

Письмо Федеральной налоговой службы от 28 апреля 2022 г. N ШЮ-4-13/5217@

"Об условиях применения гарантий в отношении участников программы добровольного декларирования ("амнистии капитала") в части КИК"

Федеральная налоговая служба в целях реализации территориальными налоговыми органами главы 3.4 "Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица" Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) с учетом применения гарантий, предусмотренных Федеральным законом от 08.06.2015 N 140-ФЗ "О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" (далее - Закон N 140-ФЗ), в отношении налогоплательщиков - физических лиц, представивших специальную декларацию в соответствии с Законом N 140-ФЗ (далее - декларант, налогоплательщик), а также в целях предупреждения формирования негативной судебной практики сообщает следующее.

В отношении декларантов, являющихся контролирующими лицами контролируемых иностранных компаний (далее - КИК) в соответствии с нормами статьи 25.13 Кодекса, законодательством Российской Федерации предусмотрены следующие особенности в части исполнения налоговых обязательств:

- 1) Освобождение от ответственности за налоговые правонарушения.

Нормами Кодекса и Закона N 140-ФЗ предусматривается освобождение от ответственности за налоговые правонарушения для налогоплательщиков, представивших специальную декларацию, при условии, если эти правонарушения связаны с приобретением (формированием источников приобретения), использованием либо распоряжением имуществом и (или) КИК, информация о которых содержится в специальной декларации (пункт 3 части 1 статьи 4 Закона N 140-ФЗ, пункт 2 статьи 109 Кодекса).

При этом гарантии, предусмотренные Законом N 140-ФЗ, предоставляются в отношении деяний, совершенных в установленные данной частью сроки, в частности, до 1 января 2022 года - при представлении декларации в ходе четвертого этапа декларирования (часть 13 статьи 4 Закона N 140-ФЗ).

В соответствии с частью 1 статьи 3 Закона N 140-ФЗ для предоставления гарантий декларант должен являться собственником (владельцем) иностранной организации, контролирующим лицом иностранной компании на дату представления специальной декларации. Для предоставления освобождения от ответственности за налоговые правонарушения в отношении декларанта, являющегося контролирующим лицом КИК, необходимо выполнение всех условий гарантий, предусмотренных Законом N 140-ФЗ. Подробнее порядок проведения анализа выполнения условий гарантий изложен в письме ФНС России от 10.09.2021 N ШЮ-4-13/12901@.

Одновременно ФНС России обращает внимание, что в рамках четвертого этапа декларирования отсутствует условие о необходимости регистрации КИК в качестве международной компании в порядке редомициляции в соответствии с Федеральным законом от 03.08.2018 N 290-ФЗ "О международных компаниях и международных фондах" для получения декларантом предусмотренных гарантий.

На основании изложенного в случае выполнения декларантом условий для предоставления гарантий, установленных Законом 140-ФЗ, такой декларант, являющийся контролирующим лицом КИК, освобождается от ответственности, в частности, за следующие налоговые правонарушения:

- непредставление налоговой декларации (статья 119 НК РФ);

- неуплата или неполная уплата сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли КИК (статья 129.5 НК РФ);

- неправомерное непредставление в установленный срок уведомления о КИК или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о КИК, содержащего недостоверные сведения (пункт 1 статьи 129.6 Кодекса);

- неправомерное непредставление в установленный срок уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения (пункт 2 статьи 129.6 Кодекса);

- непредставление налоговому органу документов, подтверждающих размер прибыли (убытка) КИК, в срок, установленный пунктом 5 статьи 25.15 Кодекса, либо представление таких документов с заведомо недостоверными сведениями (пункт 1.1 статьи 126 Кодекса).

Вместе с тем территориальному налоговому органу следует учитывать, что положения Закона 140-ФЗ не содержат условий о представлении уведомлений о КИК и уведомлений об участии в иностранных организациях совместно со специальной декларацией для целей получения гарантий декларантом. Следовательно, декларант не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного статьей 129.6 Кодекса, при выполнении условий для предоставления гарантий, установленных Законом N 140-ФЗ, независимо от наличия факта представления уведомлений вместе со специальной декларацией.

В соответствии с пунктом 3 части 8 статьи 4 Закона N 140-ФЗ гарантии, в части освобождения лица от ответственности за налоговые правонарушения предоставляются, если на дату представления декларации в отношении лица не начато производство по делу о соответствующем налоговом правонарушении и (или) не была начата выездная налоговая проверка.

Таким образом, освобождение от налоговой ответственности, предусмотренной статьей 129.6 Кодекса, применяется к декларанту, не представившему соответствующие уведомления вместе со специальной декларацией, в случае если в отношении такого декларанта не начато делопроизводство о налоговом правонарушении в порядке статьи 101.4 Кодекса, а именно, не вынесен акт о привлечении лица к ответственности.

2) Представление уведомлений вместе со специальной декларацией.

Помимо положений Закона N 140-ФЗ и пункта 2 статьи 109 Кодекса для декларантов предусмотрены специальные положения пункта 3.1 статьи 25.14 Кодекса, согласно которым уведомление о КИК и уведомление об участии в иностранных организациях не считаются представленным с нарушением срока, установленного пунктами 2 и 3 статьи 25.14 Кодекса, в случае если такие уведомления были представлены вместе со специальной декларацией, представленной в соответствии с Законом N 140-ФЗ, и информация о таких иностранных организациях и (или) КИК содержится в этой специальной декларации.

Одновременно в связи с тем, что положения пункта 3.1 статьи 25.14 Кодекса не входят в перечень гарантий, предусмотренных Законом N 140-ФЗ, выполнение положений Закона N 140-ФЗ в части условий для выполнения гарантий не применимы в случаях, указанных в пункте 3.1 статьи 25.14 Кодекса.

Таким образом, в случае соблюдения условий, указанных в пункте 3.1 статьи 25.14 Кодекса, то есть при представлении уведомления вместе со специальной декларацией, представленной в соответствии с Законом N 140-ФЗ, и отражении иностранной организации и (или) КИК в такой специальной декларации, такое уведомление считается представленным без нарушения установленного законодательством срока, не зависимо от периода совершения налогового правонарушения. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина России от 23.10.2019 N 03-12-12/2/81345.

Кроме того, учитывая, что в отношении пункта 3.1 статьи 25.14 Кодекса не подлежат применению положения Закона N 140-ФЗ, указанные положения применяются без учета пункта 3 части 8 статьи 4 Закона N 140-ФЗ о неприменении гарантий при условии наличия начатого делопроизводства о налоговом правонарушении или открытой выездной налоговой проверки.

Таким образом, в случае если уведомление о КИК или уведомление об участии в иностранных организациях представлено вместе со специальной декларацией, представленной в соответствии с Законом N 140-ФЗ, и информация о таких иностранных организациях и (или) КИК содержится в этой специальной декларации, такие уведомления считаются представленными без нарушения установленного срока независимо от выполнения условий гарантий, установленных Законом N 140-ФЗ. Следовательно, в указанном случае не возникает налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена статьей 129.6 Кодекса, при условии, что специальная декларация представлена до подтверждения факта совершения налогового правонарушения, то есть до вступления в силу соответствующего решения налогового органа. Аналогичная позиция изложена в письме Минфина России от 05.10.2018 N 03-04-07/72096, направленном в адрес ФНС России.

Руководителям (исполняющим обязанности руководителя) управлений Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации довести настоящее письмо до нижестоящих налоговых органов и обеспечить его применение.

Действительный государственный советник

Российской Федерации 3 класса

Ю.В. Шепелева