ Старженецкая Л. Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний : опыт зарубежных стран и России : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2016. С. 4—8.

¹⁴ Пермикин К. И. Правовой режим контролируемых иностранных компаний в России (в целях налогообложения прибыли) // Евразийский юридический журнал. 2018. № 6 (121). С. 124—125.

¹⁵ Шахалева А. А. Контролируемые иностранные компании. Новелла российского налогового права как результат правовой глобализации // Устойчивое развитие науки и образования. 2017. № 11. С. 147—149.

¹⁶ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 24.06.2015 № 09АП-24715/2015, 09АП-22993/2015, 09АП-22353/2015 по делу № А40-119763/10 // СПС «КонсультантПлюс».

мина «контролируемая иностранная компания» содержит в себе указание на статус иностранной организации, который формирует категоричный вывод о регистрации компании за пределами России. Легальная дефиниция термина «офшорная компания» включает в себя аналогичную характеристику, фундаментом которой является факт учреждения организации за границей.

Но помимо вышеуказанной единственной сходной черты, представляется возможным выделить и существенное различие, позволяющее сделать вывод о неравенстве изучаемых явлений.

2. Для приобретения статуса контролируемой иностранной компании необходимо присутствие контролирующего лица, которое, в свою очередь, является резидентом Российской Федерации. Отечественным законодательством установлено, что таким контролирующим лицом может быть как физическое, так и юридическое лицо, при этом оно должно обладать конкретной долей в организации, прописанной в п. 3 ст. 25.13 НК РФ. В легальной дефиниции офшорной компании отсутствует уточнение относительно наличия контролирующего лица. Именно поэтому можно сделать вывод, что для получения статуса «офшорная компания» юридическое лицо может обладать любым количеством контролирующих лиц (акционеров, учредителей), обладающих каким-либо размером доли в уставном капитале (акций), причем их национальная принадлежность также неважна.

3. Контролируемая иностранная компания может быть зарегистрирована в любой стране (главное — не в России). Юридическое лицо, желающее включить себя в список офшорных компаний, обязательно должно пройти регистрацию в рамках офшорных зон, утвержденных

приказом Минфина РФ от 13.11.2007 № 108н «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)»¹⁷.

Анализ законодательной основы, доктринальных рассуждений позволяет сделать ряд умозаключений и логических (обоснованных) выводов:

- а) относительно отдельной организации можно смело утверждать, что она является как контролируемой иностранной компанией, так и офшорной компанией одновременно, лишь при условии, что данное юридическое лицо включает в себя обязательно все три следующих элемента:
 - а.1) зарегистрировано на территории офшорной зоны;
 - а.2) учредитель (акционер) компании является резидентом РФ;
 - а.3) учредитель (акционер) компании владеет долей в 25 % и более (или же 10 % и более, но при этом имеются иные соучредители — также резиденты РФ, обладающие 50 % доли и более);
- б) во всех иных случаях, когда в характеристике юридического лица отсутствует хотя бы один из трех перечисленных выше элементов, компания будет либо контролируемой иностранной компанией, либо офшорной компаний. Вследствие этого можно смело резюмировать, что понятия «контролируемая иностранная компания» и «офшорная компания» не являются синонимами, они не тождественны. Это совершенно разные, автономные категории субъектов предпринимательской деятельности.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Ануфриева Л. П. Международное частное право : в 3 т. — М. : Бек, 2002. — Т. 2. — 656 с.
2. Басова С. А., Осокина Н. В. Офшоризация как закономерность глобализации и ее воздействие на экономику России : монография. — Новосибирск : Изд-во СО РАН, 2010. — 224 с.
3. Богуславский М. М. Международное частное право : учебник. — 4-е изд., перераб. и доп. — М. : Юристъ, 2002. — 462 с.

¹⁷ Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2007. № 50.

4. *Гашенко И. В., Зима Ю. С., Черский Б. В.* К вопросу о налоговом регулировании контролируемых иностранных компаний в России // Актуальные направления фундаментальных и прикладных исследований : материалы XIV Международной научно-практической конференции. — CreateSpace, 2017. — С. 124—128.
5. *Дёмин В. А.* Деофшоризация российской экономики: экономико-правовые аспекты // Юридическая мысль. — 2015. — № 1 (87). — С. 19—28.
6. *Иксанов Р. А., Мурзакова А. С., Чернова Ю. И.* Изменения в антиофшорном законодательстве // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. — 2019. — С. 108—110.
7. *Панов Ф. Ю.* Правовое регулирование контролируемых иностранных компаний в России // Молодежь третьего тысячелетия : сборник научных статей / Омский государственный университет имени Ф. М. Достоевского. — Омск, 2017. — С. 1040—1045.
8. *Пермикин К. И.* Правовой режим контролируемых иностранных компаний в России (в целях налогообложения прибыли) // Евразийский юридический журнал. — 2018. — № 6 (121). — С. 224—227.
9. *Соколов И. Б.,* Теоретические аспекты офшорного бизнеса // Вестник МГТУ. — 1999. — Т. 2, вып. 2. — С. 19—36.
10. *Старженецкая Л. Н.* Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний : опыт зарубежных стран и России : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2016. — 34 с.
11. *Шихалева А. А.* Контролируемые иностранные компании. Новелла российского налогового права как результат правовой глобализации // Устойчивое развитие науки и образования. — 2017. — № 11. — С. 147—151.

Материал поступил в редакцию 14 ноября 2019 г.

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Anufrieva L. P. *Mezhdunarodnoe chastnoe pravo* : v 3 t. — M. : Bek, 2002. — Т. 2. — 656 s.
2. *Basova S. A., Osokina N. V.* Ofshorizaciya kak zakonomernost' globalizacii i ee vozdejstvie na ekonomiku Rossii : monografiya. — Novosibirsk : Izd-vo SO RAN, 2010. — 224 s.
3. *Boguslavskij M. M.* *Mezhdunarodnoe chastnoe pravo* : uchebnik. — 4-e izd., pererab. i dop. — M. : Yurist", 2002. — 462 s.
4. *Gashenko I. V., Zima Yu. S., Cherskij B. V.* K voprosu o nalogovom regulirovanii kontroliruemyh inostrannyh kompanij v Rossii // Aktual'nye napravleniya fundamental'nyh i prikladnyh issledovanij : materialy XIV Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferencii. — CreateSpace, 2017. — S. 124—128.
5. *Dyomin V. A.* Deofshorizaciya rossijskoj ekonomiki: ekonomiko-pravovye aspekty // Yuridicheskaya mysl'. — 2015. — № 1 (87). — S. 19—28.
6. *Iksanov R. A., Murzakova A. S., Chernova Yu. I.* Izmeneniya v antiofshornom zakonodatel'stve // Mezhdunarodnyj zhurnal gumanitarnyh i estestvennyh nauk. — 2019. — S. 108—110.
7. *Panov F. Yu.* Pravovoe regulirovanie kontroliruemyh inostrannyh kompanij v Rossii // Molodezh' tret'ego tysyacheletiya : sbornik nauchnyh statej / Omskij gosudarstvennyj universitet imeni F. M. Dostoevskogo. — Omsk, 2017. — S. 1040—1045.
8. *Permikin K. I.* Pravovoj rezhim kontroliruemyh inostrannyh kompanij v Rossii (v celyah nalogooblozheniya pribyli) // Evrazijskij yuridicheskij zhurnal. — 2018. — № 6 (121). — S. 224—227.
9. *Sokolov I. B.,* Teoreticheskie aspekty ofshornogo biznesa // Vestnik MGTU. — 1999. — Т. 2, вып. 2. — С. 19—36.
10. *Starzheneckaya L. N.* Pravovoe regulirovanie nalogooblozheniya kontroliruemyh inostrannyh kompanij : opyt zarubezhnyh stran i Rossii : avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2016. — 34 s.
11. *Shihaleva A. A.* Kontroliruemye inostrannye kompanii. Novella rossijskogo nalogovogo prava kak rezul'tat pravovoj globalizacii // Ustojchivoe razvitie nauki i obrazovaniya. — 2017. — № 11. — S. 147—151.