

Ключевые для бизнеса изменения в налоговом законодательстве, принятые в 2014 году

В 2014 году Торгово-промышленная палата РФ осуществляла сопровождение ряда значимых для бизнеса федеральных налоговых законов, инициировала предложения по поправкам к ним.

Так, с 1 января 2014 года вступили в силу положения, направленные на стимулирование реализации региональных инвестиционных проектов на территориях Дальневосточного федерального округа и отдельных субъектов Российской Федерации. Введено понятие регионального инвестиционного проекта – это инвестиционный проект, целью которого является производство товаров, и который должен удовлетворять соответствующим требованиям. Налогоплательщик - участник регионального инвестиционного проекта при условии, что доходы от реализации товаров, произведенных в результате реализации регионального инвестиционного проекта, составляют не менее 90 процентов всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, вправе применять к налоговой базе пониженные налоговые ставки:

по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, 0 процентов в течение 10 лет;

по налогу, подлежащему зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, не более 10 процентов в течение 5 лет и не менее 10 процентов в течение следующих 5 лет. Указанные налоговые преференции будут действовать до 1 января 2029 года независимо от даты включения организации в реестр участников региональных инвестиционных проектов.

Кроме того, был уточнен порядок налогообложения и выполнения функций налогового агента российскими организациями в отношении выплат по еврооблигациям по выпускам с 1 января 2014 года - исчисление и удержание суммы налога с процентных доходов иностранных организаций, выплачиваемых по российским еврооблигациям, не производится.

Другим Законом был установлен порядок, в соответствии с которым доходы (расходы) по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, также как и доходы (расходы) по биржевым финансовым инструментам срочных сделок, будут включаться в общую налоговую базу по налогу на прибыль организаций;

В текущем году при активном участии ТПП РФ принят федеральный закон, направленный на упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом. Это позволило уменьшить административную нагрузку на бизнес, сократить издержки налогоплательщиков, связанные с исполнением обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций и других налогов.

С 1 января 2014 года предусмотрен ряд налоговых преференций по основным видам налогов, в том числе НДС, а также освобождение от уплаты вывозной таможенной пошлины, в отношении углеводородного сырья, добытого на морских месторождениях, для организаций, осуществляющих разработку новых морских месторождений углеводородного сырья, в том числе на Каспийском море. Введен понижающий коэффициент к НДС, характеризующий степень сложности добычи нефти трудноизвлекаемых запасов нефти.

В 2014 году также был принят ряд важных для бизнеса поправок в Налоговый кодекс РФ, которые вступают в силу с 2015 года, среди них следует особенно отметить следующие.

Федеральный закон №244-ФЗ «О внесении изменений в статьи 346.43 и 346.45 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», наделяющий субъектов Российской Федерации дополнительными полномочиями в сфере регулирования патентной системы налогообложения, в частности предоставляет регионам право устанавливать размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода в зависимости места ведения деятельности на территории субъекта РФ. Палата осуществляла сопровождение данного Закона на всех стадиях рассмотрения.

В Федеральном законе № 238-ФЗ «О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и статью 12 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» учтено важное для бизнеса предложение Палаты, предоставляющее возможность поэтапного восстановления НДС, принятого к вычету по оплате (частичной оплате), перечисленной в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг). В Законе также учтены поправки, инициированные Палатой ко второму чтению, которые, в частности, предусматривают возможность выставлять первичные счета-фактуры с учетом измененной стоимости, произошедшей до окончания календарного месяца, за который выставляется данный счет-фактура, уточняют место реализации работ (услуг), оказываемые зарубежным филиалом (представительством) российской организации.

Кроме того, был принят Федеральный закон № 139-ФЗ «О внесении изменения в статью 25-8 части первой Налогового кодекса Российской Федерации», расширяющий территорию применения льготного режима налогообложения по налогу на прибыль организаций для участников инвестиционных проектов на Республику Хакасия и Красноярский край, что предполагает повышение привлекательности инвести-

ционного климата указанных территорий. Аналогичное предложение вносилось Палатой в качестве поправок еще в 2013 году.

Среди важных принятых изменений в области налогового администрирования необходимо выделить следующие:

- введение универсальных требований к использованию института банковской гарантии в налоговых правоотношениях;
- введение обязанности банков информировать налоговые органы об открытых счетах физических лиц и обязанности банков предоставлять сведения по таким счетам;
- введение возможности для налогового органа направлять запросы налогоплательщику по электронным каналам связи и установление возможности приостановления операций по счетам налогоплательщика при отсутствии ответа на такие запросы;
- введение обязанности представлять декларации по налогу на добавленную стоимость в электронном виде, а также обязанности представлять книгу учета счетов-фактур в электронном виде вместе с налоговой декларацией по НДС.

Отдельные из указанных поправок предусмотрены Дорожной картой АСИ «Совершенствование налогового администрирования» (принята в феврале 2014 года), активное участие в разработке и реализации которой принимает ТПП России.

Вместе с тем, ряд внесенных в текущем году изменений в НК РФ можно охарактеризовать, как ухудшающих положение бизнеса. Так, Федеральным законом от 02.04.2014 года № 52-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты РФ» предусмотрена обязанность для предпринимателей, использующих специальные налоговые режимы – упрощенную систему налогообложения и единый налог на вмененный доход, уплачивать налог на имущество организаций в отношении объектов недвижимости, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость. В большинстве случаев это субъекты малого предпринимательства.

Понимая необходимость реализации основных направлений налоговой политики, пополнения бюджетов всех уровней, ТПП РФ и предприниматели страны высказывают серьезные и обоснованные опасения по поводу возможных последствий этих решений, особенно в условиях непростой экономической ситуации для бизнеса в целом.

По оценкам экспертного сообщества налог на имущество организаций возрастет в разы. Так, данные проведенного ТПП РФ в 2014 году опроса предпринимателей по увеличению налога на имущество организаций показывают, что в некоторых случаях объем налоговой нагрузки к концу 2016 года вырастет в 7-10 раз по сравнению с 2013 годом, составляя для отдельных компаний сумму более 1,5 миллионов рублей.

Это может повлечь за собой ухудшение экономических показателей бизнеса, усилит «теневой» сектор, возможно, создаст условия для повторения ситуации 2013 года, связанной с массовой ликвидацией индивидуальных предпринимателей.

В связи с тем, что поправки в Налоговый кодекс Российской Федерации вступят в силу с 1 января 2015 года, предлагаем Минфину РФ с участием ТПП РФ и бизнеса дополнительно проработать все последствия реализации норм Закона и найти компромиссное решение по данному вопросу.

Налоговая нагрузка на бизнес в 2014 году.

Непростые налоговые решения: повысить, зафиксировать, понизить?

ТПП России и объединяемый ею бизнес оценивает совокупный уровень налоговой нагрузки в стране с учетом так называемых неналоговых платежей (утилизационный сбор, сбор от продажи записывающей аппаратуры и чистых аудио- и видеоносителей) весьма значительным в размере более 40%.

По расчетам Минфина РФ уровень налоговой нагрузки в РФ составляет порядка 34,99% к ВВП. При этом, по данным ведомства, уровень нагрузки без учета нефтегазовых доходов составляет порядка 22-24 процентов к ВВП, что на 11 % ниже среднего значения по странам ОЭСР.

К слову именно уровень налоговой нагрузки в странах ОЭСР ежегодно Минфином РФ для определения налоговой нагрузки в РФ берется в расчет среднеарифметическая нагрузка в странах ОЭСР. Нагрузка в указанных странах ежегодно колеблется примерно от 32 до 35 процентов (в Португалии – 32,48%, Великобритании – 35%, Испании – 32% и т.д.).

Полагаем, что при расчете уровня налоговой нагрузки в России нам нужно, в первую очередь, ориентироваться на страны, которые, как и Россия, экспортируют сырье (в первую очередь, Канаду и Австралию) и имеют схожую с нами структуру экономики. В указанных государствах уровень нагрузки на бизнес существенно меньше (в Канаде – 30%, Австралии – 26%).

Кроме того, следует принимать во внимание совокупную фискальную нагрузку на бизнес, включающую высокие страховые взносы, и пр.

В Китае, который на ближайшие годы будет нашим стратегическим партнером, по разным оценкам уровень налоговой нагрузки составляет порядка 24-26 процентов. В Казахстане, в котором сейчас наблюдается очередная массовая волна перерегистрации российских фирм, налоговая нагрузка также значительно ниже, а тариф страховых взносов составляет 11 процентов (в РФ – 34%).

В условиях внешних санкций, дефиците бюджета и пр., безусловно, налоговую нагрузку на бизнес будут стремиться повысить. Это объективная реальность.

Однако необходимо детально обсуждать в каких сегментах экономики, отраслях есть некоторые ресурсы для увеличения налогов, а в каких «лимит уже исчерпан». Очевидно, что налогообложение малого и среднего бизнеса необходимо оставить на существующем уровне, дифференцировать налогообложение промышленных, инновационных предприятий и пр. Необходимо также избежать увеличения налоговой нагрузки на отечественных сельскохозяйственных товаропроизводителей, а может быть и предоставить им дополнительные льготы, снять административные барьеры по пути на рынки сбыта.

ТПП РФ полагает, что дополнительные источники доходов можно было бы изыскать путем выявления резервов действующей налоговой системы. То есть улучшения администрирования налогов, искоренения случаев «потерь» бюджетных доходов, увеличения неналоговых доходов от эффективной приватизации, введения жестких законодательных мер в отношении незаконного вывода капиталов за границу и др.

Кроме того, одним из возможных вариантов пополнения бюджетов целесообразно рассматривать использование средств Резервного фонда. Последний, хотя и предназначен для снижения рисков для экономики от понижения цен на нефть, но мог бы в исключительных случаях частично использоваться на текущие расходы бюджета.

Также альтернативой существенного повышения налогов могло бы стать сокращение неэффективных государственных расходов. Доходы от приватизации также можно рассматривать как один из источников пополнения федерального бюджета.

Еще один возможный источник пополнения бюджета – ревизия налоговых льгот. Такая работа ведется Счетной палатой, Минфином, МЭР при участии ТПП РФ. Так, по данным Счетной палаты РФ, из 128 действующих налоговых преференций по 117 какая-либо результативность применения не наблюдается. Важно довести эту работу до конца и понять, отмена каких налоговых льгот ударит по бизнесу, а от каких безболезненно можно отказаться.

Полагаем, что участие бизнеса в такой работе позволит применять взвешенные подходы к решению вопросов об отмене тех или иных налоговых преференций. На наш взгляд, в процессе такой «ревизии» важно, не отказываясь от эффективных, реально «работающих» на экономику и производство льгот, предложить также дополнительные инструменты налогового стимулирования.

Непростая ситуация в российской экономике, дефицит бюджета, внешние санкции, к сожалению, не позволяют зафиксировать налоговую нагрузку на существующем уровне. Поэтому определенное повышение налогов в перспективе, думается, неизбежно.

Повышение НДС до 20% могло бы привести к дальнейшей неконкурентоспособности российских товаров на рынке, росту цен (инфляции), росту стоимости кредита, снижению покупательской способности, росту нелегальной торговли по подакцизным товарам (в том числе, рост контрабанды из стран-членов Таможенного Союза вследствие роста разницы цен между Россией и Казахстаном с Белоруссией) и др.

А также произошло бы:

- снижение платежеспособности контрагентов;
- увеличение теневого сектора экономики;
- сокращение инвестиционных программ предприятий;
- повышение тарифов на электроэнергию;
- сокращение налогооблагаемой базы по прибыли.

Введение регионального налога с продаж 3%-5%. Если ввести налог с продаж, то продажи, упадут, либо этот налог придется платить компаниям за счет собственных средств, т.е. не повышая цены на услуги для покупателей. Это значит, что прибыль компаний и налог на прибыль уменьшатся. Либо если переложить на покупателя данную нагрузку, то произойдет повсеместное увеличение цен на все товары и услуги, а значит, уровень жизни упадет.

Введение данного налога негативно сказалось бы на развитии регионов и затормозит развитие страны.

Кроме того могло бы произойти:

- сокращение инвестиционных программ предприятий;
- рост цен на все товары/работы/услуги;

- повышение уровня инфляция;
- повышение тарифов на электроэнергию;
- уход «серую зону» многих компаний или части их доходов.

Повышение НДС до 15 % могло привести к неизбежному повышению зарплат, что увеличит расходы организации и соответственно сократит налогооблагаемую базу по прибыли. Соответственно налог на прибыль будет уплачен в меньшем размере, что не позволит добиться планируемого экономического эффекта. При этом результатом увеличения налога будет «круговое» повышение цен на товары, работы, услуги, неизбежное увеличение инфляции.

Если не увеличивать зарплаты это приведет к высокой ротации кадров (работники будут стремиться переходить на более высокооплачиваемую работу), дальнейшему снижению уровня жизни населения, снижению покупательской способности и в результате может привести к упадку реального сектора экономики.

Повышение НДС также может повысить стимулы для организаций к уклонению от налогообложения за счет сокрытия доходов.

Взимание страховых взносов в Фонд обязательного медицинского страхования со всех зарплат без порога отсечения, сверх которого сейчас они не берутся (с зарплат свыше 52 тыс. рублей). Существует определенный риск ухода от выплаты «белых» зарплат к выплате зарплат в «конвертах». Такое повышение могло быть оправдано целью повышения качества обслуживания в государственных медицинских учреждениях при отсутствии ДМС, когда обслуживание бесплатное, а техническое оснащение происходит на высоком уровне и все пользуются без исключения только ОМС. В данной ситуации компании, создающие серьезный оборот средств и отчислений в бюджет, пользуются ДМС, уплачивают страховые взносы за дополнительное медицинское обслуживание своих сотрудников. Компании считают данные отчисления «задвоенными» расходами на медицинское обслуживание (ФОМС и ДМС) и перестанут пользоваться ДМС, что в конечном итоге отразится на страховых компаниях, доходы которых существенно сократятся, а некоторые из них вынуждены будут закрыться. Население, в свою очередь, не сможет получить более квалифицированную врачебную помощь.

А также произошло бы:

- повышение нагрузки на высокие зарплаты российских специалистов создаст искусственные преференции для иностранных работников, на доходы которых взносы в ФОМС платить не нужно;
- увеличение расходов предприятий;
- повышение тарифов на электроэнергию;
- сокращение инвестиционных программ предприятий.

Горизонтальный мониторинг

В мае 2014 года в Государственную Думу депутатом А.М. Макаровым был внесен законопроект № 529630-6 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», который предполагает введение в законодательство Российской Федерации института «горизонтального налогового мониторинга».

Данный вид налогового администрирования был впервые опробован в Нидерландах еще в 2004 году, а уже сейчас широко применяется в мировой практике (США, Великобритания и др.). Горизонтальный мониторинг в 2012-2013 гг. в качестве пилотного проекта опробован ФНС России и отдельными крупнейшими налогоплательщиками («МТС», «Интер РАО», «Северсталь» и др.). Суть проекта заключается в том, что налогоплательщик в добровольном порядке еще до подачи налоговой декларации может согласовать с налоговым органом условия налогообложения сложных сделок. Налоговый орган в режиме реального времени получает доступ к данным бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика и может проверять правильность и своевременность отражения хозяйственных операций налогоплательщиком для целей налогообложения, не прибегая при этом к другим контрольным мероприятиям.

Воспользоваться схемой горизонтального мониторинга смогут компании, стоимость активов которых составила за год не менее 3 млрд. руб., суммарная доля доходов за предыдущий налоговый период составила 3 млрд. руб., а общая сумма налогов превысила 300 млн. руб.

Внедрение налогового мониторинга на постоянной основе будет способствовать сокращению затрат на проведение налоговых проверок, судебных издержек в связи с сокращением налоговых споров и повышению уровня правовой культуры налогоплательщиков по уплате налогов.

ТПП РФ получила предложения по проекту от крупных российских компаний, которые могли бы сделать режим «горизонтального мониторинга» более привлекательным для широкого круга налогоплательщиков.

Так, при доработке законопроекта ко второму чтению в Государственной Думе были учтены следующие замечания Палаты:

1. Проект был дополнен положениями, подробно регламентирующими порядок досрочного прекращения налогового мониторинга. К таким основаниям, в частности, относятся: неисполнение организацией регламента информационного взаимодействия, предоставление недостоверной информации или систематическое непредставление истребуемых документов. Для налоговых органов также был установлен плескательный срок для одностороннего выхода из горизонтального мониторинга (до 1 сентября следующего года).

2. Был снят первоначальный запрет на применение горизонтального мониторинга консолидированными группами налогоплательщиков (КГН). Теперь они смогут подать заявление на проведение налогового мониторинга с 1 января 2016 года и начать им пользоваться уже с 1 января 2017 года.

3. Проведено разграничение горизонтального мониторинга с иными мероприятиями налогового контроля. В частности, предусмотрено, что в период проведения налогового мониторинга в отношении налогоплательщика не могут проводиться выездные и даже камеральные налоговые проверки (кроме исключительных случаев). Первоначальная редакция проекта предусматривала ограничение на проведение только выездных проверок.

4. Крайне важным положением новой редакции Проекта можно назвать положение, согласно которому выездная налоговая проверка при досрочном прекращении налогового мониторинга может проводиться исключительно в той части и по тем основаниям, которые были изложены в мотивированном мнении налогового органа. Фактически удалось добиться проведения тематической проверки.

5. Поправками также уточнено, что документы, которые ранее были получены налоговыми органами в рамках иных мероприятий налогового контроля, не могут быть истребованы повторно в процессе налогового мониторинга.

6. В доработанном законопроекте был изменен порядок проведения налогового мониторинга. В первоначальной редакции проекта была закреплена необходимость заключения соглашения о расширенном информационном взаимодействии между налогоплательщиком и налоговым органом. Теперь налоговый мониторинг будет проводиться по решению налогового органа на основании соответствующего регламента информационного взаимодействия, форма и требования к которому будут утверждаться ФНС России. Фактически налогоплательщики получили возможность узнать «правила игры» еще до подачи заявления, то есть они будут понимать, как и в каком порядке будет осуществляться информационное взаимодействие, четко будет закреплена процедура «доступа» к данным бухгалтерского и налогового учета.

7. Особенно следует отметить доработанный порядок предоставления мотивированного мнения налогового органа. Теперь его представление может быть инициировано как налоговым органом, так и налогоплательщиком. Налоговый орган, по-прежнему, может направить мотивированное мнение в случае обнаружения нарушений при исполнении налоговой обязанности налогоплательщиком. У налогоплательщика же появилось право запросить мнение налогового органа по собственной инициативе. Например, по операциям, которые вызывают вопросы, либо для закрытия налогового периода (если необходимо представить отчет для акционеров).

8. Учтено также предложение Палаты, согласно которому при подаче заявления на проведение налогового мониторинга необходимо представить информацию об организациях и физических лицах, которые прямо или косвенно участвуют в организации. Теперь такая информация представляется только в случае, если доля участия лица составляет более 25 процентов.

Палата также положительно оценивает и иные поправки, в частности, освобождение налогоплательщиков от налоговой ответственности в случае выполнения ими мотивированного мнения налогового органа.

Предварительное налоговое разъяснение

Институт предварительного налогового разъяснения уже давно применяется на западе (Нидерланды, США, Финляндия и др.) и пользуется все большей популярностью. Бизнес высоко оценивает потенциал данной процедуры, поскольку это дает возможность спланировать свою деятельность на будущее, спрогнозировать все риски для компании еще на этапе заключения сделки.

Идея введения в налоговое законодательство России института предварительного налогового разъяснения по оценке хозяйственных ситуаций вытекает из дорожной карты Агентства стратегических инициатив «Совершенствование налогового администрирования», которая была утверждена Распоряжением Правительства РФ от 10.02.2014 N 162-р.

Концепция предварительного налогового разъяснения была предметом обсуждения на одном из заседаний Рабочей группы по совершенствованию налогового администрирования при Экспертном совете ТПП РФ по совершенствованию налогового законодательства в марте т.г. Соответствующие материалы были направлены в ФНС России.

Введение данного института позволит повысить прозрачность правоприменения законодательства РФ о налогах и сборах, существенно улучшит восприятия инвесторами делового климата, сократит временные затраты на налоговое администрирование.

Кроме того, введение данной процедуры позволит существенно сократить количество судебных споров между налоговыми органами и налогоплательщиками, налоговые проверки и иные мероприятия налогового контроля будут проводиться быстрее.

На первоначальном этапе предоставить такую возможность следует лишь ограниченному кругу лиц, например крупнейшим налогоплательщикам, установить для них дополнительные условия (отсутствие задолженности по налогам и сборам, установить ценз по годовому обороту и др.). Это позволит «обкатать» процедуру на крупных компаниях, взаимодействие которых с налоговыми органами зачастую более плотное, чем у «обычных» налогоплательщиков. Такой первоначальный этап позволит выявить сложности в реализации и позволит сделать своего рода «работу над ошибками» перед тем как опустить планку доступности для более мелких компаний. Но распространить такой вид налогового администрирования абсолютно на всех налогоплательщиков вряд ли удастся, поскольку налоговые органы вряд ли смогут справиться с такими объемами информации.

Процедура предварительного налогового разъяснения будет в первую очередь актуальна для контролируемых сделок в рамках трансфертного ценообразования, поскольку они вызывают большое количество споров и по ним зачастую правоприменительная практика значительно разнится. Кроме того можно говорить не только о конкретной сделке, а даже о группе однородных сделок или взаимосвязанных сделок. Это особенно актуально по той причине, что крупные компании часто совершают одни и те же операции с различными контрагентами и в сделке меняется только предмет, тогда как условия договора, порядок расчетов, сроки поставки и др. остается неизменным. В этом случае целесообразно согласовать саму операцию и применять ее по аналогии со всеми контрагентами. Еще один важный аспект касается сложных многосторонних контрактов, которые длятся в течение нескольких лет и требуют детальной проработки. Это две совершенно разных ситуации, которые можно решить в рамках данной процедуры.

В данном случае конечно нельзя обойтись без ограничения по сумме сделки (группы сделок), чтобы оградить фискальные органы от незначительной мелочевки. Вполне разумным было бы установить границу в 10 миллионов по одной сделке и 20 миллионов по группе сделок, это позволило бы сконцентрироваться на наиболее крупных и значимых из них.

Предварительное налоговое разъяснение должно быть обличено в определенную форму («налоговое разъяснение», «налоговое предписание», «мотивированное мнение» и др.), которое выдается налоговым органом налогоплательщику на основании запроса последнего. То есть налогоплательщик обращается в налоговый орган, предоставляет всю информацию по сделке (контракт, со всеми допсоглашениями, информацию о контрагентах и др.), а на выходе получает разъяснение, каким образом и в каком размере, по мнению налогового органа, налогоплательщик должен будет уплатить налог. Для этого налоговым органам вполне должно хватить трех месяцев. Если налогоплательщик соглашается с представленным порядком налогообложения и выполняет все его условия, то он освобождается от доначислений и ответственности при возникновении спора.

Данный вид налогового администрирования вполне применим и к сделкам, которые уже действуют. Если контракт заключен, например, на пять лет, но прошел всего год или два, то налоговые органы могут дать свое заключение и в данном случае. Ведь суть налогового разъяснения заключается в том, что оно выдается на будущие операции. Главное, чтобы контракт соответствовал заложенным в законодательство

критериям. В данном случае необходимо понимать, что подать заявление о предоставлении соответствующего разъяснения можно будет лишь по тем сделкам, которые не являются предметом выездной налоговой проверки или предметом налогового спора, рассматриваемого в суде.

Конечно, предварительное налоговое разъяснение должно выдаваться исключительно налоговыми органами, только они могут полноценно оценить хозяйственную операцию налогоплательщика с точки зрения фискального органа и дать на нее свое заключение. Налогоплательщик еще до заключения контракта сможет оценить налоговую нагрузку, ее размер, порядок и сроки уплаты налогов, все это будет согласовано налоговым органом, останется только выполнить все согласованные этапы по такой, своего рода, сделке с налоговиками.

Определенно, предварительное налоговое разъяснение подпадает под понятие государственной услуги и целесообразно установить за нее определенную плату в виде госпошлины. Цена такой услуги должна определяться в процентном соотношении относительно цены сделки по аналогии с госпошлиной за рассмотрение дел в суде. Но здесь важно не перегнуть палку, чтобы налогоплательщик был заинтересован в данной процедуре, слишком высокая цена, однозначно, отпугнет потенциальных пользователей такого вида налогового администрирования.

Российская деофшоризация и БЕПС

2014 год стал для российских налоговых специалистов годом, неожиданно проведенным в бурных дискуссиях о деофшоризации отечественной экономики. Настоящая статья представляет попытку рассмотреть содержание налоговой составляющей деофшоризации и соотношения этого процесса с международным проектом по противодействию снижению базы и перенесению доходов (BEPS или СБПД).

Причин офшоризации российского бизнеса несколько, в том числе:

- низкий уровень развития российского рынка капитала и его интеграции с развитыми рынками,
- незащищенность прав собственности в сравнении со многими развитыми юрисдикциями,
- желание получить существенную налоговую экономию которая будет недостижима без использования офшорных структур, причем совсем необязательно это касается экономии на российских налогах, т.д.

Последние 25 лет офшорные юрисдикции предлагали к использованию огромное количество предложений по созданию компаний, их обслуживанию, особое внимание обращая на конфиденциальность информации о деятельности таких компаний. В условиях, когда специальные меры против сделок с офшорами российским государством практически не устанавливались, отечественные и зарубежные предприниматели часто выбирали структуры с офшорным элементом, количество которых из года в год устойчиво росло. Параллельно появилось и развилось в серьезное направление самостоятельного бизнеса обслуживание офшорных сделок с российским элементом (от создания компаний и предоставления услуг по их управлению до самых экзотических вариантов банковского обслуживания). Маркетинговая деятельность этого направления бизнеса способствовала постоянному вовлечению в офшоризацию российского предпринимательства новых отечественных компаний и граждан.

Неудивительно, что в определенный момент российское государство озаботилось проблемами, которые у него возникают при офшоризации экономики и системно отреагировало, предложив целый ряд инициатив в области экономики. Первые такие действия последовали в 2013 году, но наиболее драматические инструменты были предложены в 2014 году.

BEPS

В то же время, различные зарубежные страны начали признавать проблему размывания налоговой базы по налогу на прибыль, перенесения доходов международных бизнес структур в низконалоговые юрисдикции. В широком смысле проблема связана с совокупностью схем налогового планирования, используемого мультинациональными корпорациями для искусственного вывода налогооблагаемой прибыли из-под налогообложения в тех странах, где эта прибыль была фактически получена. Данное явление выражается в низких эффективных ставках мультинациональных компаний (МНК) по налогу на прибыль, в большом объеме прямых иностранных инвестиций в крупнейшие экономики из низконалоговых офшорных юрисдикций с использованием целевых компаний¹.

¹ Целевая компания – перевод англоязычного термина Special Purpose Entity.

МНК, например IKEA, AMAZON, Google, Apple, Норникель, Русал, многие из которых ведут деятельность в России, используют все возможные легальные способы минимизации налогов с целью снижения издержек, повышения рыночной капитализации, развития бизнеса².

Современная минимизация налогов включает в себя, прежде всего, использование правил и принципов международного налогообложения с целью двойного не обложения налогом и снижения налогового бремени, часто с использованием льготных режимов налогообложения и при этом оффшорных юрисдикций.

Налоговая минимизация тесно связана с проблемой СБПД, которая существует благодаря следующим аспектам современной международной бизнес деятельности:

- современные технологии коммуникации приводят к возможности осуществлять бизнес-деятельность, а следовательно, и получать прибыль, без физического присутствия (с незначительным присутствием) в стране, в которой реализуются товары, работы, услуги;
- глобализация экономики, удлинение цепи создания стоимости и повышение роли нематериальных активов в процессе добавления стоимости продукта приводят к росту сложности исчисления налога на прибыль в связи с высокой мобильностью нематериальных активов и возможностью моментального перемещения этих активов между странами;
- международные принципы налогообложения, основанные на существовании налоговых юрисдикций и двусторонних договоров, не соответствуют современным экономическим реалиям;
- существование такого явления, как налоговая конкуренция приводит к появлению льготных налоговых режимов³.

Основой для проблем, связанных с существующими возможностями международного налогового планирования являются:

1) налоговые правила, позволяющие снижать базу и переносить доходы по налогу на прибыль через: *открытие филиала компании в иностранной низконалоговой юрисдикции, гибриды, гибридные финансовые инструменты, кондуитные компании, деривативы;*

2) трансфертное ценообразование, основанное на принципе «вытянутой руки» *стимулирующее перенесение функций/рисков/активов в низконалоговые страны с целью СБПД.* Одна из основных предпосылок принципа вытянутой руки заключается в том, что чем обширнее функции/активы/риски одной из сторон сделки, тем выше будет предполагаемое вознаграждение. Данная предпосылка создает стимулы к перенесению активов/рисков/функций в низконалоговые страны с целью снижения налоговой базы. Особенно сложной проблемой является проверка налоговыми органами экономического смысла переноса рисков и нематериальных активов;

3) налоговые правила в отношении финансирования с помощью собственного капитала и кредитования, *стимулирующие МНК к долговому финансированию с целью СБПД;*

4) недостатки существующих правил по борьбе с уходом от налогообложения, которые *спроектированы таким образом, что многие компании могут уклониться от них*⁴.

В связи с наличием данной проблемы в рамках ОЭСР в сотрудничестве с органами власти стран-участников данной организации и других стран реализует ряд проектов. В Российской Федерации в последнее время в прессе и в высказываниях представителей органов государственной власти фигурирует идея деофшоризации экономики России. Министерством Финансов РФ, ФНС, Минэкономразвития, Росфинмониторингом и прочими заинтересованными министерствами и ведомствами ведется активная работа по развитию налогового законодательства России, а также по разработке мер по деофшоризации экономики России. Кроме того, Россия участвует в ряде международных проектов, проводимых ОЭСР, имеющих отношение к решению данных проблем. Таким образом, с целью решения проблемы СБПД в России:

1) проводится плановая работа ФНС и Минфина России по ряду направлений развития налогового законодательства и практики налогообложения;

2) планируется проведение дополнительной работы в рамках участия России в проекте ОЭСР по СБПД

3) проводится плановая работа, связанная с участием России в других проектах ОЭСР

4) проводится дополнительная работа в заинтересованных министерствах и ведомствах в связи с заявлением Президента о необходимости разработки мер по деофшоризации экономики России

5) внутри ряда крупных холдингов, контролируемых из России, проводится работа по разработке планов по выходу предприятий группы из оффшоров.

² Стенограмма парламентских слушаний на тему «Применение субъектами экономической деятельности трансфертного ценообразования и использование офшорных компаний с целью уклонения от уплаты налоговых, неналоговых и таможенных платежей» 21 ноября 2013 года

³ Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD. 2013

⁴ Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD. 2013

К плановой работе Минфина России по совершенствованию налогообложения международной экономической деятельности налогом на прибыль и имеющей отношение к деофшоризации экономики относится работа по следующим направлениям:

введение новых понятий/институтов

- 1) введение института резидентства компаний;
- 2) введение в законодательство правил о контролируемой иностранной компании;
- 3) введение в законодательство понятия – бенефициарный собственник;

совершенствование действующих правил

- 1) совершенствование правил о «недостаточной капитализации» ст.269 НК РФ
- 2) совершенствование законодательства в сфере налогообложения процентов и дивидендов, получаемых от иностранной организации;

- 3) совершенствование законодательства по трансфертному ценообразованию;
- 4) закрепление в Налоговом кодексе РФ принципа сквозного налогообложения;

К плановой работе ФНС, имеющей отношение к деофшоризации, можно отнести:

- 1) присоединение РФ к конвенции ОЭСР о взаимной помощи в сборе налогов (спонтанный обмен информацией, проведение международных налоговых проверок);
- 2) работа в рамках международного Форума по транспарентности и прозрачности и обмену налоговой информацией;
- 3) совершенствование практики работы с трансфертным ценообразованием.

Кроме того, ряд министерств и ведомств занимаются разработкой мер по деофшоризации. В частности, предлагались следующие меры:

- 1) введение запрета на предоставление использующим оффшорные компании структурам любых форм господдержки;
- 2) введение запрета на заключение с ними госконтрактов с использующими оффшорные компании структурами;
- 3) подготовка законопроекта, обязывающего компании раскрывать информации о собственниках при их участии в госзакупках;
- 4) составление реестра российских бенефициарных собственников.

Российская Федерация на настоящий момент участвует в трех проектах ОЭСР, имеющих отношение к деофшоризации.

- 1) Сотрудничество в области налогового администрирования. Цель проекта – наладить механизм международного содействий в области налогового администрирования: спонтанный обмен информацией; проведение международных налоговых проверок. В рамках данного проекта Россия в настоящее время подготовила к ратификации Конвенцию ОЭСР о взаимной помощи в сборе налогов

- 2) Сотрудничество в рамках международного Форума по транспарентности и обмену налоговой информацией.

- 3) Проект по борьбе с проблемой СБПД. В этом проекте участвуют страны ОЭСР и наравне с ними страны большой двадцатки. В рамках этого проекта в июле 2013 года ОЭСР был составлен план действий по 15 направлениям, утверждены сроки (2014 и 2015 год) и основные задачи. ОЭСР регулярно будет выпускать документы для общественных консультаций. Одна из самых важных целей данного проекта – подготовка многостороннего международного соглашения.

План действий включает в себя работу по следующим направлениям.

- 1) Ответ на вызовы цифровой экономики

Установление международной согласованности в области налогообложения налогом на прибыль

- 2) Нейтрализация эффектов несоответствия в регулировании гибридов
- 3) Усовершенствование правил «контролируемой иностранной компании»
- 4) Ограничение размывания базы через предоставление вычетов по выплаченным процентам и через другие финансовые платежи
- 5) Эффективное противодействие вредоносным налоговым практикам, принимая в расчет транспарентность и существенность

Восстановление всех эффектов и преимуществ международных стандартов

- 6) Предотвращение злоупотреблений договорами
- 7) Предотвращение искусственного избежания статуса постоянного представительства
- 8) Обеспечение соответствия результатов действия правил о трансфертном ценообразовании с реальным процессом создания стоимости в отношении Нематериальных Активов
- 9) Обеспечение соответствия результатов действия правил о трансфертном ценообразовании с реальным процессом создания стоимости в отношении Рисков и капитала
- 10) Обеспечение соответствия результатов действия правил о трансфертном ценообразовании с ре-

альным процессом создания стоимости в отношении прочих высокорисковых сделок

Обеспечение прозрачности и одновременное продвижение предсказуемости и уверенности

- 11) Установление методологий сбора и анализа данных по СБПД и действий по предотвращению СБПД
- 12) Установление требований в отношении налогоплательщиков по раскрытию их действий по агрессивному налоговому планированию
- 13) Переэкзаменация документации в отношении трансфертного ценообразования
- 14) Совершенствование механизмов разрешения споров
- 15) Развитие многостороннего инструмента сотрудничества

В связи с этим актуальной задачей становится разработка плана действий или дорожной карты для России, целью которой является определение порядка и приоритетности действий в рамках работы над решением проблемы снижения базы и перенесения доходов.

BEPS и деофшоризация: вопросы соотношения

Указанная выше внешняя схожесть некоторых процессов, составляющих BEPS и российскую деофшоризацию, может казаться естественной и свидетельствующей об органическом единстве данных процессов. Однако при более подробном рассмотрении этих двух явления появляются определенные сомнения.

Бюджетное положение

Несмотря на то, что сейчас принято признавать, что мировая экономика в целом переживает тяжелые времена, что сопровождается бюджетным кризисом, острота такого кризиса у разных стран различная. Хронический бюджетный дефицит, бурный рост государственного долга стал атрибутом многих развитых экономик, в которых сложилась ситуация, когда потребности в дополнительных государственных расходах пришли в противоречие с невозможностью дальнейшего повышения налогового бремени. Налогоплательщики в таких странах не просто не готовы платить больше налогов, они задают вопросы, почему есть компании, которые совершенно открыто демонстрируют свои низкие эффективные ставки налогов на прибыль при достаточно динамично развивающемся бизнесе. Такие вопросы привели к целому ряду публичных слушаний, которые выявили тот факт, что существуют крупные компании, которые не скрывают деталей своей деятельности, объясняющих невысокое налоговое бремя, которое является результатом продуманного использования возможностей международного налогового планирования. Обсуждение таких ситуаций на самых различных уровнях привело к тому, что на уровне развитых стран была сформулирована позиция о том, что неуплата или небольшая уплата налогов не была заложена в идею заключения международного сотрудничества по избежанию двойного налогообложения. То, что избежание двойного налогообложения не должно приводить к двойному неналогообложению, высказывалось и ранее, в том числе и в документах ОЭСР, однако в 2013 году это соображение фактически было признано одним из принципов международного налогообложения. Что в свою очередь, и создало условия для появления BEPS, как инструмента, который направлен на изменения действующих правил международного налогообложения с целью получения налоговых доходов в тех ситуациях, когда они не уплачиваются в нарушение целей международного налогового сотрудничества.

В России деофшоризация началась при бюджетной ситуации, которая внешне была намного лучше ситуаций в большинстве развитых стран, при относительно низких налоговых ставках, в условиях наличия целого ряда правил, недостижимых для налогоплательщиков в других странах (например, срок налоговой проверки – 3 последние налоговые года или условия привлечения к уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений). Сегодняшние дискуссии относительно налоговых предложений государственных органов свидетельствует о том, что однозначного понимания невозможности повышения действующих налогов или введения новых налогов нет. Но в этих условиях государство решило обратиться к новому и неиспробованному пути деофшоризации. Возможно, одно из объяснений этому выбору государства – заявленное ранее обещание не повышать налоговое бремя до 2018 г.

Организация работы

Реализация планов BEPS и инициатив деофшоризации внешне представляется схожими процессами, требующими создание новых инструментов в определенной правовой форме, появление которых объективно требует серьезного и внимательного изменения существующего режима налогообложения. Вместе с тем, можно отметить, что ОЭСР относится к проекту BEPS со свойственной Налоговому комитету этой организации основательностью. Созданы рабочие группы, есть План Действий, определена очередность подготовки материалов, проведена предварительная экспертиза состояния проблем. Опыт предыдущей

работы Налогового комитета ОЭСР по созданию и развитию таких документов, как Комментариев к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения, Руководства по трансфертному ценообразованию и других актов, вселяет определенную уверенность в уровне подготовки финальных предложений и документов.

Если мы обратимся к российским процедурам, сопутствующим, например, подготовки Законопроекта о КИК, то приходится констатировать, что данный процесс организован не самым эффективным образом, по поводу чего представители бизнеса и науки уже неоднократно высказывались. Несмотря на то, что идея с налогообложением КИК была заявлена уже много лет назад, фискальные органы оказались не готовы в начале 2014 года предложить согласованную и понятную концепцию КИК. История развития законопроекта КИК скорее демонстрирует, что такая концепция непосредственно создается при общественном обсуждении данного нового инструмента. Драматические повороты в сторону ужесточения предлагаемых правил, а затем – в сторону их резкого смягчения на фоне малопримлемого уровня юридической техники неминуемо ведут к неэффективности усилий по внедрению данного нового инструмента и не способствуют повышению уровня доверия к государственной налоговой политике.

Цели

Если цели BEPS в целом понятны, то с целями отечественной деофшоризации дело обстоит не так просто. Конечно, не так просто оценить данный новый инструмент, с точки зрения его содержания, но государство вполне могло бы ориентировать общество на то, зачем конкретные меры предлагаются. Больше всего вопросов возникает относительно инициатив КИК. Зачем данный инструмент в РФ вводить сейчас? Ответ на этот вопрос найти не так просто. В качестве одного из вариантов иногда представители государства называют гармонизацию с другими налоговыми системами. Но гармонизация - это скорее не цель, а средство. Если Россия гармонизирует свою налоговую политику с другими странами, то это может быть, очень правильное направление, но надо понимать, что это дает стране. Высказывается и позиция, что правила КИК являются адекватной реакцией на уклонение от уплаты налогов. Если это так, то было бы логичным сначала рассмотреть вопрос о том, что конкретно делается налогоплательщиками недолжным образом. В настоящее время на вопрос о том, почему государство фактически стимулируют перевод бизнеса из офшоров в развитые юрисдикции с уплатой налога за пределами России, сложно найти ответ. Нельзя не отметить, как положительный момент в деятельности государственных органов, когда они прислушиваются к коллективной и индивидуальной реакции бизнеса на законопроект о КИК, но это само по себе не снимает необходимости сделать продвижение инициатив КИК более понятной с точки зрения государственных интересов.

Ожидаемые результаты

Несмотря на то, что инициативы КИК, как правило, большинством не рассматриваются в качестве фискальных мер, то есть они не приводят к существенному и устойчивому повышению налоговых платежей в бюджет, наверняка бюджет получит дополнительные доходы. Вместе с тем, очевидно, что бюджет может понести и расходы, прежде всего за счет снижения налоговой базы. Появляющиеся сведения о переносе бизнеса из России в сопредельные страны, реализация возможностей, предоставляемых отечественными правилами налогового резидентства физических лиц, некоторые другие факторы, по нашему мнению, вполне могут оказаться весьма существенными результатами, снижающими бюджетные выгоды от деофшоризации и, в частности от введения КИК. Идея реализации планов международных групп на основе холдинговой компании в России практически становится непривлекательной, так как в России логичнее иметь не международный холдинг, а российское подразделение международного холдинга. За этой весьма простой логикой у российских холдингов иногда возникает желание переструктурироваться в зарубежный холдинг по вполне очевидным налоговым соображениям. Таким образом, реализация планов по деофшоризации косвенным своим эффектом может иметь и дополнительную офшоризацию!

Проведенное авторами обращение к тематике BEPS и российской деофшоризации свидетельствует о необходимости подробного и глубокого исследования этих явлений с целью выработки рекомендаций для реализации в России. При этом, на взгляд авторов, необходимо особое внимание уделять национальным интересам страны и оценивать реальные последствия внедрения новых налоговых институтов в стране. Положительную реакцию государства (прежде всего Правительства и Министерства Финансов) на предложения бизнеса необходимо реализовывать в более современных и эффективных формах, в том числе с учетом опыта ОЭСР по организации обсуждения важных налоговых документов.

Контролируемые иностранные компании

В 2014 году проходило обсуждение проекта федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и повышения эффективности налогового администрирования иностранных организаций)». ТПП РФ и бизнес принимали участие на разных стадиях работы над проектом. Проект, разработанный Минфином России, часто менялся. Бизнес неоднократно направлял свои замечания по «доработанным» вариантам документа.

Появление законопроекта является одним из этапов по деофшоризации российской экономики, а его модификация вызвана достаточно бурным обсуждением планируемых нововведений в бизнес сообществе.

Основной целью законопроекта является введение в часть первую НК РФ новой главы «Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица». Правила данной главы будут допускать налогообложение нераспределенной прибыли иностранных компаний или структур на уровне их контролирующих лиц в РФ.

В итоге законопроект № 630365-6 был внесен в Госдуму не Правительством РФ, а депутатами, и предусматривает следующие основные «развилки».

1. Какие организации (структуры) будут признаваться КИК?

КИК признается любая организация либо структура (без образования юридического лица, например, траст, фонд, партнерство), не являющаяся налоговым резидентом РФ и контролируемая организациями и (или) физическими лицами – налоговыми резидентами РФ.

Из числа КИК прямо исключены:

- некоммерческие организации, не распределяющие полученную прибыль;
- компании из государств-членов Евразийского экономического союза;
- компании, зарегистрированные в государстве, обменивающимся информацией, при эффективной ставке налогообложения более 15%;
- структуры без образования юридического лица (фонды, трасты) до того момента, пока у таких структур отсутствует возможность распределения прибыли между ее участниками или бенефициарами;
- банки или страховые организации, если они действуют в государстве, которое обеспечивает обмен информацией с РФ;
- компании, участвующие в проектах в соответствии с соглашениями о разделе продукции, концессионными соглашениями или иными соглашениями с правительством иностранного государства;
- эмитенты еврооблигаций, если доля процентного дохода от данных облигаций, составляет не менее 90% в сумме всех доходов.

Стоит отметить, что по сравнению с предыдущей версией из списка исключены иностранные публичные компании.

2. Критерии контроля

Организация или физическое лицо – резиденты РФ считаются контролирующими, если самостоятельно или совместно с взаимозависимыми лицами осуществляют контроль над КИК в своих интересах.

Контролирующими лицами организации признаются, в частности:

- лицо, доля прямого и (или) косвенного участия которого совместно с взаимозависимыми лицами составляет более 25%;
- лицо, доля прямого и (или) косвенного участия которого совместно с взаимозависимыми лицами составляет более 10%, если доли российских резидентов в КИК в совокупности превышают 50%.

В переходный период до 2017 года порог участия для обоих случаев составит «более 50%».

Контролирующими лицами структуры (без образования юридического лица) являются лица, которые могут оказывать влияние на решения, принимаемые лицом, управляющим активами структуры, в отношении распределения прибыли между ее участниками или бенефициарами (в данном случае каких-либо пороговых значений не установлено).

Стоит отметить, что при определении доли участия в организации (структуре) предлагается не учитывать участие в ней, осуществленное через прямое или косвенное участие в иностранной публичной компании, а также участие, реализованное через владение ценными бумагами по договорам РЕПО и договорам займа ценными бумагами.

Признание управляющей компании (или управляющего – физического лица) иностранного инвестиционного фонда налоговым резидентом РФ само по себе не приводит к автоматическому признанию инвестиционного фонда КИК, для которой контролирующим лицом является управляющая компаний (управляющий).

3. Расчет прибыли КИК для целей ее налогообложения в РФ

Прибылью КИК является прибыль этой иностранной компании, уменьшенная на величину выплаченных этой компанией дивидендов.

Такая прибыль будет приравниваться к прибыли, фактически полученной контролирующим лицом, и будет облагаться налогом на прибыль/НДФЛ в России, если размер прибыли КИК в 2015 году составит 50 млн. руб. (в 2016 году – 30 млн. руб., с 2017 года – будет превышать 10 млн. руб.).

Для целей определения прибыли КИК предусматривается деление доходов КИК на активные и пассивные, налоговая база по которым определяется отдельно.

Вычеты (для физических лиц), расходы (убытки) по прочей деятельности (для юридических лиц) не уменьшают налоговую базу контролирующего лица в виде прибыли КИК.

Ставка налога на прибыль составит 20%, НДФЛ – 13%.

При этом предусмотрено, что размер нераспределенной прибыли КИК должен быть документально подтвержден налогоплательщиком (налоговой отчетностью КИК, финансовой отчетностью и аудиторским заключением (если применимо) или иными документами, если финансовая отчетность не составляется).

Итоговая сумма исчисленного в РФ налога с прибыли КИК уменьшается на величину налога, уплаченного в отношении этой прибыли в иностранном государстве или в РФ, а также налога, уплаченного постоянным представительством КИК в РФ.

4. Уведомление об участии и участниках

Законопроект вводит новые правила уведомления налогоплательщиками о своем участии в иностранных и российских организациях и иностранных структурах.

Так, все налогоплательщики будут обязаны сообщать о своем участии:

- в иностранных организациях (если доля участия превышает 10%);
- в иностранных структурах без образования юридического лица (например, являются учредителями структуры или имеют право на доход такой структуры);
- в КИК.

Помимо этого у налогоплательщиков - организаций и ПБОЮЛ остается обязанность сообщать обо всех случаях участия в российских организациях (за исключением хозяйственных товариществ и ООО), если доля прямого участия превышает 10%.

На иностранные организации и иностранные структуры, имеющие имущество, подлежащее обложению налогом на имущество в РФ, также предлагается возложить обязанность сообщать о своих участниках (в случае структуры – об учредителях, бенефициарах и управляющих) в налоговые органы по месту нахождения данного имущества.

5. Ответственность

Законопроектом предполагается введение положений об ответственности за несоблюдение вышеуказанных новых положений НК РФ:

- За неуплату контролирующим лицом налога с прибыли (доли прибыли) КИК - штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 100 тыс. руб. (за налоговые периоды 2015-2017 гг. штрафы применяться не будут);
- За непредставление финансовой отчетности или аудиторского заключения при подаче декларации с учетом прибыли КИК - штраф в размере 100 тыс. руб.;
- За непредставление уведомления о КИК – 100 тыс. руб. в отношении каждой компании;
- За непредставление уведомления об участии в иностранных организациях (структурах) – штраф в размере 50 тыс. руб.
- За непредставление иностранной организацией (структурой), имеющей имущество в РФ, сведений об участниках (бенефициарах) – штраф в размере 100% от суммы налога, исчисленного в отношении объекта недвижимого имущества (пропорционально доле участия лица, информация о котором не представлена).

Помимо вышеуказанных изменений Законопроект предусматривает несколько иных важных изменений в налоговое законодательство.

6. Критерии налогового резидентства организаций в РФ

Законопроект вводит понятие «налогового резидента РФ» в отношении юридических лиц.

Иностранные организации будут признаваться налоговыми резидентами РФ в соответствии с международным договором по вопросам налогообложения или в связи с осуществлением фактического управления такими организациями в РФ (если иное не предусмотрено международным договором).

Россия может признаваться местом фактического управления с учетом следующих трех ключевых критериев:

- заседания руководящего органа организации преимущественно проводятся в РФ;

- руководящее управление организацией преимущественно осуществляется из РФ;
- главные (руководящие) должностные лица организации преимущественно осуществляют свою деятельность в отношении этой организации в РФ.

Законопроект предусматривает случаи, когда статус резидента РФ может быть присвоен иностранной компании только в добровольном порядке, а также дополнительные критерии определения статуса для тех случаев, когда вышеуказанные условия выполняются сразу в отношении нескольких стран.

В том случае, если иностранная организация самостоятельно признала себя налоговым резидентом РФ, то такая организация не признается КИК.

7. Концепция «фактического получателя (бенефициарного собственника) дохода»

Законопроект определяет понятие фактического получателя дохода как лица, которое обладает правом самостоятельно распоряжаться таким доходом и определять его дальнейшую экономическую судьбу (в частности, не выполняет в отношении доходов посреднические функции).

При этом предусматривается, что если нерезидент сам не признает себя бенефициарным собственником дохода, то право на применение пониженной ставки налога или освобождения по международному соглашению переходит к конечному бенефициару при условии, что он является резидентом государства, с которым РФ заключено соответствующее соглашение. Если конечным бенефициаром является российская организация, она сохраняет право на применение ставки 0% в отношении дивидендов при соблюдении ряда дополнительных условий, если конечным бенефициаром выступает физическое лицо – резидент РФ, то оно имеет право на применение ставки 9%.

8. Налогообложение доходов от продажи акций, косвенно представленных недвижимостью в РФ

Законопроект предлагает облагать налогом у источника в РФ доходы иностранных организаций от продажи необращающихся акций (долей) организаций, более 50% активов которых не только прямо, но и косвенно состоит из недвижимого имущества в РФ, а также производных финансовых инструментов. При этом конкретного механизма взимания налога в случае косвенной реализации не предусматривается.

Законопроект устанавливает дополнительные исключения из данного правила:

- для доходов, полученных от реализации ценных бумаг (долей, паев) в иностранных организациях (структурах) с числом акционеров не менее 50 человек (если каждому из них принадлежит не более 5%);
- для доходов, полученных от реализации ценных бумаг (долей, паев), если на дату реализации они непрерывно принадлежали налогоплательщику более 5 лет.

9. Освобождение ликвидационных выплат

Законопроект предусматривает исключение стоимости полученного при ликвидации КИК имущества (имущественных прав) из налогооблагаемых доходов акционера – организации (контролирующего лица). Освобождение действует до 01 января 2019 года и вводится с целью стимулирования реструктуризации российских групп.

Возбуждение уголовных дел по налоговым преступлениям

Возврат к прежнему порядку

Принятым Государственной Думой 10 октября 2014 г. Федеральным законом «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» фактически возвращен прежний порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям.

Данным законом, вносящим изменения в статьи 140 и 144 УПК РФ, предусмотрен следующий порядок рассмотрения сообщения о налоговом преступлении (не включая ст. 199.2 УК РФ).

Сотрудники МВД по материалам оперативно-розыскной деятельности сообщают в СКР о наличии признаков преступления. По общему правилу, т.е. при отсутствии оснований для отказа в возбуждении дела, следователь в течение 3 суток отправляет копию сообщения дознавателя с приложением соответствующих документов и предварительного расчета предполагаемой суммы недоимки вышестоящему по отношению к налогоплательщику налоговому органу.

У налогового органа есть 15 суток и три варианта для одного из следующих ответов:

- выдать следователю заключение о наличии нарушения и правильности расчета, если указанные в сообщении нарушения выявлены в ходе проведенных проверок;
- проинформировать, что проводится проверка, по итогам которой решение еще не принято или не вступило в силу;
- проинформировать, что проверка не проводилась и сведений о нарушениях нет.

После получения заключения налогового органа, но не позднее 30 суток со дня поступления сообщения о преступлении по результатам рассмотрения этого заключения следователем должно быть принято процессуальное решение.

При наличии «повода и достаточных данных», указывающих на признаки преступления, следователь сможет возбудить дело, не дожидаясь ответа налоговой службы.

Такой порядок означает, что для возбуждения уголовного дела по налоговому преступлению следователю фактически не требуется ответа налогового органа, поскольку предусмотренные законом виды ответов не несут содержательной нагрузки, т.е. довольно формальны.

Этот порядок не отвечает широко обсуждавшейся и общепризнанной идее, что в любом случае необходимо заключение налоговой службы как органа, уполномоченного определять соблюдение или нарушение законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 30 НК РФ, ст. 1 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»).

Кроме того, предусмотренный рассматриваемым законом порядок означает, что размер штрафа будут определять самостоятельно следователь, а также налогоплательщик (для освобождения от ответственности по правилам Примечания 2 к статьям 198 и 199 УК РФ). Однако в целях индивидуализации и соразмерности ответственности размер штрафа должен определяться только с учетом степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств деяния (Постановления КС РФ от 15.07.1999 № 11-П, от 12.05.1998 № 14-П, от 22.04.2014 № 13-П). Выяснение этих обстоятельств возможно только в ходе специальной юрисдикционной процедуры – рассмотрения дела о налоговом правонарушении, но никак не в «автоматическом» режиме.

Необходимость сдерживающих факторов

С целью адекватной защиты прав налогоплательщиков от угрозы произвольного уголовного преследования предлагаем ввести два обоснованных, но преодолимых барьера в ходе уголовного процесса.

Своего рода «грубый фильтр» – право следователя возбудить уголовное дело только при наличии «положительного» заключения налогового органа о наличии признаков налогового преступления.

В таком заключении налоговый орган на основе полученных от следователя материалов должен дать мотивированный ответ на три вопроса:

1. Имеются ли признаки возникновения недоимок в размере, указанном в УК РФ?
2. Имеются ли признаки нарушения конкретных норм налогового законодательства, повлекшие возникновение данных недоимок?
3. Имеются ли признаки введения налогового органа в заблуждение о существовании у налогоплательщика обязанности по уплате налога?

Копия заключения в случае предъявления обвинения должна выдаваться налогоплательщику, который вправе оспорить его в арбитражном суде и тем самым попытаться повлиять на судьбу уголовного дела. Например, доказать, что налоговый орган неверно определил размер фактической недоимки или неправильно истолковал норму закона.

В качестве «тонкого фильтра» необходимо ввести в НК РФ институт специальной налоговой проверки на основании обращения следователя, а в УПК РФ – обязанность органа, осуществляющего предварительное расследование по делу о налоговом преступлении, учитывать результаты специальной проверки в уголовном процессе.

Для этого установить в УПК РФ (статьи 171, 172, 175), что для направления дела прокурору перед передачей в суд (когда сбор всех доказательств уже завершен) необходимо вступившее в силу и не обжалованное в течение 3-х месяцев в арбитражный суд решение налогового органа, вынесенное по итогам специальной налоговой проверки. Если решение по такой проверке обжаловано, то дальнейшее движение уголовного дела возможно только после завершения судебного разбирательства, которым признана законность и обоснованность обжалованного решения.

В целях оперативности специальная проверка должна проводиться по правилам не выездной, а камеральной проверки, и даже более ограниченным: помимо документов, имеющих у налогового органа, он вправе использовать лишь документы, представленные следователем, и не вправе предпринимать никаких самостоятельных мер по получению новых доказательств против налогоплательщиков (тем более что у следствия объективно больше возможностей по получению новых доказательств). Таким образом, бремя доказывания полностью возложено на следственный орган, который и должен представить доказательства, недоступные ранее налоговой службе, а налогоплательщик может представить пояснения в свою пользу.

Статья 88.1. Специальная налоговая проверка

1. Специальная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями в течение одного месяца со дня получения обращения (запроса) следственного органа.

2. Специальная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов), документов, представленных налогоплательщиком, документов и иных доказательств, представленных следственным органом, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющих у налогового органа.

3. Если специальной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющих у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с предложением представить в течение пяти дней необходимые пояснения.

4. Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения в случаях, указанных в п. 3 настоящей статьи, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

Если в ходе специальной проверки не выявлено нарушений налогового законодательства, указанных в постановлении следователя, составляется справка, которая направляется следователю и налогоплательщику. Не позднее дня, следующего за днем получения справки, следователь прекращает уголовное дело в части, касающейся налогового преступления. Если выявлено нарушение, составляется акт по правилам ст. 100 НК РФ и выносится решение по правилам ст. 101 НК РФ, которое и может быть обжаловано.

В такой конструкции за следователем остается задача доказать умысел на уклонение.

Недопустимость ретроактивного применения

Поскольку речь идет об изменениях в процессуальном законодательстве, то необходимо принимать во внимание ст. 4 УПК РФ, согласно которой «при производстве по уголовному делу применяется уголовно-процессуальный закон, действующий во время производства соответствующего процессуального действия или принятия процессуального решения, если иное не установлено настоящим Кодексом».

Соответственно, с момента вступления в силу нового закона следственные органы с учетом 10-летнего срока давности по налоговым преступлениям могут возбуждать уголовные дела по преступлениям, совершенным начиная с 2005 г.

В результате те периоды, по которым уже истек 3-летний срок для проведения выездных налоговых проверок, вновь попадают в зону риска возбуждения уголовных дел.

С целью сохранения доверия бизнеса к действиям государства необходимо исключить «обратную силу» отмены прежнего порядка возбуждения уголовных дел, для этого необходимо установить специальные правила действия нового порядка во времени.

Необходимо закрепить в переходных положениях к закону, что «поводами для возбуждения уголовного дела о преступлениях, совершённых до дня вступления в силу настоящего Федерального закона, служат поводы, установленные в статье 140 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (в редакции, действовавшей до дня вступления в силу настоящего Федерального закона)». Аналогичная норма имеется в п. 5 ст. 3 Федерального закона от 29.12.2010 № 433-ФЗ.

Истребование документов налоговыми органами

Тенденции

1. Расширение оснований для истребования документов в рамках камеральной налоговой проверки

С 1 января 2014 года введено новое основание истребования документов - проведение камеральной проверки уточненной налоговой декларации, представленной после истечения двух лет со дня, установленного для ее подачи за соответствующий отчетный (налоговый) период, и в которой по сравнению с ранее представленной декларацией уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, или увеличена сумма полученного убытка. Налоговый орган может истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие изменение сведений в показателях налоговой декларации, и аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменений (пункт 8.3 статьи 88 Налогового кодекса РФ, далее – НК РФ).

Случаи истребования документов включаются в главы НК РФ о конкретных налогах. Например, на основании статей 214.8 и 310.2 НК РФ при проведении камеральной налоговой проверки налогового агента, выплачивающего доход иностранным организациям, действующим в интересах третьих лиц, налоговыми органами могут быть истребованы у налогового агента документы, подтверждающие правильность

исчисления и уплаты налога, в том числе подтверждающие налоговое резидентство налогоплательщика.

С 1 января 2015 года основанием истребования документов при проведении камеральной проверки налоговой декларации по НДС становится выявление налоговым органом противоречий, которые свидетельствуют о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет или о завышении суммы налога, заявленной к возмещению. Налоговый орган сможет истребовать счета – фактуры, первичные и иные документы (пункт 8.1 статьи 88 НК РФ). Таким образом, даже в случае представления декларации по НДС к уплате, налоговый орган вправе будет истребовать любые документы по операциям, отраженным в декларации, а не только документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов.

2. Истребование документов как специальное основание для получения от банков справок по счетам

С 1 июля 2014 года справки о наличии счетов, вкладов (депозитов), об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам) организаций и физических лиц в банке, справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств могут быть запрошены налоговыми органами в случаях истребования у таких организаций и физических лиц документов (информации) в силу статьи 93.1 НК РФ.

При направлении контрагенту проверяемого налогоплательщика (в том числе физическому лицу, не являющемуся индивидуальным предпринимателем) требования о представлении документов (информации) в порядке статьи 93.1 НК РФ, налоговый орган имеет возможность получить от банка информацию о таком контрагенте, подтверждающую или опровергающую представленные им сведения (пункт 2 статьи 86 НК РФ).

3. Направление налоговым органом требований в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота

НК РФ с 1 января 2015 года для лиц, которые должны представлять налоговую декларацию (расчет) в электронной форме, устанавливается обязанность получать от налогового органа документы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота (пункт 5.1 статьи 23 НК РФ).

Закрепляется новое основание для приостановления операций налогоплательщика по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств: неполучение налоговым органом квитанции о приеме налогоплательщиком:

требования о представлении документов,

требования о представлении пояснений,

уведомления о вызове в налоговый орган (подпункт 2 пункта 3 статьи 76 НК РФ).

Можно предположить массовый переход налоговых органов на электронную форму требований о представлении документов.

Нерешенные вопросы

1. Истребование документов, подтверждающих использование налоговых льгот

В соответствии с пунктом 6 статьи 88 НК РФ при проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе истребовать у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право налогоплательщиков на эти налоговые льготы. Принимая во внимание пункт 10 статьи 88 НК РФ, в рамках камеральных налоговых проверок налогового агента налоговые органы вправе истребовать у налогового агента документы, подтверждающие обоснованность исчисления им налога с предоставлением налогоплательщику налоговых льгот.

В толковании понятия «налоговые льготы» применительно к самостоятельным элементам налогообложения сохраняется неопределенность.

В Определении ВАС РФ от 17.01.2014 № ВАС-19096/13 по делу № А56-73263/2012 признано допустимым истребование у налогового агента документов, подтверждающих применение к доходам налогоплательщика пониженных налоговых ставок.

С другой стороны, в постановлении Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 в отношении освобождения от налогообложения по статье 149 НК РФ предписан избирательный подход: истребование документов возможно в отношении тех оснований освобождения от налогообложения, которые по своему характеру отвечают понятию налоговой льготы. В частности, в отношении освобождений для организаций, занимающихся определенными видами деятельности, обладающих определенным статусом.

ВАС РФ признал неправомерным истребование со ссылкой на положения пункта 6 статьи 88 НК РФ документов по операциям, не являющимся объектом налогообложения или освобождаемым от налогообложения, когда такое освобождение не имеет своей целью предоставление определенной категории лиц преимуществ по сравнению с другими лицами, совершающими такие же операции, а является специальным правилом налогообложения операций.

Расширительное толкование Конституционным судом в ряде решений понятия «налоговая льгота»

как любого экономического преимущества допустимо с точки зрения оценки конституционных гарантий, экономической обоснованности установления, социальных последствий и т.д.

Но буквальное следование такому подходу в налоговых отношениях приводит к смещению самостоятельных элементов налогообложения и режимов налогообложения, при котором налоговой льготой может быть признано исключение из объекта налогообложения, уменьшение дохода на расходы, вычеты, наличие нескольких налоговых ставок, применение специального налогового режима, применение соглашений об избежании двойного налогообложения и т.п.

2. Запрет на повторное истребование ранее представленных документов

В соответствии с пунктом 5 статьи 93 НК РФ в ходе проведения налоговой проверки, иных мероприятий налогового контроля (включая истребование документов в порядке статьи 93.1 НК РФ) налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы (как о нем самом, так и о его контрагентах), которые уже были представлены в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Применение указанных положений не зависит от количества мест постановки на учет налогоплательщика в налоговых органах, обстоятельств, при которых у налогового органа возникает необходимость повторного истребования документов.

Пунктом 5 статьи 93.1 НК РФ предусмотрено, что истребуемые у лица документы о проверяемом налогоплательщике «представляются с учетом положений, предусмотренных пунктом 5 статьи 93 НК РФ».

Нормы пункта 5 статьи 93.1 НК РФ не дублируют запрет на истребование документов, уже предусмотренный статьей 93 НК РФ, а имеют самостоятельное значение: распространяют запрет на повторное истребование документов не только на документы, представленные в ходе проведения камеральных или выездных налоговых проверок, но и на документы, ранее представленные в порядке статьи 93.1 НК РФ.

В пользу этого толкования указывают нормы переходных положений Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ, которые предусматривают применение положений пункта 5 статьи 93 НК РФ в отношении документов, представляемых в налоговые органы после 1 января 2010 года. Согласно переходным положениям Федерального закона от 27.07.2010 N 229-ФЗ пункт 5 статьи 93.1 НК РФ применяется в отношении документов, представляемых в налоговые органы после 1 января 2011 года.

Иное толкование означало бы, что 1) новой нормой статьи 93.1 НК РФ положение налогоплательщика ухудшено, так как запрет на повторное истребование в рамках налоговых проверок документов, представленных в налоговый орган с 2010 г., мог быть обойден запросом этих же документов в рамках проведения иных мероприятий налогового контроля, 2) ухудшающим положениям придана обратная сила.

Вместе с тем, из – за недостатка юридической техники в изложении статьи 93.1 НК РФ, в правоприменительной практике широко распространено истребование документов, ранее представленных в порядке статьи 93.1 НК РФ.

3. Порядок изготовления копии истребуемого налоговым органом документа

Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. Заверенной копией документа является копия документа, на которую в соответствии с установленным порядком проставляются необходимые реквизиты, придающие ей юридическую силу.

Для свидетельствования верности копии подлиннику документа на последнем листе копии на свободном месте под текстом следует указывать место нахождения подлинника документа, слово «Верно», наименование должности лица, заверившего копию; личную подпись, расшифровку подписи, дату заверения; печать. Листы многостраничных копий нумеруются, отметка о заверении копии дополняется указанием количества листов копии: «Всего в копии _____ л.».

Однако на практике налоговые органы удовлетворяются представленной налогоплательщиком заверенной подшивкой, в которую включены несколько документов, каждый из которых отдельно не заверен.

В случае представления незаверенных копий или заверения только последней страницы подшивки документов налогоплательщик несет риски:

привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного статьей 126 НК РФ,

повторного запроса документов (особенно, если в представленных незаверенных копиях налоговым органом обнаружены ошибки).

Предложения по совершенствованию

1. Введение последовательности мероприятий налогового контроля

В рамках камеральной налоговой проверки налоговый орган в ряде случаев обязан, а в ряде случаев вправе направить налогоплательщику требование о представлении пояснений.

В тех случаях, когда налоговый орган должен потребовать пояснения, истребование документов не может производиться, если налогоплательщиком предварительно не было получено от налогового органа требование о даче пояснений.

Это, с учетом принятых в НК РФ поправок означает, что с 2015 года налоговый орган не вправе ис-

требовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, если им выявлены противоречия (несоответствия) в сведениях об операциях, содержащихся в налоговой декларации по НДС, свидетельствующие о занижении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, либо о завышении суммы налога, заявленной к возмещению, но об этих противоречиях (несоответствиях) налоговым органом не было сообщено налогоплательщику с требованием представить пояснения.

Независимо от оснований истребования документов в рамках камеральной налоговой проверки, такое истребование должно быть обусловлено обнаружением налоговым органом ошибок и противоречий в отчетности налогоплательщика. Что в свою очередь означает, что истребованию документов предшествует направление налогоплательщику требования о даче пояснений, в котором обнаруженные налоговым органом ошибки и противоречия должны быть перечислены.

2. Ограничение случаев истребования документов

Истребование документов по такому основанию как использование налогоплательщиком налоговых льгот должно быть ограничено положениями законодательства о налогах и сборах, в которых соответствующие преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков, непосредственно названы налоговыми льготами. В НК РФ налоговые льготы по налогам предусмотрены в статьях 381 и 395. Предлагается непосредственно в этих статьях предусмотреть право налогового органа на истребование документов в рамках камеральной проверки, а пункт 6 статьи 88 НК РФ, содержащий такое специальное основание для истребования документов как использование налоговых льгот, признать утратившим силу.

3. Запрет на повторное истребование документов

Независимо от причин и обстоятельств первоначального представления документов в налоговый орган, должен быть установлен запрет на повторное истребование у физического лица или организации любых документов, ранее представленных ими в налоговый орган.

4. Увеличение срока представления документов

Истребование документов у налогоплательщика о деятельности его контрагентов более часто встречающееся мероприятие налогового контроля, чем истребование документов у налогоплательщика о нем самом. В целях снижения административной нагрузки срок представления документов, истребованных в рамках статьи 93.1 НК РФ, должен быть увеличен с 5 до 10 дней с сохранением возможности его продления налоговым органом по уведомлению налогоплательщика.

5. Исключение ответственности за ненадлежащее представление истребуемых документов

Следует включить в статью 126 НК РФ примечание, согласно которому не признается правонарушением представление налогоплательщиком документов с несоблюдением установленного порядка их заверения, если указанные документы приняты налоговым органом (указанные документы не возвращены налоговым органом в течение двух дней со дня их получения).

6. Расширение практики представления истребуемых документов в электронной форме

Если истребуемый у налогоплательщика документ составлен в электронной форме по установленным ФНС России форматам, то его представление может производиться в электронном виде. В ином случае представление документа производится на бумажном носителе в виде заверенной налогоплательщиком копии с отметкой о подписании оригинала документа электронной подписью.

Должно быть продолжено утверждение приказами ФНС электронных форматов документов, включая применение к истребуемым документам форматов их представления в сканированном виде.

РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН

О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации

Статья 1.

Внести в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, № 32, ст. 3340, 3341; 2001, № 1, ст. 18; № 23, ст. 2289; № 33, ст. 3413, 3421, 3429; 49, ст. 4564; № 53, ст. 5015; 2002, № 1, ст. 4) следующие изменения и дополнения:

1. Дополнить пункт 1 статьи 265 подпунктом 19.4 следующего содержания:

«расходы налогоплательщика, связанные с возмещением взаимозависимым лицам, определенным в соответствии с положениями статьи 105.1 настоящего Кодекса, расходов общеуправленческого, административного, инновационного и иного аналогичного характера, понесенных взаимозависимыми лицами в пользу группы взаимозависимых лиц, включая налогоплательщика.

Таковыми расходами могут являться, в том числе:

расходы на управление взаимозависимыми лицами и общеадминистративные расходы, такие как расходы на содержание управленческого и административного персонала, вовлеченного в процессы формирования, внедрения и контроля в отношении единых политик и программ в области стратегического управления, управления производством, финансов, бухгалтерского учета, планирования и бюджетирования, кадров, управления денежными ресурсами, информационных технологий, маркетинга, рекламы, снабжения и сбыта взаимозависимых лиц;

расходы в области информационных технологий, в том числе расходы на создание и приобретение программного обеспечения, создание и поддержку электронных баз данных;

расходы на усовершенствование и создание новых отраслевых технологий;

расходы на усовершенствование и создание новых продуктов, а также технологий по их продвижению на рынках сбыта;

иные аналогичные расходы.

Налогоплательщик имеет право на налоговый вычет указанных расходов при наличии следующих условий:

указанные расходы понесены взаимозависимым лицом или взаимозависимыми лицами в интересах и для осуществления деятельности одновременно нескольких взаимозависимых лиц, включая налогоплательщика;

указанные расходы понесены и распределяются внутри группы взаимозависимых лиц на основании договора о распределении расходов.

Указанный договор о распределении расходов должен устанавливать:

перечень и характер расходов к распределению;

временной период или порядок его определения, в котором были понесены расходы, подлежащие распределению;

перечень взаимозависимых лиц – сторон договора, среди которых распределяются расходы;

порядок (формулу) распределения расходов между взаимозависимыми лицами – сторонами договора.

Порядок (формула) определения суммы расходов, подлежащей возмещению налогоплательщиком, должен отвечать следующим критериям:

а) порядок распределения расходов, включая порядок (формулу) расчета доли каждого лица в общей сумме распределяемых расходов, должен быть единым в отношении всех взаимозависимых лиц, среди которых распределяются указанные расходы.

б) одновременно, отдельные компоненты формулы расчета доли каждого лица в общей сумме распределяемых расходов могут изменяться в целях учета особенностей деятельности отдельных взаимозависимых лиц и их вклада в совместную деятельность взаимозависимых лиц.

Сумма расходов, подлежащих возмещению налогоплательщиком, учитываются на основании отчета взаимозависимого лица, форма которого утверждается Министерством финансов Российской Федерации

Общая сумма расходов, подлежащих распределению среди взаимозависимых лиц согласно договору о распределении расходов, должна быть подтверждена независимым аудитором, действующим в соответствии с законодательством государства, налоговым резидентом которого является налогоплательщик.

Независимый аудитор также должен подтвердить следующее:

сумма расходов к возмещению, исчисленная налогоплательщику, или доля налогоплательщика в об-

щей сумме возмещаемых расходов рассчитана в соответствии с правилами (формулой) распределения расходов, установленными договором о распределении расходов.

порядок (формула) в соответствии с которым были исчислены суммы расходов к возмещению для налогоплательщика, применялся для расчета сумма расходов к возмещению для других взаимозависимых лиц, являющихся сторонами договора о распределении расходов.

Применение положений, предусмотренных абзацем 1 подпункта 19.4 настоящей статьи, не применяются, если:

1) возмещаемые расходы понесены взаимозависимым лицом местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации.

2) сумма возмещаемых расходов превышает 20 процентов от выручки от реализации российской организации, определяемой в соответствии с положениями статьи 249 настоящего Кодекса).

2. Дополнить статью 307 пунктом 7.1 следующего содержания:

«В состав расходов постоянного представительства могут включаться прямые и косвенные расходы, понесенные головным офисом иностранного юридического лица на осуществление деятельности постоянного представительства в Российской Федерации, такие как расходы на заработную плату иностранных сотрудников, работающих в постоянном представительстве, командировочные расходы, расходы на подготовку российских сотрудников отделения, а также другие прямые и косвенные расходы.

Расходы, понесенные головным офисом иностранной организации в связи с деятельностью, осуществляемой через постоянное представительство в Российской Федерации, включаются в состав расходов постоянного представительства исходя из экономически обоснованных показателей, определенных в соответствии с деятельностью иностранной организации на основании отчета, форма которого утверждается Министерством финансов Российской Федерации. Указанные расходы также должны быть подтверждены документами, соответствующими обычаям делового оборота в государстве, налоговым резидентом которого является иностранная организация, осуществляющая деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации.

В случае, если расходы понесены иностранной организацией в пользу своих подразделений, расположенных в разных государствах, то порядок распределения таких прямых и косвенных расходов, передаваемых постоянному представительству в Российской Федерации, должен являться единым в отношении всех подразделений иностранной организации.

Обоснованность критериев и порядка распределения суммы таких расходов, а также их денежной оценки и порядок определения, должны быть подтверждены независимым аудитором, действующим в соответствии с законодательством государства, в котором налогоплательщик является налоговым резидентом.

Применение положений, предусмотренных абзацем 1 подпункта 7.1 настоящей статьи не применяются, если:

1) возмещаемые расходы понесены иностранной организацией местом регистрации, либо местом жительства, либо местом налогового резидентства которого являются государство или территория, включенные в перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации.

2) сумма возмещаемых расходов превышает 20 процентов от выручки от реализации представительства иностранной организации в Российской Федерации, определяемой в соответствии с положениями статьи 249 настоящего Кодекса.»

3. Дополнить пункт 7 статьи 272 подпунктом 11 и 12 следующего содержания:

«11) дата утверждения отчета – по расходам, связанным с возмещением взаимозависимым лицам расходов общеуправленческого, административного, инновационного и иного аналогичного характера, понесенных взаимозависимыми лицами в пользу группы взаимозависимых лиц, включая налогоплательщика.

12) дата утверждения отчета – по расходам, понесенным иностранным юридическим лицом на осуществление деятельности постоянного представительства в Российской Федерации.»

Статья 2.

Настоящий Федеральный закон вступает в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования настоящего Федерального закона и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по налогу на прибыль организаций.

Президент
Российской Федерации

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ПРОЕКТУ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА

«О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации»

Законопроектом предусматривается возможность включения в состав расходов налогоплательщика, уменьшаемых налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, расходов, связанных с возмещением взаимозависимым лицам, определенным в соответствии с положениями статьи 105.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ), расходов общеуправленческого, административного, инновационного и иного аналогичного характера, понесенных взаимозависимыми лицами в пользу группы взаимозависимых лиц, включая налогоплательщика, на основании договора о распределении расходов.

Перераспределение расходов в рамках групп компаний на основании соглашения о распределении затрат является распространённой международной практикой.

Необходимость распределения затрат обуславливается тем, что многие группы компаний характеризуются общей инфраструктурой, централизованным административным управлением, при этом головная или управляющая компания холдинга несет затраты в целях развития и функционирования всех юридических лиц группы для повышения эффективности их деятельности и доходности операций.

Ввиду отсутствия подобного механизма в российском налоговом законодательстве российские компании, являющиеся частью группы, сталкиваются с трудностями при обосновании вычета для целей налога на прибыль расходов головных/управляющих компаний групп, понесенных в интересах всех или большинства юридических лиц группы, что характерно как для внутрироссийских распределений так и трансграничных ситуаций, где российский налогоплательщик является адресатом передачи расходов. Вместе с тем, судебная практика в целом ряде случаев идет по пути признания экономической обоснованности подобных расходов и их вычета для целей налога на прибыль.

Также, законопроектом вносятся изменения в порядок налогообложения представительств иностранных организаций, в части возможности включения в состав расходов постоянного представительства расходов, понесенных иностранным юридическим лицом на осуществление деятельности постоянного представительства в Российской Федерации.

В соответствии со статьей 7 Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения к постоянному представительству относится прибыль, которую оно могло бы получить, если бы оно было обособленным и отдельным предприятием, занятым такой же или аналогичной деятельностью при таких же или аналогичных условиях, и действовало совершенно самостоятельно от предприятия, постоянным представительством которого оно является.

При этом согласно большинству договоров между Российской Федерацией и зарубежными юрисдикциями об избежании двойного налогообложения допускается вычет расходов, понесенных для целей этого постоянного представительства. При этом допускается обоснованное распределение документально подтвержденных расходов между лицом с постоянным местом пребывания в одном Договариваемом Государстве и его постоянным представительством в другом Договариваемом Государстве.

Такие распределяемые расходы включают управленческие и общеадминистративные расходы, расходы на исследование и развитие, процент и плату за управление, консультации или техническое содействие, понесенные как в Государстве, в котором расположено постоянное представительство, так и в любом другом месте.

Таким образом, в отсутствие в действующей редакции НК РФ четко прописанных принципов определения суммы налогооблагаемой прибыли, относящейся к постоянному представительству, в частности в отношении расходов, передаваемых головным офисом постоянному представительству, вносятся соответствующие изменения в положения главы 25 НК РФ.

Указанные меры будут способствовать стимулированию реализации инвестиционных проектов, а также созданию благоприятных налоговых условий в целях осуществления инвестиционной деятельности.

Кроме того, принятие законопроекта позволит обеспечить:

возможное увеличение налоговых поступлений в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации за счет роста подразделений крупных иностранных компаний в Российской Федерации, а также за счет применения на основе принципа взаимности механизма налогообложения распределяемых затрат для иностранных дочерних компаний российских холдингов.

достижение поставленной в «Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» цели по введению механизма признания расходов, распределяемых в мультинациональных холдингах;

дальнейшее сближение российской налоговой системы с правилами, разработанными Организацией Экономического Сотрудничества и Развития.

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН

О внесении изменений в статью 149 главы 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации

Статья 1

Внести в статью 149 главы 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (Собрание законодательства Российской Федерации, 2000, № 32, ст. 3340; 2001, № 1, ст. 18; № 33, ст. 3413; № 53, ст. 5015; 2002, № 22, ст. 2026; № 30, ст. 3027; 2003, № 1, ст. 10; № 28, ст. 2886; 2004, № 27, ст. 2711; № 34, ст. 3517, 3524; № 45, ст. 4377; 2005, № 30, ст. 3128, 3129, 3130; № 52, ст. 5581; 2006, № 10, ст. 1065; № 31, ст. 3436; № 45, ст. 4627; 2007, № 1, ст. 39; № 23, ст. 2691; № 45, ст. 5432; № 49, ст. 6071; 2008, № 30, ст. 3614; № 48, ст. 5519; № 49, ст. 5749; 2009, № 48, ст. 5731; 2010, № 15, ст. 1737, 1746; № 19, ст. 2291; № 31, ст. 4186; № 48, ст. 6247, 6250; 2011, № 1, ст. 7; № 30, ст. 4575, 4587, 4593; № 45, ст. 6335; № 48, ст. 6729, 6731; № 49, ст. 7014, 7015, 7016; 2012, № 26, ст. 3447; № 41, ст. 5526; № 49, ст. 6751; № 53, ст. 7619; 2013, № 23, ст. 2866, 2889) следующие изменения:

1. в подпункте 3 пункта 3 слова «выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме» исключить;

2. пункт 3 дополнить подпунктом 35 следующего содержания:

«35) выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме».

Статья 2

Настоящий Федеральный закон вступает в силу со дня его официального опубликования.

Президент
Российской Федерации

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ПРОЕКТУ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА

«О внесении изменений в статью 149 главы 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации»

С 2012 года вступили в силу новые правила трансфертного ценообразования (Федеральный закон РФ от 18.07.2011г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»), требующие, чтобы для целей налогообложения уровень цен по внутригрупповым операциям соответствовал рыночному уровню цен.

В целях привлечения финансирования от внешних источников на более выгодных условиях до вступления в силу закона № 227-ФЗ холдинговые компании практиковали безвозмездную выдачу поручительств в пользу компаний группы. В соответствии с п.1 ст. 105.3 НК РФ, выдача безвозмездных поручительств в пользу компаний группы может являться примером установления коммерческих и финансовых условий, отличных от тех, которые имели бы место в сопоставимых сделках между лицами, не являющимися взаимозависимыми, в связи с чем, выдача поручительств между взаимозависимыми лицами должна осуществляться на возмездной основе в целях налогообложения прибыли.

Согласно нормам ст. 329, 361 ГК РФ поручительство является одним из способов обеспечения обязательств, возникающий на основании договора поручительства, заключаемым между поручителем и кредитором.

Для заключения договора поручительства ГК РФ не предусматривает наличие соглашения между поручителем и должником. Более того, для заключения договора между поручителем и кредитором закон не требует наличие согласия на заключение договора поручительства или уведомления должника о выданном поручительстве (п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.07.2012 № 42). Из содержания п. 3 ст. 465 ГК РФ следует, что между поручителем и должником может быть заключено соглашение о выдаче поручительства. Однако из указанных норм не следует, что сделка по выдаче поручительства является услугой, которая оказывается поручителю должнику, а также, что такая сделка предполагается возмездной.

Вместе с тем, в случае заключения между должником и поручителем соглашения о выдаче поручительства за вознаграждение, такое соглашение будет являться возмездным (п. 1 ст. 423 ГК РФ), а выдача поручительства может быть квалифицирована, как возмездное оказание услуг (ст. 779 ГК РФ). Указанный вывод подтверждается также судебной практикой (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 30.01.2013 по делу № А46-9256/2012). Правомерность заключения соглашений о выдаче поручительства, в том числе о выплате вознаграждения за выданное поручительство, подтверждается положениями ст. 421 ГК РФ о возможности заключения сторонами договора, который не предусматривается законом и иными правовыми актами.

Таким образом, исходя из норм ГК РФ, сделка по выдаче поручительства в отсутствие соглашения между должником и поручителем, предусматривающего выдачу поручительства за плату, не может быть признано услугой.

Налоговым законодательством (ст. 38 НК РФ) к услугам, как объекту налогообложения, относят деятельность, результаты которой не имеют материального выражения и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

В ст. 146 НК РФ выдача поручительства прямо не указана, как объект налогообложения. Вместе с тем, в число операций, освобождаемых от налогообложения НДС подп. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ, входит осуществление банком банковских операций, в том числе выдачи поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме. Следует отметить, что в соответствии со ст. 5 Федеральный закон от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» выдача поручительств за третьих лиц не является банковской операцией, а сделкой, которая может осуществляться банком помимо банковских операций.

Исходя из содержания указанной нормы НК РФ, Минфином РФ в письме от 12.03.2007 № 03-07-07/07 даны разъяснения, что операции по выдаче поручительств за третьих лиц, оказываемые организациями, не являющимися банками, облагаются НДС в общеустановленном порядке.

Однако, ряд судов полагают, что выдача поручительства, в том числе и за вознаграждение, выплачиваемое должником поручителю, не является объектом налогообложения (Постановление ФАС Поволжского округа от 23.09.2010 по делу № А12-1810/2010, Постановление ФАС Уральского округа от 29.06.2010 N Ф09-3980/10-С3 по делу № А47-10083/2009, Постановление ФАС Московского округа от 23.03.2012 по делу № А40-65585/11-129-280).

Ряд судов полагает правомерность уплаты НДС по соглашениям о выдаче поручительства. При этом большинство судебных актов, рассматривающих данный вопрос, приняты по спорам, связанным с возмещением НДС по соглашениям о выдаче поручительства.

В частности, при рассмотрении довода налогового органа о том, что выдача поручительства не является объектом налогообложения (Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 10.12.2012 по делу № А32-20234/2011, Постановление ФАС Центрального округа от 16.03.2012 по делу N А08-3814/2011), суды указывают, что исходя из принципа свободы договора (ст. 421 ГК РФ) и предполагаемой возмездности договора (п. 3 ст. 423 ГК РФ), отношения между поручителем и должником полностью соответствуют определению услуги, содержащееся в п. 5 ст. 38 НК РФ.

В более поздних судебных актах суды признают правомерность предъявления налогоплательщиком НДС к вычету по соглашениям о выдаче поручительств в том случае, если денежные средства, обеспечиваемые поручительством, направлялись налогоплательщиком на приобретение товаров (работ, услуг), облагаемых НДС (Постановление ФАС Центрального округа от 16.03.2012 по делу N А08-3814/2011, Постановление ФАС Московского округа от 22.06.2010 N КА-А40/4658-10 по делу № А40-64165/08-143-291 Постановление ФАС Центрального округа от 21.09.2010 по делу № А35-12164/2009). В частности, в Постановлении ФАС Уральского округа от 25.04.2011 № Ф09-1381/11-С2 по делу № А07-13632/2010 (Определением ВАС РФ от 26.08.2011 № ВАС-11125/11 отказано в передаче дела № А07-13632/2010 в Президиум ВАС РФ) указывается, что услуги по выдаче поручительства оказываются с целью получением сумм кредитов, которые использовались должником в предпринимательской деятельности, то есть при совершении операций, облагаемых НДС. В связи с чем, согласно ст. 169, ст. 171, п. 2 ст. 172 НК РФ налогоплательщик имеет право на вычет НДС. Отдельно суд отмечает, что деятельность поручителя, не являющегося кредитной организацией, не подпадает под действие подп. 3 п. 3 ст. 149 НК, а вознаграждение, полученное от общества поручителем, облагается налогом на добавленную стоимость.

Таким образом, предъявление НДС к вычету по соглашениям о выдаче поручительств может быть признано обоснованным в том случае, если денежные средства, обеспечиваемые поручительством, использовались налогоплательщиком для приобретения товаров, работ, услуг, облагаемых НДС.

Исходя из действующей судебной практики, следует, что выдача поручительства за должника не является услугой согласно нормам гражданского законодательства. Вместе с тем, должник и поручитель вправе заключить договор о выдаче поручительства с уплатой поручителю вознаграждения.

С позиции налогового законодательства выдача поручительства, исходя из анализа судебной практики, не является услугой и объектом налогообложения НДС. Вместе с тем, выдача поручительства за плату может быть квалифицирована, как реализация услуги, т.е. операцией, признаваемой объектом налогообложения. При этом возмещение НДС по соглашению о выдаче поручительства возможно в случае предоставления налогоплательщиком доказательств, что обеспечиваемые поручительством привлечённые денежные средства направлялись на приобретение товаров, работ и услуг, облагаемых НДС. Вместе с тем возможен риск непринятия НДС к вычету на том основании, что выдача поручительства предполагалась для заключения договора займа (кредитного договора), т.е. операции, не облагаемой НДС.

Следует отметить, что в странах Европейского Союза вопрос о применении НДС в отношении вознаграждения при выдаче поручительств решен на законодательном уровне. Выдача поручительства рассматривается как услуга, но НДС не облагается в силу прямой нормы закона.

Выявленные противоречия законодательных и судебных актов значительно усложняют их применение и увеличивают риск возможных претензий со стороны налоговых органов о неправильном применении налогового законодательства, и создают дополнительно необоснованную нагрузку на коммерческие организации небанковского сектора в части повышения стоимости привлечения финансирования. В то же время, НК РФ предусматривает освобождение от налогообложения НДС операций компаний небанковского сектора по выдаче займов, в том числе начисленных процентов.

В этой связи, просим рассмотреть возможность внесения поправок в положения НК РФ, освобождающие выдачу поручительств компаниями небанковского сектора от налогообложения НДС.