

**INFORMATION AND RESEARCH CENTER
OF THE PUBLIC FINANCE AND TAX LAW
OF CENTRAL AND EASTERN EUROPEAN COUNTRIES
(POLAND)
(RUSSIAN BRANCH IN VORONEZH)**

ОБЩЕРОССИЙСКИЙ ФИЛИАЛ
ЦЕНТРА ИНФОРМАЦИИ И ОРГАНИЗАЦИИ ИССЛЕДОВАНИЙ
ПУБЛИЧНЫХ ФИНАНСОВ И НАЛОГОВОГО ПРАВА
СТРАН ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ



ПУБЛИЧНЫЕ ФИНАНСЫ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

ЕЖЕГОДНИК

Выпуск 6

ПРОТИВОДЕЙСТВИЕ УКЛОНЕНИЮ
ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ В СТРАНАХ
ЦЕНТРАЛЬНОЙ И ВОСТОЧНОЙ ЕВРОПЫ

ANTI-TAX AVOIDANCE RULES
IN THE COUNTRIES OF THE
CENTRAL AND EASTERN EUROPE

Воронеж
Издательский дом ВГУ
2016

УДК 347.73(082)

ББК 67.402

П88

НАУЧНЫЙ СОВЕТ ЕЖЕГОДНИКА:

Е. Руськовски (Польша) – председатель,
Л. Абрамчик (Беларусь), *В. Бабчак* (Словакия), *Я. Глуховский* (Польша),
М. Карасёва (Сенцова) (Россия), *Ц. Косиковский* (Польша),
А. Костюков (Россия), *П. Мрхивка* (Чехия), *П. Пацуркивский* (Украина),
Е. Черникова (Россия), *Л. Этель* (Польша)

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ ЕЖЕГОДНИКА:

М. Карасёва (Сенцова) – д-р юрид. наук, профессор, гл. редактор (Россия),
А. Пауль – канд. юрид. наук, доцент, зам. главного редактора (Россия),
М. Обухова – отв. секретарь (Россия)

РЕЦЕНЗЕНТЫ ЕЖЕГОДНИКА:

Казахстан: д-р юрид. наук *Е. Порохов*; д-р юрид. наук, проф. *А. Жусупов*.

Литва: д-р, доц. *Б. Судавичус*.

Польша: д-р хаб., проф. *З. Офиарски*, д-р хаб., проф. *М. Офиарска*,
д-р хаб., проф. *Я. Глуминска-Павлик*, д-р хаб., проф. *Б. Бржезински*,
д-р хаб., проф. *А. Юрковска-Зейдер*, д-р хаб., проф. *А. Поморска*.

Россия: д-р юрид. наук, проф. *А. Ялбулганов*, д-р юрид. наук, проф. *В. Гриценко*,
д-р юрид. наук, проф. *Ю. Крохина*, д-р юрид. наук, проф. *Н. Самтарова*,
канд. юрид. наук, доц. *А. Красюков*, канд. юрид. наук, доц. *А. Якушев*.

Словакия: д-р, доц. *М. Буйнакова*.

Украина: канд. юрид. наук, доц. *Р. Гаврилюк*.

Чехия: д-р, проф. *М. Карфикова*, д-р, доц. *Х. Маркова*, д-р *Б. Радим*

П88 Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. – Вып. 6 : Противодействие уклонению от уплаты налогов в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2016. – 220 с.

ISBN 978-5-9273-2334-0

Издание представляет собой шестой выпуск научного ежегодника Центра информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы (Польша). Рассматриваются актуальные вопросы правового регулирования и экономико-правовых средств противодействия уклонению от уплаты налогов в странах Центральной и Восточной Европы.

Для научных работников, преподавателей, студентов и аспирантов юридических и экономических вузов.

УДК 347.73(082)

ББК 67.402

ISBN 978-5-9273-2334-0

© Центр информации и организации исследований публичных финансов и налогового права стран Центральной и Восточной Европы (Белосток, Польша); Воронежский государственный университет, 2016
© Оформление, оригинал-макет.
Издательский дом ВГУ, 2016

СОДЕРЖАНИЕ

Предисловие	5
-------------------	---

Раздел I

ПРАВОВЫЕ СПОСОБЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

<i>Карасёва (Сенцова) М.</i> (Россия). Налоговое право России в контексте экономической глобализации	6
<i>Etel L., Popławski M.</i> (Польша). The history of the Polish anti-avoidance clause	10
<i>Ślifirczyk M.</i> (Польша). Draft of General Anti Avoidance Rule and judicial doctrine that counteracts tax avoidance in Polish tax law	22
<i>Marková H.</i> (Чехия). Tax avoidance or tax optimization in the Czech Republic	34
<i>Мачехин В.</i> (Россия). Налоговая деофшоризация в России и проект БЭПС: проблемы соотношения	40
<i>Štrkolec M., Bonk F.</i> (Словакия). Thin capitalization rules in current Slovak income tax law	51
<i>Судавичус Б.</i> (Литва). Специальные меры противодействия уклонению от уплаты налогов в налоговом законодательстве Литовской Республики	60
<i>Черникова Е., Николаева Т., Синдеева И.</i> (Россия). Уклонение от налогов (отдельные правовые проблемы)	70
<i>Зарипов В.</i> (Россия). Кризис налоговоыгодной судебной доктрины	80
<i>Абрамчик Л.</i> (Беларусь). Налоговая законотворческая деятельность государства и налоговое администрирование против уклонения от уплаты налогов	92
<i>Дементьев И.</i> (Россия). Новые обязанности налогоплательщиков в рамках института контролируемых иностранных компаний и ответственность за их нарушение по законодательству России	102
<i>Ялбулганов А., Крецу А.</i> (Россия). Российский опыт противодействия уклонению от уплаты налогов: к вопросу о реализации политики деофшоризации экономики	113
<i>Красюков А.</i> (Россия). Механизмы идентификации налогоплательщика посредством налоговой квалификации гражданских отношений	140
<i>Прокошин М., Горош Ю.</i> (Россия). Особенности получения налоговых преференций в Российской Федерации	148
<i>Stolarski P.</i> (Польша). The latest concepts of fight against tax irregularities in Poland	157
<i>Назаров В.</i> (Россия). Налоговый мониторинг как новый способ борьбы с уклонением от уплаты налогов	164
<i>Шатов В.</i> (Казахстан). Поощрение добросовестных проверяемых субъектов и концентрация контроля на нарушителях как принципы налогового контроля	174

Раздел II
ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ
УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

<i>Lotko E., Woltanowski P., Kosińska R.</i> (Польша). Methods of combating tax gap in indirect taxes in Poland as an instrument limiting public debt	182
<i>Земцов А., Никулина О.</i> (Россия). Менеджмент издержек как мера борьбы с уклонением от уплаты налогов	192
<i>Коробейникова Л., Ендовицкая Е.</i> (Россия). Раскрытие аналитических возможностей налоговой отчетности с целью предотвращения налоговых правонарушений	205

ПРЕДИСЛОВИЕ

Шестой номер ежегодника «Публичные финансы и налоговое право» озаглавлен «Противодействие уклонению от уплаты налогов в странах Центральной и Восточной Европы». Данная проблема очень актуальна и часто обсуждается на конференциях и в публикациях в Европе, а также в мире. Подтверждением этого стала XIV Международная научная конференция, состоявшаяся 14–16 сентября 2015 г. в местности Высоке Татры (Республика Словакия), на тему «*Налоговое право и его возможности в борьбе с уклонением от уплаты налогов*», организованная Кафедрой финансового и налогового права Университета Шафарика в Кошице при участии «Центра». Можно констатировать, что помещенные в данном номере ежегодника материалы являются своего рода продолжением и дополнением к обсуждениям, прозвучавшим на упомянутой научной конференции.

Проблема уклонения от уплаты налогов приобретает во всех странах всё более важное значение. Это относится как к качеству права, так и к его применению на практике. При этом имеет место разнообразие правовых урегулирований и особенностей применения в разных странах. Однако сравнительные исследования дают возможность определить животрепещущие проблемы, особенности правового урегулирования и результаты их применения на практике. При этом стоит отметить, что всё большее количество налоговых мошенничеств осуществляется в международном масштабе, и поэтому борьба против них и устранение причин их проявления требуют такого же широкого анализа.

Настоящий сборник включает в себя 20 статей, посвященных обсуждаемому вопросу. Они поступили (по количеству работ) из: России, Польши, Беларуси, Литвы, Чехии и Словакии. От имени Научного совета ежегодника хочу выразить большую благодарность их авторам. Одновременно хочу сообщить, что очередной, седьмой, выпуск ежегодника будет посвящен теме: «*Природоресурсные и экологические платежи в странах Центральной и Восточной Европы*». Можно предположить, что существующая уже сегодня актуальность данной проблематики будет систематически расти в указанных странах. Впрочем, это универсальный вопрос, вызывающий заинтересованность как в европейском, так и в мировом масштабе.

Приглашаем авторов, особенно младших научных сотрудников, также помещать свои тексты в «*Annual Center Review*»; данный журнал занесен в 2015 г. в список научных журналов с балльной оценкой (список Б) Министерства науки и высшего образования Республики Польша, а публикуемым в нем статьям присвоены 4 пункта.

Желаю приятного и плодотворного чтения,

*Председатель Научного совета ежегодника,
Президент правления Центра,
профессор, доктор юридических наук Евгений Руськовски*

Р а з д е л I
ПРАВОВЫЕ СПОСОБЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ
УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

НАЛОГОВОЕ ПРАВО РОССИИ В КОНТЕКСТЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ
ГЛОБАЛИЗАЦИИ

RUSSIAN TAX LAW IN THE CONTEXT OF ECONOMIC
GLOBALIZATION

М. Карасёва (Сенцова)

доктор юридических наук, профессор

Воронежский государственный университет

В статье отмечается, что современное налоговое право демонстрирует общеправовые и отраслевые черты глобализации. В числе последних – правила GAAR, концепция бенефициарного собственника, правила о контролируемых иностранных лицах.

The article notes that the modern tax law demonstrates different features of globalization. Among them are GAAR, the concept of the beneficial owner, CFC rules.

2016. Выпуск 6

6

Налоговое право России – это подотрасль финансового права, регулирующая публичные финансы. Учитывая, что в условиях глобализации экономики сфера финансов в самой большей степени подвержена форсированной унификации, финансовое право России, в том числе налоговое право, как правовая форма национальных публичных финансов самым явным образом демонстрирует тенденции глобализации.

1. Прежде всего, налоговое право России демонстрирует общеправовые проявления глобализации. В числе их конвергенция правовых систем, т.е. взаимопроникновение континентальной правовой системы и системы общего права¹. Как результат, сегодня в системе источников налогово-правового регулирования в России выделяют нормативный правовой акт и судебный прецедент. Налоговый нормативный акт в России представлен, прежде всего, налоговым законодательством, а прецедентное регулирование – решениями Конституционного Суда РФ, а также определенными постановлениями Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ.

¹ См.: Зорькин В. Д. Право в условиях глобальных перемен. М., 2013. С. 28.

Развитие прецедентного налогового регулирования в России имело место давно, с самого начала создания Конституционного Суда РФ. В течение какого-то времени в науке шли споры о правовой природе решений Конституционного Суда РФ, однако сегодня этот вопрос практически не дискутируется. Постановления КС РФ и его правовые позиции в сфере налогообложения признаются в качестве судебного прецедента. Помимо решений КС РФ, в России совсем недавно появился и другой источник прецедентного регулирования. Так, принятие в 2002 г. нового Арбитражно-процессуального кодекса РФ обеспечило работу арбитражных судов в России на принципиально новом уровне. Необходимость обеспечить на территории Российской Федерации единообразие судебной практики привело Высший Арбитражный Суд РФ к принятию постановления Пленума ВАС РФ от 12 марта 2007 г. № 17, которым фактически признавалась обязательная сила постановлений Президиума ВАС РФ для рассмотрения дел по вновь открывшимся обстоятельствам. Данное постановление ВАС РФ вызвало неоднократную реакцию в среде научной общественности. Однако в январе 2010 г. КС РФ в своем постановлении от 21 января 2010 г. № 1 закрепил правовой статус постановлений Президиума ВАС РФ. В результате признания прецедентного характера правовых позиций ВАС РФ этот суд фактически стал мегарегулятором экономических отношений, в том числе налоговых.

В этих условиях в России налоговое законодательство перестало являться единственным ориентиром налогового правоприменения и правоприменения в целом. Оно вошло в систему налогово-правового регулирования наряду с актами прецедентного налогового регулирования. Соответственно, в современных условиях в России налоговое законодательство используется налогоплательщиками, налоговыми органами и судами в системе прецедентного регулирования. В этом и заключается современная тенденция развития налогового законодательства в России, обусловленная процессами глобализации.

2. Помимо отмеченного, национальное налоговое право демонстрирует и чисто отраслевые, т.е. специфические, черты, обусловленные процессом глобализации экономики. Их существование обусловлено тем, что экономическая свобода в условиях открытого мира рождает универсальный алгоритм решения налогоплательщиком своих налоговых предпочтений, что сказывается на национальных публичных финансах, «завязанных» на государственные бюджеты государств. Иначе говоря, в условиях экономической глобализации методы налоговой оптимизации, используемые налогоплательщиками, становятся похожими, универсализируются. Это приводит к тому, что государства в эпоху глобализации начинают активно использовать унифицированные, а точнее, уже апробированные концепции борьбы против уклонения от уплаты налогов.

В числе этих концепций, прежде всего, так называемые правила GAAR (General Anti-Avoidance Rules), т.е. общая концепция борьбы государств с уклонением от уплаты налогов. Эта концепция стала постепенно входить

в практику различных государств еще в начале XX в., но к настоящему времени фактически стала универсальной для всех государств Европы. Так, Голландия ее приняла еще в 1924 г., Франция – в 1941, Германия – в 1977, Канада – в 1988, Китай – в 2008, США – в 2013, Испания – в 2004. В Российской Федерации общая концепция борьбы против уклонения от уплаты налогов была воспринята в форме судебной доктрины в 2006 г. Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ 12 октября 2006 г. принял постановление № 53 «О необоснованной налоговой выгоде». Суть данной доктрины сводится к тому, что налоговые выгоды налогоплательщика в виде его прав на налоговые вычеты, налоговые льготы и т.д. должны определяться не юридическим, а экономическим содержанием заключенных им сделок. Иначе говоря, в каждом конкретном случае необходима экономическая квалификация сделок налогоплательщика на предмет определения его налоговой выгоды, обоснованной или необоснованной. В этом контексте использование Российской Федерацией в 2006 г. общей концепции борьбы против уклонения от уплаты налогов в форме судебной доктрины необоснованной налоговой выгоды фактически включила налоговое право Российской Федерации в глобализационный процесс.

К 2014 г. Россия почувствовала необходимость усиления борьбы с уклонением от уплаты налогов. Это было вызвано активным выводом резидентами РФ капиталов в низконалоговые юрисдикции и, таким образом, уклонением от уплаты налогов. Решение данной проблемы опять-таки не требовало от российского законодателя национального изобретения адекватного правового механизма. Проблемы уклонения от уплаты налогов путем вывода капиталов в низконалоговые юрисдикции, в том числе в офшоры, к 2014 г. уже имели в мире модели правового решения. Во-первых, существует Модельная конвенция Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), в которой содержатся правила, устанавливающие механизмы борьбы со злоупотреблениями положений международных договоров. В частности, под влиянием всё более и более актуализирующейся в разных государствах проблемы формального применения льготных режимов налогообложения дивидендов, процентов и лицензионных платежей, установленных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения с участием этих стран, Совет ОЭСР утвердил 15 июля 2014 г. изменения в Модельную налоговую конвенцию ОЭСР и комментарии к ней. Важным явилось то, что в числе изменений имели место и положения, регламентирующие применение **концепции бенефициарного собственника**. Для Российской Федерации восприятие этой концепции в современных условиях явилось требованием времени. Поэтому в 2014 г. российский налоговый законодатель, ориентируясь на положения Модельной налоговой конвенции ОЭСР и при этом имея свою собственную позицию, внес изменения в Налоговый кодекс РФ, впервые введя в ст. 7 этого закона термин «фактический получатель дохода» и «иностранный организация, имеющая фактическое

право на доход»², что содержательно корреспондирует термину «бенефициарный собственник». Международная концепция бенефициарного собственника, использованная теперь в НК РФ, ценна тем, что позволяет гарантировать не формальное, а адресное применение налоговых льгот, установленных международными налоговыми соглашениями Российской Федерации с другими государствами³.

Кроме того, эти модели, достаточно вариативные в различных государствах, но эффективно применяемые на протяжении многих лет, охватываются так называемыми правилами о контролируемых иностранных лицах, т.е. CFC (Controlled Foreign Corporation) rules. Вкупе с концепцией бенефициарного собственника российский законодатель, опираясь на практику европейских стран, использующих в своем налоговом законодательстве CFC rules, ввел в НК РФ главу 3–4 «Контролируемые иностранные компании и юридические лица». Суть данного нововведения заключается в ограничении вывода активов в низконалоговые юрисдикции и уклонении от уплаты налогов резидентами РФ.

Помимо этого, опираясь на опыт развитых стран, в НК РФ дано принципиально новое понятие резидентства.

² См.: О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ : федер. закон от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 48.

³ См.: Брук Б. Я. Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // Закон. 2014. № 6. С. 16–28.

THE HISTORY OF THE POLISH ANTI-AVOIDANCE CLAUSE
ИСТОРИЯ БОРЬБЫ С УКЛОНЕНИЕМ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ
В ПОЛЬШЕ

L. Etel

Prof. zw. dr hab.

University of Białystok, Poland

M. Popławski

Dr hab.

University of Białystok, Poland

The article deals with the issue of anti avoidance tax rules in Poland from the historical perspective.

В статье рассматриваются меры борьбы с уклонением от уплаты налогов в Польше в исторической перспективе.

General considerations

One of the instruments designated to combat an increasing phenomenon of tax dodging by taxpayers is an anti-evasion tax clause. This instrument is already quite commonly applied in the European Union Member States¹. It most often takes a form of a legal provision enabling tax authorities resolving the matter of circumventing tax effects to create an artificial legal structure by a taxpayer whose basic purpose is elimination or minimization of a tax burden. It is not easy to introduce such a regulation into practice for several reasons. Most of all, such provisions must have a character of a general clause which, as a rule, can be applied to as wide a catalogue of tax evasion methods used by taxpayers as possible. As far as such types of regulations are concerned, i.e. embracing general matters, it can be easily depicted that they disturb legal certainty, which is particularly dangerous with regard to restrictive tax law. Such an objection is the ground for finding this provision non-compliant with the Constitution which may, in turn, eliminate it from the system. In addition, it is emphasized that such provisions may be abused by tax authorities in relation to taxpayers who are entitled to legal tax optimization. Sometimes, as it is a case in Poland, it is highlighted that the clause may be “a razor in a monkey’s hand (Minister of Finance)”. Such claims, which are not reflected in the practice of such regulations’ application in other countries, evoke strong resistance against the introduction of

¹ See more: A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, p. 32.

this clause to the tax law in force. Sometimes, such actions are inspired by entities specializing in offering taxpayers a variety of “artificial structures” enabling aggressive tax optimization. Such actions may hamper works on the introduction of even the best clause against tax evasion which, unfortunately, can be seen in Poland.

The analyzed clause does not have to take a normative form. It may be a shaped case law of courts deciding on tax matters. Such a form has been adopted in the clauses elaborated by courts in, among others, Holland, Norway, the USA and Japan. In Poland, as a rule, there is no uniform and consolidated approach of administrative courts to adjudicate cases concerning tax optimizations. Nevertheless, it should be stated here that the European Court of Justice (ECJ) case law observed in Poland has been applying a circumvention ban on the ground of provisions regulating a value added tax² for many years. ECJ established case law doctrine combating value added tax evasion is commonly accepted in the EU countries. That is why there is no need to create a normative formula of the analyzed clause with regard to this tax.

The anti-avoidance clause of 2004

In Poland, the anti-avoidance clause was first efficiently introduced by the Act of 12th September, 2002 Amending Tax Ordinance, which is still binding³. Pursuant to the added Art. 24b thereto, “adjudicating on tax matters, tax authorities and fiscal supervision bodies shall disregard the tax effects of legal transactions if they prove that in result of the performance thereof no other significant benefits could be expected than those resulting from a reduction of the tax liability, an increase in the taxpayer’s loss, an increased amount of overpayment or tax return”. § 2 of the above Article reads that “if the parties have, in concluding a transaction mentioned in § 1, achieved an intended economic result for which a transaction other than that indicated by the parties is appropriate, the tax effects are to be deduced on the basis of that alternative transaction or transactions.”

The content of this clause, which does not differ from those binding in other countries, was shortly afterwards questioned by the Constitutional Tribunal (CT). In the judgment of 11th May, 2004 (docket no. K 4/03), the Tribunal adjudicated that Art. 24b § 1 of Tax Ordinance is inconsistent with Art. 2 in connection with Art. 217 of the Constitution. CT stated that the general clause concerning tax law circumvention contained in Art. 24b § 1 of Tax Ordinance does not satisfy constitutional standards of decent legislation and, consequently, violates basic elements shaping trust to the State and

² E.g. the judgment of 21st February, 2006, case C-255/02 Halifax (points 74 and 75 of the judgment) and of 6th July, 2006 in joint cases Axel Kittel and Récolta Recycling SPRL C-439/04 and C-440/04 (points 45, 56, 57).

³ Journal of Laws of 2002, No. 169, item 1387.

enacted law (Art. 2 of the Constitution). What is more, it does not fulfill a requirement of due determination of statutorily established elements of tax obligations (Art. 217 of the Constitution). In consequence, the clause expired at the end of May of 2004.

After the above judgment, there occurred claims saying that the introduction of the clause in Poland was “forbidden” by the Constitutional Tribunal. One cannot agree with this. In the cited judgment, the Tribunal did not challenge a possibility of introducing the clause but only indicated a need to maintain high standards while creating provisions regulating its functioning⁴. It is possible to introduce a clause consistent with the requirements of the state of law, which can be best proved by the fact it functions in many legal systems and does not arise any constitutional doubts within this extent. The Polish constitutional system is not so unique to assume that its requirements do not allow to introduce such clauses. Moreover, it results from the cited judgment, which clearly indicates that “a general norm of tax law circumvention” may be introduced, yet with the observance of special legislative requirements. Considering these requirements, it should be noticed that they are particularly difficult or, according to some, even impossible to satisfy. Nevertheless, it should be noticed that the Tribunal expressed these requirements in a different external situation. Most of all, when this judgment was passed (2004), Poland joined the EU. EU bodies did not adopt a clear view on a possibility of introducing such clauses by individual Member States. Today, it is expressed not only through recommendations, communications and directives but also in the ECJ’s case law⁵. It is worth emphasizing that this judgment was passed over 10 years ago when aggressive tax planning was not a significant problem yet⁶. Tax evasion is a phenomenon

⁴ Among others, the Constitutional Tribunal stated that “(...) the phenomenon of the legislator’s normative reaction itself to economic phenomena that are negative for the State fiscal interests, including those in the sphere of contractual relations created by taxpayers, does not arise constitutional and legal reservations also if it took the form of “a general circumvention of tax law”.

⁵ See: the Commission Guidelines of 6th December, 2012 on aggressive tax planning [C(2012)8806]; EU Council Directive 2015/121 of 27th January, 2015 amending the Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (Journal of laws L 21 of 28.01.2015); Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion (COM (2012) 722); The European Parliament’s Resolutions of 2nd February, 2012. (2011/2271(INI)) and 17th April, 2012 (2012/2599(RSP)) and the European Court of Justice judgments, e.g. the judgment of 21st February, 2006 in the case C-255/02 Halifax, the judgment of 21st June, 2012 in joint cases C-80/11 and C-142/11 Mahagében and David (points 41, 42, 46 and 47), the judgment of 6th September, 2012 in the case Tóth C-324/11.

⁶ The term “aggressive tax planning” is explained in the cited Guidelines of 6th December, 2012. According to this deed, “aggressive tax planning involves taking

which in recent years has increased so considerably that it must be very efficiently fought against⁷. It cannot be efficiently carried out without a wider cooperation of the countries within the EU, or even wider – within OECD⁸. One of the few instruments enabling counteracting this phenomenon is indeed this clause functioning in all countries. This problem cannot be efficiently overcome when this instrument will not be present in some countries. Just such differences in individual countries' tax law are used to evade tax. A normative shape of the clause was already generally determined in the cited Commission Guidelines of 2012 and narrowly by the EU Council on 27th January, 2015 in the 2011/96 Directive of 30th November, 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. This Directive's provisions have already been reflected in Polish Laws regulating income tax in the form of the so called "specific anti-abuse law". Its structure will be presented further in the study. Making a decision on a possibility of introducing the clause in Poland today, the Tribunal would certainly have to refer to the above-mentioned tendencies in the EU legislation as well as threats connected with tax evasion. As a result, it may be assumed that the introduction of a general clause preventing tax evasion will not entail a negative opinion of the Constitutional Tribunal.

L. Eitel, V. Popowski. The history of the Polish anti-avoidance clause

A draft of the anti-avoidance clause of 2015

Among others, due to the above mentioned circumstances, the concept to introduce the clause to the Polish tax law system recurred in 2013 when works on the Tax Ordinance amendment were commenced. These works were aimed, inter alia, at introducing legal solutions which might stop a continually increasing phenomenon of tax evasion, not only in Poland. This problem was perceived by the European Commission in the above-mentioned Recommendations of 6th December, 2012 on aggressive tax planning [C(2012)8806]. The Commission recommends therein the introduction of the following clause into domestic laws of the EU Member States: "An artificial arrangement or an artificial series of arrangements which has been put into place for the essential purpose of avoiding taxation and leads to a tax benefit shall be ignored. National authorities shall treat these arrangements for tax purposes by reference to their economic substance"⁹. The Commission

13

advantage of technical aspects of a tax system or of discrepancies between two tax systems or more in order to decrease a tax obligation".

⁷ K. Raczkowski, Measuring tax gap in the European economy, *Journal of Economics and Management*, No.21/15.

⁸ D. Gajewski, *Tarcza podatkowa dla Polski*, "infos" of 4th December, 2014, No. 22(182).

⁹ The clause reads in English: "An artificial arrangement or an artificial series of arrangements which has been put into place for the essential purpose of avoiding taxation and leads to a tax benefit shall be ignored. National authorities shall treat these arrangements for tax purposes by reference to their economic substance".

will provide information about implementation of these recommendations by the Member States within 3 years in the form of a report¹⁰. It appears that it was the reason for commencing works on the introduction of the clause within the framework of Tax Ordinance amendment despite the cited judgment passed by the CT. In the draft thereof there appeared a clause preventing tax evasion whose very elaborate legal structure incorporated the CT's objections¹¹. Mainly due to this, it was decided to define tax evasion. Pursuant to the drafted Art. 119a of Tax Ordinance, "tax evasion is deliberate application of artificial legal structure, main purpose of which is gaining a significant tax advantage not accounted for in the tax law and contradictory to the law's purpose and essence, by an entity creating or co-creating artificial legal structure". Art. 119f § 1 of the drafted amendment stipulated that "tax should refer to economic realities and a typical legal structure while disregarding artificial legal structures if:

1) a tax authority proves that a taxpayer evaded tax and the authority confirmed a significant tax advantage obtained due to this;

2) a tax authority confirmed the occurrence of a typical legal structure which can be applied;

3) a taxpayer did not show clear evidence that there occurred other compelling reasons or significant economic or business advantages justifying the application of this legal structure to the circumstances of a specific case".

Additionally, it should be noted that the above-mentioned provisions defined basic concepts embracing the essence of the clause, which was required by the CT in its judgment of 2004, i.e. "an artificial and typical legal structure" and "a significant tax advantage". An attempt to include all CT's requirements considerably increased the volume of provisions regulating this institution. Instead of one article (Art. 24b of 2003), the clause was regulated in a new section of the Act titled "Tax evasion elimination". This section was divided into three chapters whose titles literally reflect their content: Chapter 1 "Anti-evasion tax clause", Chapter 2 "Security opinions" and Chapter 3 "Tax Evasion Council". As a result, a model of the anti-evasion tax clause proposed in the draft differs from a typical general clause which is characterized by a great degree of generality and a synthetical grasp. The advantage of such an approach is the fact that it complies with all requirements formulated by the CT whereas the disadvantage is that the regulations have lost an asset of a general clause. The proposed regulations should be assessed positively because it is a successful attempt at introducing a Polish "version" of the clause encompassing the cited CT's judgment. However, another issue is the question whether since 2004 the CT has not changed its opinion on the correct articulation of the anti-evasion tax clause. As previously discussed,

¹⁰ It results from Point 5 of the Guidelines that Member States should inform the Commission about measures undertaken to assure compliance with this guideline. The Commission will publish a report on the guideline's application within three years from its adoption.

¹¹ See the draft of the Act amending Tax Ordinance and the Act on proceedings before administrative courts (a draft of 27th April, 2015).

changes in factual and legal circumstances in those eleven years undoubtedly influence the way the Tribunal perceives an admissible legal shape of the clause. These, however, are only presumptions which do not guarantee that the CT would accept a model of the clause different from the one presented in the judgment of 2004. Due to this, the discussed draft of the clause should be appreciated. It is a draft which satisfies such highly formidable standards imposed on such regulations by the CT.

The legal concept of the anti-evasion tax clause presented above, however, was not approved by the Council of Minister in June 2015. Unreasonable criticism pursued by the media influenced this to a large extent, which, consequently, made taxpayers feel wary towards the introduction of the clause. In addition, one could observe a great media involvement of the groups which were not interested in the introduction of this clause to the Polish system. They presented this commonly applied instrument as a threat to any tax optimization. The creation of such an image of this instrument is caused by the fact that Poland is only one of the very few European countries where it is possible to establish and implement various kinds of purposefully formulated (purchased) legal structures designated to lower a tax burden with impunity. It may seem that it is a main motif of presenting this instrument as a threat to tax optimization. Other countries' experiences confirm that the introduction of the clause does not deprive taxpayers of the right to tax planning.

Opponents of the clause's introduction doubt whether Poland needs it. They justify their criticism by claiming, among others, there are not any data indicating in how many cases the clause could be applied. Responding to these doubts, it should be noticed that if tax evasion is a problem nearly all the world is struggling with, why it should not regard Poland. The phenomenon of tax evasion is of a trans-border character and there is no need to explain that it also occurs in Poland. Opponents of the clause further claim that its introduction is unnecessary because tax authorities already have a sufficiently large number of legal instruments at their disposal to combat the phenomenon of tax evasion. Art. 199a § 1 of Tax Ordinance, inter alia, is given as an example thereof. On the basis of this provision, establishing the content of a legal transaction, a tax authority shall take into account a unanimous intention of the parties and the aim of the transaction, not only the literal meaning of statements of intent made by the parties. If, under the pretext of performing a legal action, another legal action is performed, tax effects will be derived from the concealed legal action. This regulation, which has not been questioned by the CT¹², is useful only in elimination of the effects of a sham/simulated action and, consequently, its taxation. Tax

¹² See: the judgment of 14th June, 2006 docket No. K 53/05. The Constitutional Tribunal confirmed the compliance of Art. 199a § 3 of Tax Ordinance with the Constitution. According to the Tribunal, this provision does not concern substantive and legal issues and does not introduce the clause of tax law circumvention to the legal system.

evasion is, as a rule, a different phenomenon: it is a creation of artificial legal structures not to pay tax. Such structures are really created and they do not serve to hide taxpayers' other actions. Thus, this provision is useless in combating the effects of, e.g., agreements concluded not to simulate something but to evade tax.

The main objection expressed in the media against the clause, however, was a possibility of abusing this instrument by the Minister of Finance. We cannot analyze this issue wider here due to the limitations of this study. Instead we will just confine ourselves to the statement that in Poland even the best proposals to change tax law may be negatively received only because they are initiated just by the Ministry of Finance. It is undeniably a circumstance which must be taken into account while preparing difficult drafts and the one regarding the discussed clause should indisputably be treated as such. The Government has not formally rejected the postulate to introduce this instrument stating that further works will be performed by the Taxation Law Codification Committee, which is discussed further in the article.

A specific anti-abuse clause preventing tax law circumvention of November 2015

Such a name was provided for the clause introduced by the EU Council on 27th January 2015 to the Directive 2011/96 of 30th November, 2011 on transactions between parent subsidiaries¹³. Pursuant to Art. 1 par. 2 of this Directive, "Member States shall not grant the benefits of this Directive to an arrangement or a series of arrangements which, having been put into place for the main purpose or one of the main purposes of obtaining a tax advantage that defeats the object or purpose of this Directive, are not genuine having regard to all relevant facts and circumstances." The provisions of this Directive were implemented into Polish Laws regulating income tax in November, 2015¹⁴. The Personal Income Tax Act and the Corporate Income Tax Act were extended by the provision according to which the participation exemption will not apply if "1) income (profit) generated from dividends and other methods of corporate profit distribution occurs in connection with a concluded agreement or another arrangement or many related arrangements whose main driving force or one of their main objectives was to obtain an income tax exemption (...) whereas such exemption does not result only in the elimination of double taxation of such income (profit), and 2) arrangements mentioned in point 1 above are deemed artificial.

It was further added in the next paragraph of the cited Article that "(...) an arrangement or contract shall be deemed artificial if it is carried out without justifiable business or economic reasons. In particular it refers to

¹³ EU Council Directive 2015/121 of 27th January, 2015 amending Directive 2011/96/EU on the common system taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States (Journal of Law L 21 of 28.1.2015, pp. 1–3).

¹⁴ The Act of 9th October, 2015 amending the Personal Income Tax Act and the Corporate Income Tax Act and certain other Acts.

the situations mentioned in paragraph 1 thereof when shares of the paying dividend company are transferred or the company generates income which is further transferred through a dividend distribution or another method of profit distribution”.

Undeniably, the reading of the specific anti-abuse clause of tax law circumvention introduced to the Acts regulating income tax is very similar to the above-mentioned versions of such a type of a regulation. Thus it can be said it is nothing new. However, it should be indicated that, paradoxically, this structure does not comply with the conditions formulated by the CT in 2004. Using the CT’s arguments, it can be easily proved that this regulation is not consistent with the Polish Constitution. Will it happen? As it was already depicted above, due to new factual (increased aggressive optimization) and legal (EU bodies’ laws) circumstances, it seems that the CT’s arguments from more than ten years ago have lost their significance and will not be used again to eliminate the discussed regulation. In fact, it would mean undermining the consistence of the EU Council Directive of 2011 with the law because Polish regulations are the result of their implementation.

It is worth emphasizing that the above presented changes in the Income Tax Acts have actually introduced to the Polish tax law system a special clause preventing tax evasion in the form of economically unjustified enjoyment of tax exemption. Thus, a question arises here whether it will be sufficient and if there is any sense in introducing a general clause to the Tax Ordinance. Responding to this question, we should pay attention to a narrow subject range of the introduced clause. It refers solely to one kind of income generated from dividends and other methods of corporate profits distribution. Therefore, it does not comprise other types of income. By all means, it cannot obviously be applied to other taxes. This is why it is called a specific anti-abuse clause of tax law circumvention. It is not a sufficient instrument in counteracting tax evasion. The general clause (GAAR) must appear as soon as possible. Its introduction should not entail elimination of special tax clauses (SAAR) functioning with regard to individual taxes¹⁵.

An anti-avoidance clause in the Guidelines to the New Tax Ordinance

On 21st October, 2014 General Taxation Law Codification Committee (GTLCC)¹⁶ was appointed. An initiator of its appointment was Minister of

¹⁵ This opinion was expressed in justification attached to the draft of the Act introducing a specific anti-abuse clause. According to it, the introduction of a general clause to the Tax Ordinance will result in the fact that a specific clause should remain as *lex specialis* which will be applied solely with regard to tax exemption of income (profit) generated from dividends and other methods of corporate profit distribution.

¹⁶ Regulation of the Council of Ministers of 21st October, 2014 on the creation, organization and course of operation of General Taxation Law Codification Committee (Journal of Laws, item 1471).

Finance, who decided to commence the Polish tax law reform in such an organizational form. Additionally, Tax Law Consulting Committee¹⁷ was appointed, which is to serve as a specific reviewer of all drafted changes to the tax law. The appointment of these two institutions was the Ministry's response to the postulates, which had been submitted for quite a long time, to extend the possibility of participation in the process of tax law reform by including representative of the groups interested in it.

GTLCC's tasks embrace: preparation, within 4 months from their first meeting, assumptions of a comprehensive statutory regulation of general tax law as well as preparation, within 2 years from the day of adopting the assumptions, a draft bill containing comprehensive provisions on general tax law together with implementing acts. The Committee prepared the Guidelines to the new Tax Ordinance in due time, which were adopted by the Council of Ministers on 13th October, 2015¹⁸.

It results from the Guidelines to the new Tax Ordinance that it should contain a general anti-avoidance clause¹⁹. Provisions of the new Tax Ordinance should include instruments allowing tax authorities to react in the situation of a still growing phenomenon of tax evasion through the creation of a variety of artificial, yet lawful, legal structures. The Committee has not presented a draft of provisions regulating the clause yet (it has two years to accomplish this) but it has presented quite detailed assumptions regarding a legal shape of this institution.

Pursuant to these assumptions, a general anti-avoidance clause should allow an authority to determine tax and legal effects of actions undertaken by a taxpayer not on the basis of artificial legal structures created by them but on the basis of their economic content. "Artificiality" of such structures will have to be proved by a tax authority which will be obligated to demonstrate that a basic objective of these actions (not necessarily the only one) was to obtain a significant tax advantage. That is why this instrument will not be commonly applied. A "significant" tax advantage eliminates cases that are not considerably significant from a fiscal point of view. As a rule, the clause cannot be frequently applied, which can be confirmed by other countries' experiences where it has been in force for a long time. The very awareness of the fact that the clause may be applied should deter taxpayers from committing such actions.

The application of the clause will result in tax determination under normal principles, without a possibility of obtaining a planned tax advantage. Tax will be determined as if there were no artificial actions (acts) whose fundamental purpose was tax evasion. The clause, however, will not enable to

¹⁷ Regulation No. 54 of the Minister of Finance of 24th October, 2014 on the appointment of Tax Law Consulting Committee (Official Journal of Ministry of Finance, item 44).

¹⁸ The list of legislative works of the Council of Ministers, <http://bip.kprm.gov.pl/kpr/form/r1879>.

¹⁹ More: L. Etel et al., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, p. 275 and next.

punish taxpayers by additional tax or imposition of financial sanctions. The application of the clause will result in the necessity to pay tax (or possibly tax arrears with interest).

The clause does not aim at depriving taxpayers of a possibility of legal minimization of the amount of taxes they pay (tax optimization), which is frequently indicated as an argument against its introduction. Optimization possibilities will finish when a taxpayer will undertake artificial actions that are not justified economically while intending to decrease tax. Then the clause will be applied as a measure which will enable tax authorities to disregard such actions, which evidently contradict a purpose of binding tax law provisions. The tax will be established according to a typical course of economic events including the conditions of a taxpayer's action and economic goals s/he wanted to achieve.

The clause is to be applied to all state (except a value added tax) and local taxes, which should be emphasized.

As it was mentioned before, as far as a value added tax is concerned, the clause is in force on the basis of uniform ECJ case law. It unambiguously results from this Court's judgments that any tax evasion attempts (or tax fraud) through the creation of artificial legal structures are inefficient due to the abuse of rights. Therefore, there is no need to embrace this tax by the clause regulated in the Ordinance.

Local taxes were a disputable issue during GTLCC's works on the clause. It was indicated that local taxes are, as a rule, property tax. Thus, the phenomenon of tax evasion is substantially limited (you cannot hide or remove a real estate). During the discussion, however, it was depicted that in practice artificial tax structures are created more and more often in order to evade a real estate tax. Thus obtained tax "savings" amount to hundred millions PLN in some cases. In such a situation, municipalities should be able to protect their tax revenue. Why should the clause cover only the taxes supplying the State budget revenue if the evasion refers in fact to local taxes as well? These arguments eventually decided that the clause should also be applied to local taxes.

Together with the clause, the institution of "security" opinions obtained free of charge by taxpayers from the Minister of Finance should be introduced. Their aim would be to provide a taxpayer with a possibility of obtaining an opinion evaluating their planned actions in the context of tax evasion before effecting them. Such opinions would also protect a taxpayer against a possibility of applying the anti-avoidance clause. Their structure would be similar to individual interpretations of tax law. The security opinions should be actionable in administrative courts.

A sole body entitled to apply the anti-avoidance clause should only be Minister of Finance. There are no grounds to hand this instrument over to other tax authorities, municipal in particular. With regard to local taxes, the clause could be applied only on the initiative on a municipal tax authority competent to determine and collect a specified tax.

GTLCC expressed a need to appoint an independent consultation committee which would give an opinion on the legitimacy of applying the clause in a specific case. Similar bodies operate in other countries (France, Australia and Canada) and it brings good results. It is one of the solutions limiting Minister of Finance from abusing this instrument. Such a committee would be composed of individuals out of the fiscal apparatus having a great deal of expertise in the field of tax law (representatives of doctrine and judicature as well as tax advisors).

Fundamental assumptions of a future anti-avoidance clause adopted during GTLCC works are very similar to the model proposed in the Committee's Guidelines of 2012. They are also similar to the specific anti-abuse clause applied to income taxes. Additionally, they embraced provisions which regulate the issues depicted by the CT in the judgment of 2004. Some GTLCC's proposals are directly related to the draft of the clause of 2015 rejected by the Council of Ministers (security opinions and consultation committee). It is a proposal encompassing not only the European Commission's recommendations but also Polish experiences in shaping an anti-avoidance clause.

Conclusions

As far as the clause's structure is concerned, two basic component elements appear in the significant anti-abuse clause introduced to the Polish legal system, i.e. obtaining a tax exemption (a tax advantage), which is a fundamental purpose of tax evasion, and the manner of achieving this goal through undertaking artificial actions. We should pay attention to the fact that a version of the clause proposed by the European Commission in the above-mentioned recommendations, which depicts "artificial arrangements" mainly aimed at obtaining "a tax advantage", is constructed upon identical principles. What is more, these elements appear in the version of the clause adopted in the draft of the Act amending Tax Ordinance of 2015. It also includes the concept of "an artificial legal structure" created to obtain "a significant tax advantage". We will also find these two main terms in the version of the clause repealed in 2004. It is depicted therein that taxation disregards the effects of "legal actions" whose main purpose was to obtain an advantage resulting from a "decreased amount of tax obligation...". GTLCC has not finished works on a final shape of the anti-avoidance clause in the new Tax Ordinance. It seems, however, that taking into account the Guidelines to this Act prepared by the Committee, a legal structure of the clause will be similar to the above-mentioned versions thereof. Authorities will be able to enforce their right to disregard legal effects in tax determination when they prove that a main purpose thereof was obtaining "tax advantages" and that due to this their character is "artificial". They are necessary elements of each regulation aimed

at combating tax evasion²⁰. It is true that an international model of such a clause has not been elaborated yet. Nevertheless, considering “popularity” of the phenomenon of tax evasion and ensuing intensification of the EU and OECD’s actions designated to eliminate it, it is only a matter of time. The first step aimed at the establishment of such a model in the EU is the amendment of the Directive on taxation of parent companies and subsidiaries, where a normative model of the significant anti-abuse clause has appeared. It should be presumed that this model will soon be duplicated in state legislations when creating general anti-avoidance clauses applicable to all taxes. Polish experiences presented in the article confirm this scenario.

²⁰ These elements also appear in the version of the clause contained in Art. 38 of the Model Tax Code of International Monetary Fund (Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000). Pursuant to this article, for the purposes of determining tax liability, the tax authorities have the right to disregard a transaction that does not have substantial economic effect (other than its effect on tax obligations), or to reclassify according to its reality a transaction whose form does not reflect its substance.

DRAFT OF GENERAL ANTI AVOIDANCE RULE AND JUDICIAL
DOCTRINE THAT COUNTERACTS TAX AVOIDANCE
IN POLISH TAX LAW

ПРОЕКТ ОБЩИХ ПРАВИЛ УКЛОНЕНИЯ ОТ НАЛОГОВ
И ЮРИДИЧЕСКАЯ ДОКТРИНА ОБХОДА НАЛОГОВОГО ЗАКОНА
В ПОЛЬСКОМ НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

M. Ślifirczyk

Ph. D., Assistant professor in the Public Financial Law Department
Faculty of Law and Administration, Warsaw University

It should be observed that Polish case law has developed a doctrine that counteracts tax avoidance, which – apart from the specific anti avoidance rules – is a main instrument for the prevention of tax avoidance. Recently the Polish Minister of Finance presented a draft of the General Anti Avoidance Rule (GAAR) which was/is planned/intended to be introduced into the Polish legal system. In its essential elements it is very close to the previous judicial doctrine that counteracts tax avoidance. Generally, however, the assumed scope of application of the GAAR is narrower than the range in which courts may apply the judicial doctrine at present. In addition, a closer analysis of the draft reveals its numerous imperfections that might lead to dysfunctionality of the GAAR. It seems it cannot be excluded that after the entry into force of the GAAR, the judicial doctrine that counteracts tax avoidance will be continued in case law in relation to a situation which has not been deliberately left outside the scope of the GAAR.

Польское прецедентное право развило доктрину, которая является главным инструментом для предотвращения налогового уклонения. Недавно польский министр финансов представил проект GAAR, который планировался ввести в польскую правовую систему. В целом, однако, предполагаемая сфера применения GAAR уже, чем применение юридической доктрины судами в настоящее время. Кроме того, анализ проекта позволяет обнаружить его различные несовершенства, которые могут привести к проблемам реализации GAAR. Нельзя исключить, что после введения в силу GAAR юридическая доктрина противодействия налоговому уклонению будет продолжать существовать.

1. Introduction

Avoidance of taxation is an issue that attracts attention of both tax law practitioners and theoreticians as well as legislators. Various countries employ a variety of solutions to combat this phenomenon. The Polish judicial practice has been using for years now the so-called judicial doctrine that

counteracts tax avoidance, which – apart from detailed legal solutions – is a basic instrument to counteract tax avoidance. Basically, it consists in the courts' acceptance of tax authorities' actions which question under the tax law the effectiveness of legal actions taken by taxpayers if they constitute the so-called tax law circumvention. This doctrine, following the Polish accession to the European Union, has gained a significant support in the form of the case law of the Court of Justice of the European Union¹.

The fact that the aforesaid doctrine exists does not mean, however, that the Polish legislator has resigned from the attempts to introduce a general anti avoidance rule into the Polish legal system. To date such regulations have appeared only once in the legal system, and these were in force from 1 January 2003 until 31 May 2004². These were repealed in connection with a ruling of the Constitutional Tribunal, which by virtue of a judgment dated 11 May 2004, found them to be incompatible with the Polish Constitution to a material extent. The legislator removed the remnants of this rule on 1 September 2005. The mentioned rule had a relatively simple formulation. Article 24 of the Polish Tax Ordinance, which contained that rule, stipulated in § 1: "In deciding tax issues the tax and fiscal control authorities will disregard tax effects of legal actions if they prove that by performance of these actions no other substantial benefit could be expected than those resulting from reduction of the amount of tax obligation, loss increase, increased overpayment or tax refund." In turn, § 2 of this provision additionally stipulated: "If the parties, in performing a legal action referred to in § 1, achieved an intended economic result for which a different legal action or legal actions is appropriate, the tax consequences shall be derived from that other legal action or legal actions". The brevity of the cited rule and imprecision of the formulations used – as mentioned – ultimately resulted in it being questioned by the Constitutional Tribunal.

Although in its judgment the Constitutional Tribunal did not negate admissibility of a general anti avoidance rule being introduced into the Polish tax law, statements in the legal literature have been made that the introduction of such a rule is impossible in the present legal status³. On the other hand, it has been predicted that the introduction of such a rule may be one of

¹ See more on this issue: Maciej Ślifirczyk, Wybrane zagadnienia problematyki przeciwdziałania obejściu prawa podatkowego przed i po akcesji Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej [Selected issues of counteracting tax avoidance before and after Poland's accession to the European Union] [in:] Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym [The European law – 5 years of experiences in the Polish financial law], collection of papers edited by Hanna Litwińczuk, Warsaw 2011, p. 479–488.

² File no. K 4/03.

³ Marek Kalinowski, Monika Pakulska, Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania [Perspective of operation of general rules serving the purpose of combating taxation avoidance in the Polish tax law], "Monitor Podatkowy" 2005, no. 5, p. 24.

natural ways of development of the Polish tax law⁴. Indeed, attempts of this kind have recently been made by the Polish Minister of Finance, who following long-term works, has presented a draft of a new general anti avoidance rule⁵. Although it has not been ultimately referred to parliamentary works, further works aimed at it being implemented have not been given up. For this reason, it is worth taking a closer look at these solutions⁶.

2. The most recent legislative proposals as regards general anti avoidance rule

A draft of the general anti avoidance rule establishes a principle that in the case of taxation, one should refer to actual economic events and a typical legal construct, whereas artificial legal constructs should be disregarded if:

- 1) the tax authority proves that the taxpayer avoided taxation, and it demonstrates a substantial tax benefit obtained in this way;
- 2) the tax authority demonstrates that there exists a so-called typical legal construct, and it may be employed;
- 3) the taxpayer has not made it probable that there were other important reasons or substantial economic or business benefits that justify the use of this legal construct in the circumstances of a particular case⁷.

One should believe that all the above conditions must be met cumulatively. The aforementioned regulation also refers to a number of terms that may

⁴ M. Ślifirczyk, *Selected issues...*, p. 488.

⁵ Although these solutions are i.a. justified by the recommendations of the European Commission dated 6 December 2012 on aggressive tax planning, it should be noted that the shape of the proposed solutions is fairly distant from the formula of the clause proposed by the Commission.

⁶ What will be analyzed in a draft of the general anti avoidance rule contained in the draft law amending the law – Tax ordinance and certain other laws in the version dated 23 December, 2014 (<http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230145/230146/dokument144499.pdf> ; access: 20.08.2015). On 30 December 2014 the draft in this version was referred by the Minister of Finance to be analyzed by the Council of Ministers. On 29 April 2015 the Minister of Finances submitted another version of draft amendment to the Tax Ordinance from which the provisions pertaining to avoidance of taxation were excluded. The following statement was made “The issues pertaining to these regulations will be subject to further analyses, and the draft in this respect will be submitted at a later date” (<http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230145/230146/dokument161787.pdf> ; access: 20.08.2015).

⁷ One may add that the draft clearly excluded the use of the rule if use of other tax law provisions enables counteracting taxation avoidance. It also narrows down the use of the rule to taxes which remain within the competence of heads of tax offices, heads of customs offices, heads of tax chambers and heads of customs chambers, which excludes its application to some local taxes, fees and public-law non-fiscal budgetary and extra budgetary dues. It was even postulated to additionally narrow down the use of the rule only to direct taxes. As it appears, the rule conceived in such a narrow sense is not rationally justified if one considers that avoidance of public levies payment is a phenomenon that requires counteracting, and it does not deserve approval of the public authorities.

require an explanation. This refers to the terms “actual economic event”, “typical legal construct”, “artificial legal construct”, “tax avoidance”, “substantial tax benefits”, “substantial economic or business benefits”. The author of the draft has met these expectations by precisely defining most of them.

According to the draft, **tax avoidance** is intentional application of an artificial legal construct the main objective of which was to obtain a substantial tax benefit not provided for in the tax law provisions and contrary to the purpose and nature of these provisions by an entity that creates or co-creates an artificial legal construct.

The legal construct, in turn, is a unilateral or multilateral legal action or a set of mutually related legal actions pertaining to the events related to conducting a business activity or events related to participation in a business activity⁸. Participation in a business activity shall mean holding shares of a limited liability company, shares of a joint stock company or management of entities engaged in a business activity.

Overall, in light of the draft, legal constructs shall be divided into **typical** and **artificial**. A legal construct is considered artificial if it is **excessively complex** and if it **lacks economic substance**, and for this reason it should be assumed that it **would not be employed by an entity acting reasonably and lawfully, and the one guided by economic objectives in making its choices**. Excessive complexity of the construct should manifest itself by dividing a single event or by a combination of different events, implementation of a construct by intermediaries, the presence of elements in the construct that lead to a status identical or similar to the status existing before applying the legal construct, or by the presence of mutually eliminating or compensating elements in the construct. On the other hand, lack of economic substance must be associated with concealment of a true purpose and meaning of a business event or with non-implementation of any business event or with inadequacy⁹ or uselessness of a legal construct for the implementation of a business event in accordance with its purpose and essence, and for achievement of a desired economic effect. **A typical legal construct** is the most appropriate or indispensable construct **to implement a business event**, according to its purpose and essence, and to achieve a desired economic effect, and for this reason, it should be assumed that **it would be employed by an entity acting reasonably and lawfully, and one that is guided by economic objectives in making its choices**.

Finally, a **substantial tax benefit** obtained by a taxpayer is a reduced amount of tax obligation or avoidance of this obligation, or increasing the

⁸ The draft also stipulates exclusion from the legal construct of actions in the field of family and guardianship law, inheritance and actions carried out to enforce a court decision or in connection with such a court decision. Certainly, the author of the draft’s intention was that this kind of actions should not be subject to the anti avoidance rule, but as it seems, it has not be presented entirely correctly.

⁹ It is also assumed in the proposed solutions that to specify an economic event and to obtain an intended economic effect, a variety of legal constructs may be adequate.

amount of overpaid tax, tax refund or loss, or avoidance of this tax liability, lowering the taxable basis in terms of obligations arising through service of a tax decision, or postponement of the moment when a tax liability arises resulting in that an amount of tax obligation is reduced, this obligation is avoided, or the overpayment amount is higher, in tax refund or loss – in excess of PLN 50,000.00 for the fiscal year or a different settlement period¹⁰.

3. Critical comments on a draft anti avoidance rule

It follows from the above that the designed solutions differ significantly from those in force since 1 January 2003. This does not mean, however, that they are controversy-free¹¹. In assessing the draft, among others, it was pointed out that a rule which is general, by its very nature, uses vague concepts that can be applied in different situations, which, despite the efforts of the authors of the draft, may cause similar doubts as to compatibility with the Constitution, such as those expressed by the Constitutional Tribunal in view of the previously binding Article 24b of the Tax Ordinance. It has also been pointed out that there are insufficient guarantees for a risk-free tax use of authorized methods of tax optimization, as well as choice of the form of a business activity conducted.

One can also raise a number of objections of a more specific nature in relation to the draft¹². The above-cited definition of taxation avoidance contained in the draft is interesting. Interestingly, determining tax avoidance as such in light of the proposed solutions does not automatically result in that the transactions are questioned under the tax law. To achieve this effect, it is necessary to fulfill further conditions in the form of demonstrating the existence and applicability of a typical legal construct and a failure to make it probable that an artificial legal construct made is justified in a given situation. It seems that an assumption of the draft that it may be justified to use an artificial legal construct, raises very serious objections.

It follows from the above definition of an artificial legal construct that it is a legal construct that would not be used by an entity acting reasonably and lawfully and one that in its choices is guided by economic objectives. Thus, in simpler terms, the use of an artificial legal construct in this approach is considered irrational. What results therefrom is a doubt whether it is possible that on the one hand, the same legal construct may be considered

¹⁰ In case artificial legal constructs are used in a fiscal year or in a different settlement period between the same entities and pertaining to the same events, the draft rule provides for calculation of a substantial tax benefit by adding up the benefits resulting from these constructs.

¹¹ Attention should be paid to the position presented by the Tax Law Consultation Council operating at the Minister of Finance in the opinion dated 1 March 2015: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d7c4c36a-a231-45e6-a46d-ec0390cabdb3&groupId=764034 (access: 20.08.2015 r.).

¹² Naturally, further considerations are not exhaustive, they, however, enable to depict the nature and extent of the objections raised towards the draft.

irrational, on the other in turn, that a different provision justify its use in a given situation. It seems that the solutions adopted in the draft raise serious logical doubts. Returning to the main argument, it must be noted that the application of a general rule is also to be dependent on the achievement of a substantial tax benefit. As a result, actions constituting tax avoidance, but generating benefits at a lower level will not authorize tax authorities to disregard artificial legal constructs, and therefore they will be regarded as fully effective under the tax law. Although this solution is justified pragmatically, and is intended to show a focus of the general anti avoidance rule on entities performing large-scale operations, it is not controversy-free. This is because inasmuch as tax avoidance as a phenomenon is considered by the legislator as undesirable and reprehensible, it is doubtful that the scale of the phenomenon in a given case could make it legally admissible. If, therefore, fundamental reasons for combating tax avoidance are not altered, this phenomenon should be treated as undesirable and reprehensible regardless of the scale of actions taken.

The definition of tax avoidance being discussed refers to obtainment of a tax benefit not provided for in the provisions of the tax law, and contrary to the purpose and essence of these provisions. This kind of reference essentially means promotion of extra-linguistic methods of the interpretation of legal provisions, especially functional and teleological interpretation¹³. This of course, may reduce the sense of legal certainty, and therefore this solution has been criticized. It was also pointed out that Polish legislative acts have no preambles, whereas justifications for draft legislation, as opposed to a legislative act itself, are not subject to the legislative process (therefore the assumptions of the author of the draft are not to be verified and potentially corrected by legislative bodies). As a result, decision made with the use of the general rule may be difficult to predict for taxpayers. In addition, a definition of tax avoidance requires that the **main** objective of an artificial legal construct should be to obtain a substantial tax benefit. The term “main objective” becomes especially problematic where a taxpayer’s action may have several objectives. In this case, it is necessary to compare and value these objectives, which may give very different results if the compared objectives are difficult or impossible to quantify. However, the proposed alternative solutions in which the word “main” would be substituted by the word “exclusive” do not seem convincing¹⁴. This can very seriously narrow down the

¹³ What may be interesting, therefore, is the relation of the drafted regulations to Article 2a recently introduced to the Polish Tax Ordinance, which stipulates that doubts as to the content of the provisions of the tax law which may not be removed, shall be resolved to the advantage of the taxpayer. In the justification for the draft law introducing this provision, linguistic methods of interpretation are explicitly indicated as the preferred ones.

¹⁴ Advocates of this solution emphasize that its application would enable elimination of the risk that taxpayer’s actions aimed at pursuing some economic but, according to tax authorities, not sufficiently important objective, will be questioned.

scope of use of the rule, and a statement that certain actions are guided by only one objective, may entail certain evaluations.

In accordance with the solutions proposed, reference should be made to actual economic events and typical legal constructs. A typical legal construct, therefore, must be put together with some economic event for the implementation of which it is appropriate or necessary. This is also confirmed by the above-cited definition of this legal construct. It should, therefore, be noted that an artificial legal construct may be a construct that does not lead to the implementation of any economic event. Therefore, if in such case there is no economic event, one may not indicate a typical legal construct appropriate for this event. As a result, a paradoxical situation takes place in where the general rule cannot be applied despite an artificial legal construct that has occurred which leads to avoidance of taxation and generating substantial tax benefits. Another issue is the fact that a definition of a typical legal construct contained in the draft also uses the terms which may be difficult to apply in practice. It requires e.g. assessment whether a certain legal construct is the “most appropriate one” for the implementation of an economic event, which can eliminate not the “most appropriate”, but merely “appropriate” legal constructs from this category.

4. Draft of general anti avoidance rule and judicial practice combating tax avoidance

It seems that both the general anti avoidance rule introduced in 2003, and that contained in the latest draft, are inspired to some extent by judicial doctrine of combating tax avoidance. Putting together the proposed general anti avoidance rule and judicial doctrine of combating tax avoidance, it is worth specifying the characteristics of this doctrine based on available court judgments. A comprehensive and complete analysis of these issues is extremely difficult due to the breadth and diversity of the case law in conceptual and argumentative terms. Yet it is worth pointing to at least basic elements appearing in the case law for their being put together with the draft being discussed.

2016. Выпуск 6

28

It seems that in order for the court to find that the tax law has been circumvented, usually a combination of several conditions is required. Some of those conditions seem to be of fundamental importance, and in practice these must be met, while others are ancillary or complementary. The essence of tax law circumvention in the approach being discussed, will be taxpayer’s taking actions (in particular, legal actions) aimed at taking advantage of non-defective tax regulations, which contradicts the legislator’s intentions and which, as is assumed, is to bring tax benefits to the taxpayer, and at the same time be detrimental to the tax creditor. In each case finding that the tax law has been circumvented entails certain consequences for the taxpayer (assuming that the panel ruling in a case accepts the use of the judicial doctrine being discussed, which is not a rule without exceptions). As a rule, the consequences are targeted at elimination of tax benefits that the taxpayer expects.

From the above judicial understanding of circumventing tax law it follows that there is a close relationship of this concept with the functional and teleological interpretation¹⁵. This is undoubtedly the feature that puts together the discussed doctrine and the proposed general rule. This may indicate that the mere idea of general solutions counteracting tax avoidance, by its very nature, must refer to extra-linguistic methods of interpretation of the tax law provisions¹⁶.

Both the proposed general anti avoidance rule and the judicial conception of circumventing tax law assume an intentional taxpayer's action. The draft rule, defining tax avoidance, explicitly refers to an "intentional" and "deliberate" action. On the other hand, an analysis of the case-law leads to a conclusion that an intention to circumvent the tax law by the taxpayer appears an essential element to assume that such circumvention indeed occurred. There are discrepancies in the case law, however, as to whether this intention should be the exclusive intention. It seems that the prevailing position is that for tax law circumvention to occur, it is essential that an objective of circumventing tax law should occur as the main objective of the actions taken¹⁷. In effect, therefore, one can speak about the similarity of the judicial doctrine and the proposed rule also in this respect.

When it comes to the type of a taxpayer's activity which can be qualified as tax avoidance, the proposed general rule generally refers to legal actions. Inasmuch as judgments, which can be included in jurisprudence representing the judicial doctrine of combating tax avoidance, essentially also relate to legal actions, there are no absolute restrictions with this respect. For example, one can point to qualifying also factual actions as attempts to circumvent the law¹⁸. Further discrepancies between the proposed general rule

¹⁵ For instance the position presented in the judgment of the SAC dated 2.6.1998 III SA 1322/97 is characteristic in this respect: „It is essential (...) whether aiming at the reducing of taxation was within the limits of law and consisted in the use of legal norms according to the legislator's intention or it was circumvention of the law.

¹⁶ Agnieszka Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania* [General Anti Avoidance Rule], Toruń 2013, p. 330 characterizes this element of general rules as "being contradictory to the legislator's intention", or reference to the purpose of a legislative act as "spirit" or sense.

¹⁷ See, for example, judgment of the Supreme Administrative Court, 7.2.2014, II FSK 362/12, judgment of the Regional Administrative Court in Kraków dated 25.10.2006 r., I SA/Kr 1554/04 and the position of the Regional Administrative Court invoked in the judgment of the Supreme Administrative Court, 9.9.2004, FSK 423/04.

¹⁸ Specific reasoning was carried out in the judgment of the Supreme Administrative Court of 1.10.2003, I SA / Wr 1347-1301. That court citing ostensibility and circumvention of the tax law held that a taxpayer has purchased a passenger car, rather than, as declared by the taxpayer, a car with other characteristics (cargo-specialized vehicle with a body designed to carry specific loads): "Actions that followed after the purchase of the passenger car, in consequence of which it was converted into a cargo-specialized vehicle, were irrelevant to the complainants' entitlement to reduce the tax payable by the calculated (...), the other actions taken by the complainant

and judicial doctrine also indicate exclusion from the general rule of legal actions in the field of family and guardianship law, inheritance and actions carried out to enforce a court decision or in connection with such a court decision. Although it is difficult to point out to significant use of the judicial doctrine in this area, potentially it does not seem excluded.

The proposed general rule contains a broad approach to the types of tax benefits the determination of which is one of the conditions for the application of the rule. This is undoubtedly an element which coincides with the judicial doctrine of combating tax avoidance. According to the case law, tax benefit may consist in reducing the amount of tax obligation, in particular due to calculation of a lower taxable basis¹⁹ or deductions from that basis, obtaining a tax refund²⁰, or obtaining benefits arising from special tax privileges²¹.

As it has been mentioned, a definition of an artificial legal construct contained in the draft makes reference to rationality of the actions taken. Also in the case law, finding that taxpayer's actions are repeatedly irrational²² allows to form an assumption that these are precisely aimed at an intentional use of particular fiscal regulations which is concurrently unaccepted by the legislator, and that advantage has been taken from the actions performed. The solutions contained in the draft, however, make an attempt to specify in detail the conditions that indicate an artificial and thereby irrational legal construct. Undoubtedly, the case law is currently much more flexible in this

through "AG" Robert R. for the purpose of converting the car into a cargo-specialized vehicle and changes of this kind in the registration document were actions taken ostensibly and were aimed to enable the complainant to use the entitlement under Art. 25 Section 1 item t 2 of the Act on VAT ". Cf. also in this respect the judgment of the Supreme Administrative Court dated 25.11.2004 r., FSK 674/04.

¹⁹ E.g. Judgments of the Supreme Administrative Court dated 1.9.2004, FSK 50/04, FSK 49/04 and FSK 51/04.

²⁰ E.g. judgments of the Supreme Administrative Court, 14.7.1999, I SA/Gd 2444/98, judgment of the Supreme Administrative Court, 29.8.2002, I SA/Gd 1957/99, judgment of the Supreme Administrative Court, 7.9.2005, I FSK 453/05, judgment of the Supreme Administrative Court, 14.7.2005, FSK 2621/04.

²¹ E.g. judgment of the Supreme Administrative Court dated 17.1.2003, I SA/Po 3547/01, judgments of the Regional Administrative Court in Wrocław dated 11.2.2004 r., I SA/Wr 2242/01, I SA/Wr 2243/01, I SA/Wr 2244/01, I SA/Wr 2245/01, I SA/Wr 2246/01, I SA/Wr 2247/01 upheld by the Supreme Administrative Court.

²² E.g. Judgment of the Supreme Administrative Court dated 24.4.1996, SA/Gd 2959/94, judgment of the Supreme Administrative Court , 19.3.1997, SA/Ka 3005/95, judgment of the Supreme Administrative Court, 17.10.1997, I SA/Gd 273/96, judgment of the Supreme Administrative Court , 20.11.2012, II FSK 1698/11, judgment of the Supreme Administrative Court, 27.9.2007, II FSK 989/06, judgment of the Regional Administrative Court in Poznań dated 9.11.2004 r., I SA/Po 2348/03, judgment of the Supreme Administrative Court 12.7.2006, II FSK 980/05 i II FSK 981/05, judgment of the Supreme Administrative Court, 14.7.2005, FSK 2621/04, judgment of the Supreme Administrative Court , 15.9.2004, FSK 472/04, judgment of the Supreme Administrative Court , 9.9.2004, FSK 423/04, judgment of the Supreme Administrative Court, 7.2.2014, II FSK 362/12.

respect. As indicated above, correctness of some of the solutions adopted in the draft in this area raises serious doubts.

The consequence of use of the proposed rule shall be basing taxation on actual economic events and a typical legal construct, as well as omission of artificial legal constructs. Judicial doctrine of combating tax avoidance above all emphasizes the possibility to ignore the effects of legal actions performed²³ under the tax law or to deprive of the presumed benefits resulting from the tax law regulation²⁴. However, this doctrine also knows the basing of taxation, in case the tax law is circumvented, on fictitious transactions corresponding to the tax law²⁵. This is particularly apparent in those judgments that bind this doctrine with determination that legal actions to circumvent tax law are apparent or reinterpretation of provisions of agreements²⁶, or refer to the so-called economic interpretation of the tax law²⁷. Sometimes, however, seeking legal support for the judicial doctrine of combating tax avoidance leads to the application of Article 58 of the Civil Code, which should entail the determination of invalidity of contested legal actions²⁸. Generally speaking, when it comes to an effect of determining circumvention of the tax law, the judicial doctrine is not fully uniform and consistent, although the dominant tendency in the case law substantially converges in this area with the solution adopted in the draft of the general anti avoidance rule.

5. Conclusions

These deliberations indicate that although the proposed general anti avoidance rule is much more complex and detailed in comparison to the solu-

²³ This approach is expressed in one of the oldest judgments presenting this doctrine, i.e. judgment of the Supreme Court dated February 8, 1978, file no. II CR 1/78, PUG Nr 8-9/1979 s. 262, where it was found that : “tax authorities have no duty to respect those provisions of legal actions that were aimed at circumventing the tax law regulations”.

²⁴ E.g. judgment of the Supreme Administrative Court dated 29 May 2015, I FSK 2125/13.

²⁵ An explicit reference to this kind of reasoning is also contained in a frequently invoked by Polish administrative courts ruling of the Court of Justice of the European Union dated February 21, 2006 in Case Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, Country Wide Property Investments Ltd vs Commissioners of Customs and Excise, C-255/02: “transactions the making of which is an abuse should be redefined in such a way to reconstruct the situation that would have existed if the said abusive transactions would not have been made”.

²⁶ E.g. judgment of the Supreme Administrative Court dated 8 December 2005, II FSK 25/05.

²⁷ E.g. judgment of the Supreme Administrative Court dated 17.12.2009 r., I FSK 1382/08.

²⁸ E.g. judgment of the Supreme Administrative Court dated 15.7.1999 r., I SA/Po 1831/98, judgment of the Supreme Administrative Court dated 23 May 2007 r., I FSK 804/06. An analogous problem is observed where the judicial doctrine of combating tax avoidance is based on different provisions of the civil law that provide for an effect in the form of invalidity of a legal action.

tions introduced in the year 2003, its entry into force is not expected to lead to a radical breakthrough in the practical application of the tax law. Key constructional components of the general anti avoidance rule appear to be convergent with the features of circumventing tax law indicated in the case law. Generally, however, a potential scope of the application of the general rule resulting from the draft is narrower than the extent to which courts use the judicial doctrine of combating tax law. On the one hand, this is due to intentional decisions of the authors of the draft narrowing the impact of the rule, on the other, from the manner of description of the conditions determining its use (this particularly pertains to a definition of an artificial legal construct). Undoubtedly, the general rule advantage over the judicial doctrine consists in a sort of concretization of the legal framework and the consequence of determining tax avoidance. The judicial doctrine, especially observed in the long run, does not fully express a uniform concept. A reservation must be made that there are court decisions challenging admissibility of the operation of the doctrine being discussed because of its questionable legal bases.

The judicial doctrine of combating tax avoidance, though operating for years and in most cases not questioned by the courts, is not an instrument used today in the Polish judicial practice on a mass scale. This is indicated by the number of cases in recent years in which the grounds for judgments issued by the Supreme Administrative Court refer to circumvention of the tax law²⁹. A question arises, therefore, whether the entry into force of the proposed solutions will have a significant impact on the scale of court decisions questioning actions intended to avoid taxation. As is clear from the justification for the proposed solutions, the most important function of the general rule is the preventive function³⁰. Its being in force does not have to result in a significant increase in cases in which the problem of tax avoidance will be resolved. From the perspective of the case law no radical change should take place. Perhaps, however, the introduction of the rule will cause that the risk of questioning actions performed will be considered more realistic. As it seems, the knowledge about legal regulations is in fact more accessible and broader than about judicial practice of administrative courts. As a result, a preventive effect indeed may be achieved to a greater extent.

In conclusion, it must be noted that the explicit defects of the proposed general rule may result in a situation in which, contrary to the intentions of the authors of draft, the rule will not be proper remedy for certain un-

²⁹ By way of example, it may be indicated that according to the Central Database of Administrative Courts' Rulings in 2014 only 5 judgments were issued which contained the "circumvention of the tax law" term. Although this does not give a full picture of how many judgments of the Supreme Administrative Courts in 2014 referred to the judicial doctrine of tax avoidance in hand (a phenomenon which is the subject-matter of resolution in these judgments may also be determined in a slightly different way), but to some extent it gives an idea of the scale of occurrence of this doctrine in practice.

³⁰ Justification of the draft, p. 52.

desirable phenomena to which it was expected to relate. A question arises, therefore, about admissibility of use of the judicial doctrine of combating tax avoidance in such cases. Previous case law experiences do not allow for unambiguous prediction in this regard³¹. For this reason, prognoses in this area may be difficult and error-prone. It seems, however, that there should be no impediment to the supplementary use of the doctrine of combating tax avoidance in relation to factual situations which the legislator did not deliberately exclude from application of the general rule. Another issue is an attitude of the courts to such opportunities, which in this respect – for obvious reasons – may be very cautious.

³¹ Maciej Ślifirczyk, Wpływ regulacji prawa podatkowego na zasadność podnoszenia zarzutu obejścia prawa podatkowego – wybrane zagadnienia z praktyki orzeczniczej [The Effect of the tax law regulation on justifiability of the allegation of tax law circumvention – selected issues from judicial practice] [w:] Ordynacja podatkowa [Tax ordinance]. Stan obecny i kierunki zmian [The present situation and directions for change], collection of papers edited by Rafał Dowgier, Białystok 2015, pp. 295–306.

TAX AVOIDANCE OR TAX OPTIMIZATION IN THE
CZECH REPUBLIC

УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ИЛИ НАЛОГОВАЯ
ОПТИМИЗАЦИЯ В ЧЕШСКОЙ РЕСПУБЛИКЕ

H. Marková

prof. JUDr.

Charles University in Prague

The tax liability influences in a substantial manner the economic behaviour of households and firms. Efforts to reduce the tax burden can gain the form of tax planning, tax avoidance and tax evasion. When applying the lawful tax optimization, many possibilities which are enabled by particular provisions of the law are used, whereas in the case of abuse of rights and circumvention of law, the actions leading to the reduction of the tax duty are performed only “apparent” or they serve as an instrument for the intentional circumvention of another norm. The use of tax havens as an instrument for tax optimization means searching for positive differences among tax systems of different countries. They are subsequently used for the reduction of the tax burden of commercial and similar activities.

В статье рассматриваются такие понятия, как налоговая оптимизация и налоговое планирование. Автор подчеркивает, что существует правовой и неправовой подход к налоговой оптимизации. Равным образом существует различие между пониманием «злоупотребление правом» и «обход закона».

2016. Выпуск 6

34

It is not possible to regulate all facts by tax law, therefore the tax administration has to deal with the issue whether the tax subject's conduct is or is not tax avoidance or abuse of law when interpreting tax regulations by tax administration. The taxpayer who merely follows the grammatical, systematic and logical interpretation of the text of a legal norm does not have to succeed, therefore it is necessary to provide him with the sufficient degree of certainty that his tax calculation will not be called into question after several years; this is a difficult issue to deal with not only for Czech tax law.

The purpose and the aim of particular legal norms contained in tax acts can be determined with a sufficient degree of legal certainty from the text of a particular act and from circumstances relating to the adoption thereof. This precondition is quite an optimistic expression in the reality of the Czech legislative procedure because it is necessary to resolve the conflict between the rational interpretation of the legislation and the principle of legal certainty, respectively the predictability of law. It should be applied in tax law that the public authorities are obliged to preserve the nature and the sense

of fundamental rights and freedoms pursuant to art. 4 subart. 1 of the Charter of Fundamental Rights and Freedoms¹.

The amount of the tax obligation significantly influences the economical conduct of households and firms. The majority of taxpayers behave rationally, therefore they try to minimize their tax duty. From all alternatives which are otherwise comparable, they choose such alternative that is connected with a lesser tax burden. The effort to reduce the tax obligation as much as possible could be essentially denoted as a form of tax planning, tax avoidance or tax evasion. Some forms of this conduct are used more frequently than others.

Tax planning or tax optimization can be defined as a situation when the “taxpayer chooses such alternative which is the most advantageous alternative from the tax obligation point of view when compared to the other alternatives having an independent sense. This conduct is legitimate and in the accordance with law”².

On the other hand, the definition of the term tax avoidance is the effort to minimize the tax burden. That is a situation when the taxpayer’s conduct is in accordance with the text of the tax act and thus does not ostensibly violate any duties determined by legislation. However, such conduct is considered contrary to law because it is contrary to principles that are either explicitly stated in the legal act or deduced by case law.

Finally, this conduct could be considered as tax evasion. Tax evasion embodies the breach of tax regulations which is punishable as a criminal offence under the Criminal Code.

One possibility of tax optimization is the concealment of real conditions. This case is for instance a situation when contractual parties identify the particular contractual obligation differently as it should have been identified by a law according to the content of this contractual obligation. The incorrect identification of the contract between taxpayers should not lead to the blurring of the legal act they have taken. There were two approaches established how to deal with these issues – the theory of the type contracts and the theory of will.

According to the theory of the type contracts, it is necessary to take into account only the objective result of the legal act and it is not necessary to examine the will of the tax subject. “*Whereas subjects are entitled to choose by what legal act they want to establish the intended legal relationship in private law, it is not possible to choose the way how to tax the income received from the concluded contract as it is the issue of public law*”³.

¹ The Constitutional Court’s finding of December 15, 2003, case number IV. ÚS 666/02, or the Supreme Administrative Court’s judgment of July 28, 2005, file number 5 Afs 151/2004-73 which refers to the case law of the European Court of Human Rights (*Kruslin v France*, 1990).

² The Supreme Administrative Court’s judgment of December 17, 2007, file number 1 Afs 35/2007-108, www.nssoud.cz

³ The aforementioned theory was mostly applied in the case of the tax re-qualification of the commercial law relationship into the relationship from the employment.

The theory of will means that the blurred legal act is applied if this blurred legal act corresponds with the will of the contractual parties and if all legal conditions are met. The examination of the relation between the will and the expression of the will is crucial for the application of this instrument.

It could be referred to the judgment of the Supreme Administrative Court representing the uniform interpretation in the Czech Republic according to which *“the blurred legal acts should be interpreted in the light of the provisions concerning aspects of legal acts, aspects of will as well as aspects of the relation between the will and the expression thereof... If the expression of the will and the will itself are consistent and the contracting parties truly intend to take certain legal act but they take it only for the reason of the circumvention of law..., this legal act is not a blurred legal act because the plaintiff intended to abuse his rights in this case”*⁴.

It is necessary to examine the relation between the will and its expression for the correct application of one of fundamental principles of tax proceedings. It is not the blurred legal act if these two elements are in accordance with each other. Moreover, the case law requires that the blurred act to be taken consciously and by both contracting parties. The circumvention of law presumes the existence of the particular rule which application is being avoided by the tax subject. Tax duty levied in the correct amount is the result of the application of numerous rules, exceptions from these rules and exceptions from these exceptions.

It can be deduced that the tax optimization is based on the rational thinking of taxpayers. It is logical that the subject, a taxpayer, tries to reduce his tax burden, so that he would reduce the payment of tax as low as possible and save financial resources from his accounting profit for the financing of the development of other business activities or for the payment of dividend as an example. In the case of tax optimization, all options (which are provided by law) are usually used for the reduction of the tax base and thus the tax itself. The knowledge of particular provisions of a certain tax act is necessary for the correct utilization of the tax optimization. Therefore the general rule is that tax optimization is performed with the assistance of a tax advisor or a lawyer.

Two approaches of the tax optimization are distinguished. The first approach is the legal one according to which the possibility to reduce the tax base is used pursuant to particular provisions of tax law or according to which the tax base is reduced by the utilization of gaps in the legal act. However, the utilization of the gaps in the legal acts balances between the legal and illegal approach and therefore it is necessary to choose instruments of the optimization carefully.

The second approach of the tax optimization is the illegal one. If the tax base is knowingly and intentionally reduced and the tax is subsequently paid in a lower amount, this behaviour constitutes an intentional tax evasion as a criminal offence. Tax evasion can be committed differently – by the concealing of income and reduction of revenues, by the payment of a wage without

⁴ The Supreme Administrative Court’s judgment of April 3, 2007, file number 1 Afs 73/2004-89, www.nssoud.cz

evidence (and therefore without the payment of the public insurance), by the unlawful cost accounting etc. The optimization of the tax duty cannot be considered as a criminal offence if the will of the contracting parties did not aim at the establishment, change or termination of such rights or duties which law connects with this expression of the will. However, if the purpose of this will is to evade tax, such behaviour is a criminal offence prosecuted according to the Criminal Code.

With regard to the term of illegal tax optimization, it is necessary to mention that the abuse of rights and the circumvention of law, that is not rare in tax issues, cannot be always considered as a criminal offence in the tax cases. In the case of abuse of rights and circumvention of law, the actions leading to the reduction of the tax duty are performed in accordance with the formal wording of legal provisions, however, these actions are just “apparent”, when performed in the case of abuse of rights or they are used as an instrument for the intentional circumvention of another legal norm, which occurs when the rights are avoided.

The difference between the abuse of rights and the circumvention of law⁵ is that the abuse of rights means that the rights are used contradictory to the higher principles which make these rights illegal. Whereas, it is significant element of the circumvention of law that the rule established by law is not abided because it is used as an instrument which is not generally illegal but it is unintended by law – this instrument is used just for the reason to avoid the fulfilment of other binding legal norm.

The institute of abuse of rights in the tax area has been defined by the Supreme Administrative Court which established the consistent praxis of other courts. “*The abuse of rights is a situation when someone performs his right in order to groundlessly harm someone else or the society; such conduct achieving an illegal result is permitted only apparently. The reason why this conduct is considered legal just apparently is that law does not recognize the legal act which is permissible as well as forbidden. Owing to the fact that the principle *lex specialis derogat legi generali* means that the prohibition of the abuse measures is stronger than the permission provided by law, this conduct is not the performance of the right but it is a breach of law (see Knapp, V.: *Teorie práva. C. H. Beck, Prague, 1995, pp. 184–185*). Therefore the court does not provide the protection to the performance of right which is *de facto its abuse*”⁶.*

Principles of the application of the abuse of law institute have already been defined by the European Court of Justice in the tax area as follows⁷:

⁵ The term “circumvention of law” can be found in the Constitutional Court’s finding of April 1, 2003, case number II. ÚS 119/01.

⁶ F. n. 1 Afs 107/2004-48 of November 10, 2005, <http://www.nssoud.cz/>

⁷ The European Commission’s. Announcement. The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation - within the EU and in relation to third countries. COM(2007) 785 final. December 10, 2007. Brussels. On-line. [cited in May 2012] accessible at <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0785:FIN:en:PDF>

- the application of tax rules led to an advantage that is contrary to the aim and sense of the legal norm,
- the economic activity leading to the application of these tax rules did not have any other aim but to obtain a tax advantage,
- there has to be established such situation for tax purposes as if the economic activity would not be performed, in such a manner so that the taxpayer would not be placed at a disadvantage when compared to the situation if he had not performed the excessive economic activity at all,
- the tax advantage (incl. interest) has to be returned, however, a sanction cannot be applied automatically.

It is necessary to consider during the tax optimization that the legality of particular operations does not guarantee them their legitimacy and that the conduct leading to the illegitimate tax advantage can be considered as an abusive measure.

When applying the lawful tax optimization, many possibilities which are enabled by particular provisions of the law are used. In cases of abuse of law and circumvention of law, the conduct of subjects aims to the reduction of the tax duty in compliance with the formal wording of legal norms, however, this conduct is only “apparent”, when it is performed in the case of abuse of rights, or it is used as an instrument for the intentional circumvention of another legal norm, which occurs when law is avoided.⁸

When lawfully applying tax havens as an instrument for tax optimization, the positive differences among tax systems of different countries are examined. These differences could be used for the formation of business structures to reduce the tax burden of commercial and similar activities. Tax havens have existed practically since the inception of taxes themselves. The traders used to exploit places where they did not have to pay for an export and an import of goods for the trade in the Ancient Greece. The taxpayers are not searching for tax havens just for the reason of reducing the tax burden of their business, and so tax havens have become fulfil multiple criteria than just reducing the tax rate. The characteristics of tax havens are presented by the existence of reduced tax rates, the guarantees of commercial and banking secrets and the economic and political stability of areas all together with a developed infrastructure. In the areas of tax havens, taxes do not have to be determined at all or the tax rates are lower in comparison to the countries in which the companies should reside. Other areas of tax havens may create a very low tax burden for income of companies floating from foreign sources. Efforts to attract foreign banking and commercial institutions, creation of new job opportunities and ensuring the capital inflow are the reason for creating the tax-friendly conditions for foreign countries.

To safely determine whether a particular transaction can be ranked under the concept of abuse of law, the facts of the case need to be truly

⁸ The term “offshore company” is connected with the term of a tax haven. The „offshore company“ stands for a business company created in the tax haven for the purpose of lowering the taxation of income and dividends.

Р а з д е л I. Правовые способы противодействия уклонению...

ascertained at first. The rate of finding the facts of the case is, among many others, governed by the principles that control the tax proceedings. Even though there are expert opinions and judicial judgements heading towards the conclusion that the tax proceedings should be largely governed by the principle of formal truth, the majority's opinion corresponds with conclusions of the Constitutional Court. In accordance with the principle of material truth, the Constitutional Court states in its finding of 2008⁹ that the prior obligation of the tax administrator is to establish the facts beyond a reasonable doubt.

⁹ ref. number II. ÚS 2095/07 of January 9, 2008.

**НАЛОГОВАЯ ДЕОФШОРИЗАЦИЯ В РОССИИ И ПРОЕКТ БЭПС:
ПРОБЛЕМЫ СООТНОШЕНИЯ**

**TAX DEOFFSHORISATION IN RUSSIA AND BEPS:
PROBLEMS OF CORRESPONDENCE**

В. Мачехин

кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права
Московский государственный университет имени О. Е. Кутафина (МГЮА)

научный секретарь
Российское отделение Международной налоговой ассоциации (Рос-ИФА)

Российская Федерация начала программу налоговой деофшоризации примерно одновременно с инициативой стран 20-ки по проекту БЭПС. Оба проекта связаны с международным налогообложением. Программа деофшоризации в своей налоговой части основана на правилах для контролируемых иностранных компаний, проверки фактического права на доход и правилах налогового резидентства для компаний. Автор поставил задачу проанализировать, как соотносятся программа налоговой деофшоризации и БЭПС.

Russia started its so-called Deoffshrisation Program almost the same time as the G-20 countries announced BEPS. Both initiatives related to international taxation. The Deoffshorisation Program's tax part is base on CFC rules, beneficial ownership test and corporate tax residency rules which are also important in BEPS. The author is analysing how the Deoffshorisation Program (tax part) and BEPS do basically correspond.

2016. Выпуск 6

40

Начиная с 2014 г. в России большое внимание уделяется специальным вопросам налогообложения, связанным с трансграничными операциями налогоплательщиков. Этот год прошел для российской экономики под знаком деофшоризации¹. Это может быть объяснено прежде всего обсуждением и принятием законопроекта о налогообложении контролируемых иностранных компаний (далее – КИК), который является ядром налоговой деофшоризации, реализуемой российской исполнительной властью. Одновременно в России много внимания уделяется проекту, инициированному крупными странами, по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS, далее – БЭПС). И российская налоговая деофшоризация, и проект БЭПС касаются проблем международного налогообложения, что ставит вопрос о том, как они соотносятся между собой. В настоящей статье автор предпринял попытку дать ответ на этот вопрос.

¹ См.: *Цветков В.* Деофшоризация по-русски : как будет применяться Закон о КИК // *Налоговый вестник.* 2015. № 1. С. 16–23.

1. Условия, в которых проходит налоговая деофшоризация и БЭПС

Для понимания воздействия российской налоговой деофшоризации и БЭПС на налоговые договоры полезно ознакомиться, в каких условиях проходят данные процессы.

Деофшоризация

На необходимости системы мер по деофшоризации экономики, включая обеспечение прозрачности офшоров, подписание с ними соответствующих соглашений, раскрытие налоговой информации, акцентировал внимание Президент РФ В. В. Путин в послании Федеральному Собранию Российской Федерации в декабре 2012 г.² К этому времени и после этого за пределами мер Закона о КИК в борьбе с агрессивным использованием офшоров в налоговом планировании в стране было сделано многое:

- приняты новые правила трансфертного ценообразования (раздел V.I НК РФ);
- введено правило контролируемой задолженности (тонкой капитализации, ст. 269 НК РФ);
- введен «черный» список офшоров в целях ограничения применения привлекательных налоговых правил;
- начался переговорный процесс с некоторыми странами для изменения международных налоговых соглашений России;
- проводились переговоры по заключению российско-американского соглашения о введении правил FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act);
- Россия присоединилась к Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам³;
- утверждено Типовое межправительственное соглашение об обмене налоговой информацией⁴;
- с 1 января 2014 г. правила удержания налога у источника с так называемых каскадных выплат дохода по российским ценным бумагам в пользу иностранных получателей серьезно изменены с целью большего налогообложения лиц, не раскрывающих информацию о себе, и т.д.

Важно отметить, что в настоящее время обращение российских органов исполнительной власти к вопросам агрессивного поведения налогоплательщиков выглядит вполне логично после того, как в начале нулевых годов в процессе борьбы с уклонением от уплаты налогов в стране были заложены правовые основы для такой борьбы в целом. Судебные концепции добросовестного налогоплательщика, необоснованной нало-

² См.: Послание Президента РФ В. В. Путина Федеральному Собранию РФ от 12 декабря 2012 г. // Рос. газета. 2012. 13 дек.

³ См.: О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам : федер. закон от 4 ноября 2014 г. № 325-ФЗ.

⁴ См.: О заключении соглашений об обмене информацией по налоговым делам : постановление Правительства Российской Федерации от 14 августа 2014 г. № 805 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 34.

говой выгоды, приоритета существа над формой, деловой цели уже более десяти лет применяются в отечественном налоговом праве⁵. Данные концепции разрабатывались при рассмотрении налоговых споров, в которых налогоплательщики применяли различного рода схемы, организованные на территории России, и такие схемы налоговые органы могли быстрее всего вскрывать и проверять. Применительно к таким схемам, имевшим место исключительно или преимущественно на российской территории, налоговые органы научились обосновывать правомерность своих претензий в судах. Агрессивные налоговые структуры, основанные на использовании трансграничных инструментов, выявляются и доказываются намного сложнее ввиду необходимости получения информации и подтверждающих документов из-за рубежа и по причине частого применения иностранного права и документов, составленных на иностранных языках. Вместе с тем развитие интереса фискальных органов в сторону международных структур, применяемых российскими налогоплательщиками, после появления общей концепции по борьбе с налоговым уклонением было вполне обоснованно и предсказуемо. Таким образом, налоговая деофшоризация стала логичным распространением действий государства по борьбе с уклонением от уплаты налогов на трансграничные операции налогоплательщиков.

При этом появилась позиция, согласно которой для борьбы с трансграничным агрессивным налоговым поведением необходимо продолжить менять национальное налоговое законодательство. Например, применительно к понятию «фактическое право на доход», которое встречается в российских налоговых соглашениях среди условий их применения, высказывалась такая позиция: «Причиной, по которой возможны злоупотребления такого рода (имеется в виду злоупотребление налоговыми соглашениями. – В. М.), является отсутствие в российском налоговом законодательстве понятия фактического получателя дохода»⁶. Попытки реализовать правила о фактическом получателе дохода без внесения изменений в национальное налоговое законодательство предпринимались, но были не очень успешными и последовательными⁷.

БЭПС

42

Термин БЭПС обычно ассоциируется с докладом ОЭСР «Рассмотрение проблемы снижения налоговой базы и переноса прибыли», опубли-

⁵ См., например: Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

⁶ Карпенко А. Главные тенденции деофшоризации. Законодательные рамки для бизнеса // Налоговый вестник. 2015 г. № 1.

⁷ См.: Аракелов С. А., Мачехин В. А. Фактическое право на получение дохода в международных налоговых договорах Российской Федерации // Законодательство. 2001. № 9–10 ; Мачехин В. А. Фактическое право на доход : российские фискальные органы развивают концепцию // Налоги. 2015. № 4.

кованного 12 февраля 2013 г.⁸ (русский вариант доклада опубликован 15 июля 2013 г.⁹). При этом ОЭСР уже давно и регулярно занимается проблемами агрессивного поведения налогоплательщиков, что можно проиллюстрировать подготавливаемыми налоговым комитетом организации Комментариями к Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения¹⁰, Рекомендациями по трансфертному ценообразованию¹¹ и многочисленными докладами по отдельным вопросам международного налогообложения и различными инициативами данной организации в области налогообложения.

Таким образом, и российская деофшоризация, и проект БЭПС, формально признанные с 2014 и 2013 гг. соответственно, не являются абсолютно революционными процессами, а представляют собой определенные этапы в уже осуществляемой продолжительной и комплексной работе по борьбе с агрессивным налоговым поведением в России и странах ОЭСР.

2. Содержание налоговой деофшоризации и БЭПС

Налоговая деофшоризация

Обычно к налоговой деофшоризации относят налоговые правила, введенные законом о налогообложении КИК¹². В основе налоговой деофшоризации лежат три правила:

- 1) налогообложения КИК;
 - 2) определения фактического получателя доходов;
 - 3) определения налогового резидентства иностранных организаций.
- К кому применяются правила?

Все правила направлены против российских лиц, использующих агрессивные способы налогового планирования. При этом все правила могут применяться к российским лицам (российским налоговым резидентам, как организациям, так и физическим лицам) и к нерезидентам, за исключением правил КИК, которые применяются только к российским налоговым резидентам.

⁸ URL: <http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>

⁹ URL: <http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-russian-version-9789264201262-ru.htm>

¹⁰ URL: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1

¹¹ URL: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-guidelines.htm>

¹² О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций) : федер. закон от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 8.

БЭПС

Программа БЭПС является комплексной и касается практически всех налогоплательщиков, которые сталкиваются с международным налогообложением.

Несмотря на то, что и Россия, и другие страны, как это было отмечено выше, уже давно занимаются борьбой с уклонением от уплаты налогов в трансграничных операциях, есть интересное отличие в наполнении мер, предлагаемых в налоговой деофшоризации и БЭПС.

Так, важно отметить, что содержательно три указанных инструмента налоговой деофшоризации являются абсолютно новыми инструментами для российского налогового права, хотя упоминания о фактическом праве на доход и налоговом резидентстве организаций уже давно (более 30 лет) встречаются в тексте отечественных налоговых соглашений. Для других стран данные инструменты очень часто имеют большую историю как законодательного регулирования, его развития, практики применения и доктринального изучения. В рамках БЭПС решаются другие проблемы: глобальные проблемы, которые нельзя решить или не удастся полностью решить просто введением национальных инструментов (КИК, определения фактического права на доход или налогового президентства для организаций), и требуется координация действий государств и достижение определенного консенсуса относительно правил международного налогообложения и избежания двойного налогообложения, в которых указанные инструменты часто уже давно существуют.

3. Последовательность и комплексность подходов

Налоговая деофшоризация

Предложения о введении мер, которые составляют налоговую деофшоризацию, появились задолго до 2014 г. Так, в «Основных направлениях налоговой политики на 2008–2010 годы», одобренных Правительством Российской Федерации, предусматривалось внесение изменений в налоговое законодательство по нескольким направлениям, включая и регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний.

44 Было конкретно заявлено следующее:

«Разработка законодательства, регулирующего налогообложение контролируемых иностранных компаний, является важным средством борьбы с укрывательством доходов российскими компаниями с помощью оффшорных компаний и стран, имеющих низкий уровень налогообложения. В практике налогообложения некоторых стран применяется правило, при котором не распределяемый между учредителями (собственниками) доход иностранной дочерней компании или его часть в целях налогообложения налогом на прибыль могут рассматриваться как доход ее владельца (материнской компании).

Российские компании и компании-резиденты предполагается обязать указывать в налоговых декларациях все свои иностранные аффи-

лированные компании. В законодательстве должен определяться ряд условий, обуславливающих возникновение у российских налогоплательщиков налоговой обязанности в отношении прибыли, которая получена иностранными контролируруемыми компаниями. Обязательными также должны стать предоставление налогоплательщиком сведений о его доле в контролируемой иностранной компании и уплата налога с соответствующей доли нераспределенного дохода этой компании»¹³.

Очевидно, что определенные подходы относительно налогообложения КИК российскими фискальными органами разрабатывались задолго до 2014 г. Органы исполнительной власти в различных формулировках отмечали необходимость изменения правил международного налогообложения, однако до 2014 г. ничего конкретного в части КИК, фактического права на доход и налогового резидентства не предлагалось (в форме конкретных законопроектов, представленных органам законодательной власти).

В начале 2014 г. прошлого года, когда информация о введении правил КИК начала свидетельствовать об их реальности, но законопроект еще не был публично представлен, российское отделение Международной налоговой ассоциации (Рос-ИФА) совместно с Центром налоговой политики МГУ им. М. В. Ломоносова провели несколько встреч по вопросам деофшоризации. Фактически единственным документом, который был в публичном доступе о планах государства по КИК на тот момент, было интервью С. Д. Шаталова в газете «Ведомости», из которого концептуально следовало, что будет предложен «достаточно жесткий» вариант поправок в налоговое законодательство в рамках борьбы с офшорами¹⁴. На основе анализа представительного зарубежного опыта и российской налоговой действительности аудитория в конце концов пришла к тому, что при введении правил налогообложения КИК необходимо определиться с тем, какие конкретные цели наша страна при этом поставит, от этого и должны зависеть конкретные правила КИК. Без ответа на этот вопрос для правил КИК сложно подготовить работающий законопроект и достигнуть поставленных целей. Появившиеся вскоре законопроекты о деофшоризации подтвердили наихудшие ожидания экспертов-скептиков: из текста законопроектов понять концепцию деофшоризации (и КИК в частности) было невозможно, очевидно было и то, что государство действительно предложило весьма жесткие налоговые правила.

Сложно не согласиться с мнением А. С. Ереминой, которая делает вывод, что опыт, накопленный зарубежными странами в отлаживании механизма КИК, являет собой большую ценность, его непременно нужно принимать во внимание, но лишь с учетом всех особенностей российской

¹³ Текст документа размещен на сайте Министерства финансов РФ в Интернете (URL: <http://www.minfin.ru>) ; *Разгулин С.* Основные направления налоговой политики в Российской Федерации // Бюджет. 2007. № 6. С. 17.

¹⁴ Интервью с С. Д. Шаталовым. Мы исчерпали резерв повышения налогов // Ведомости. 2014. 30 янв.

налоговой системы, ее принципов и сложившейся практики ее функционирования¹⁵. Вместе с тем такой подход не был реализован.

Отвечая на вопросы налогоплательщиков о целях и средствах налоговой деофшоризации, представители фискальных органов давали достаточно непоследовательные ответы. Наиболее популярным был ответ о необходимости гармонизации российского налогового законодательства с зарубежным или стран ОЭСР¹⁶. Такой ответ звучит привлекательно, но малоубедительно. Никакой юридической обязанности для России проводить такую гармонизацию нет. Возможно, есть определенные выгоды для страны, если ее налоговые правила будут гармонизированы с зарубежными налоговыми системами, но это надо специально исследовать и выделять конкретно, в чем гармонизация должна состоять и какие интересы России такая гармонизация реализует. Кроме этого, в налоговой деофшоризации не просто выявить меры и сам факт такой гармонизации. Справедливости ради необходимо отметить, что идею связи решения российской проблемы деофшоризации с гармонизацией российского законодательства зарубежных стран (основных экономических партнеров России) как цели деофшоризации можно встретить и в научных публикациях¹⁷.

С. Шаталов также заявил о необходимости гармонизации российской налоговой системы с фискальным законодательством ее ближайших соседей, в первую очередь – членов Таможенного союза¹⁸. Но нет свидетельств того, что меры российской налоговой деофшоризации были каким-либо образом согласованы со странами-партнерами по ЕАЭС, которые, скорее всего, испытывают те же налоговые проблемы, что и Россия.

Еще один ответ от представителей государства заключался в том, что вводимые в стране правила КИК являются мерой борьбы с уклонением от уплаты налогов. Такой ответ звучал нечасто, но вызывал закономерную реакцию юристов, которые предлагали в таком случае относиться к КИК с учетом вины нарушителей, четко прописывать случаи уклонения, отделять законное и незаконное поведение налогоплательщиков и т.д.

Самая популярная реакция фискальных органов в ответ на критику и вопросы относительно правил налогообложения КИК была в предложении представить свои замечания и проекты по изменению законопроекта. К сожалению, в профессиональном сообществе мнения о том, что изначально надо получить от государства концепцию КИК (и деофшо-

¹⁵ См.: *Еремина А. С.* Правила о зарубежных контролируемых компаниях и перспективы их применения в России // *Законодательство*. 2014. № 5. С. 12.

¹⁶ См.: Интервью с С. Д. Шаталовым...

¹⁷ См.: *Кикавец В. В., Ковалева К. А.* Деофшоризация российской экономики как инструмент финансовой безопасности государства // *Финансовое право*. 2015. № 2. С. 7.

¹⁸ «Минфин РФ считает унификацию ставок НДС идеальным, но политически невозможным решением», – С. Шаталов. URL: <http://cashlogic.ru/2010/11/12/%d0%9d%d0%be%d0%b2%d0%be%d1%81%d1%82%d0%b8-%d0%9f%d1%80%d0%b0%d0%b9%d0%bc-%d0%a2%d0%b0%d1%81%d1%81/>

ризации в целом) и ее и обсуждать, остались в меньшинстве. Подавляющая часть налоговых специалистов включились в комментирование законопроектов и борьбу с наиболее жесткими или просто неправильными правилами. При этом не ставилась задача следования какой-либо единой концепции. Стоит отметить, что, к сожалению, государственной концепции правил налогообложения КИК представлено так и не было и сегодня приходится выявлять такую концепцию де-факто, анализируя существующие правила.

В официальных документах можно обнаружить интересные свидетельства стремления Правительства РФ к взаимодействию с ОЭСР. Так, Мероприятие 5.6 «Взаимодействие с ОЭСР в рамках реализации плана мероприятий по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (BEPS)» предусматривает разработку предложений по изменению законодательства о налогах и сборах по результатам мер, принятых международным сообществом во исполнение Плана мероприятий по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (BEPS)¹⁹. Интересно, что в документе говорится о взаимодействии с ОЭСР и об исполнении Плана БЭПС, хотя не очень понятно, какие конкретно меры имеются в виду применительно к России.

В литературе высказывались предположения о тесной связи налоговой деофшоризации и БЭПС. Так, Р. И. Ахметшин пишет, что «назрела необходимость в кардинальном изменении правил международного налогообложения, и похоже, наше государство собирается провести его настолько быстро, чтобы в течение года или двух догнать страны ОЭСР, в которых основные институты международного налогового права развивались и проверялись практикой десятилетиями»²⁰.

Несмотря на то, что правила о налогообложении КИК при подготовке к принятию в 2014 г. пережили достаточно серьезные метаморфозы, текст НК РФ уже несколько раз подправлялся в части КИК. Едва успел вступить в силу Федеральный закон от 8 июня 2015 г. № 150-ФЗ (в части контролируемых иностранных компаний (КИК) и налогового резидентства организаций), как уже 16 июня на сайте www.regulation.gov.ru Минфин разместил текст еще одного пакета поправок, касающихся КИК²¹. Отдельные положения Закона о КИК представляются бизнес-сообществу чересчур жесткими²².

¹⁹ Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» : постановление Правительства РФ от 15 апреля 2014 г. № 320.

²⁰ Ахметшин Р. И. Налоговые аспекты деофшоризации : мировые тенденции в зеркале российской действительности // Закон. 2014. № 6.

²¹ См.: URL: https://zakon.ru/blog/2015/6/16/minfin_opublikoval_tekst_novogo_zakonoproekta_o_kik

²² См.: Болдинова Е. С. Международное налоговое планирование с использованием офшорных юрисдикций : новая эра // Вестник Арбитражного суда Московского округа. 2015. № 1. С. 15.

При этом можно обратить внимание на то, что политический посыл для деофшоризации был изначально весьма тесно связан с БЭПС. Так, Президент РФ, говоря о ней, четко указал, что «налоги должны уплачиваться там, где зарабатывается прибыль»²³, что полностью соответствует заявленным в документах БЭПС планам действий.

С другой стороны, в Национальном плане мероприятий, направленных на противодействие уклонению от уплаты налогов и сокрытие бенефициарных владельцев компаний, никакой ссылки на план БЭПС или инициативы ОЭСР нет²⁴.

При внимательном рассмотрении отдельных правил, добавленных в НК законом о деофшоризации, можно обнаружить удивительные вещи. Например, правила, касающиеся фактического права на доход, которые содержатся в ст. 7 и 312 НК РФ, по своему содержанию в значительной степени дублируют друг друга, при этом устанавливая несколько различные требования.

С. Л. Будилин пишет, имея в виду Закон о КИК, что он радикально меняет все принятые в России схемы ведения международной коммерции, так как в большинстве случаев делает открытое использование офшорных компаний бессмысленным в налоговом плане, а скрытое их использование – противоправным и наказуемым, в том числе уголовно²⁵.

Состояние дел с правилами налоговой деофшоризации пока мало свидетельствует о том, что Россия стремится выполнить План БЭПС, скорее страна внедряет в налоговое право новые фискальные институты, которые с трудом обретают свое место. Так, остается без ответа вопрос о том, зачем надо было торопиться и принимать Закон о КИК в 2014 г., не дожидаясь публикации итоговых версий документов БЭПС (осень 2015 г.). Такая очередность является самостоятельным серьезным аргументом против тесной и органичной связи рассматриваемых двух проектов.

БЭПС

При кратком обращении к документации БЭПС с точки зрения логичности проекта и согласованности отдельных документов легко заметить следующее:

48

- проект развивается от формулирования проблемы (размывание налоговой базы – Доклад БЭПС) к планированию действий (План Действий БЭПС) и далее к подготовке предложений по каждому из 15 действий, предложенных в Плане действий БЭПС;
- в Докладе БЭПС сформулированы основные идеи проекта, представлены итоги детального анализа проблем;

²³ Пресс-конференция Владимира Путина 19 декабря 2013 г. URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/19859>

²⁴ Утвержден Правительством РФ 30 апреля 2014 г. № 2672п-П13.

²⁵ См.: Будилин С. Л. Мы будем жить теперь по-новому. Законодательство о КИК, международный обмен информацией и международное налоговое планирование // Закон. 2015. № 2. С. 12.

– финальные доклады по 15 действиям БЭПС содержат секции, в которых указано, с какими другими докладами они связаны;

– путь от публикации Доклада БЭПС до появления финальных версий, который налоговый комитет организации прошел с подготовкой более двух тысяч страниц окончательных документов, занял 3 года.

Очевидно, что авторы документов БЭПС очень старались сделать документацию понятной для читателей и представить единую концепцию проекта и избежать технической несогласованности отдельных действий. Широкое обсуждение предложений в рамках БЭПС демонстрирует наличие различных проблем, высказанных заинтересованными лицами (данные материалы доступны на сайте ОЭСР), которые разработчики смогли учесть в своей работе над многочисленными конкретными мерами.

4. Налоговая деофшоризация и БЭПС: сопутствующие меры

Налоговая деофшоризация является частью мер 5.5 «Деофшоризация национальной экономики», заявленных Правительством РФ, что включает в себя «повышение прозрачности российской экономики; повышение эффективности информационного обмена с налоговыми органами иностранных государств; введение в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах мер по противодействию недобросовестному использованию межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения»²⁶.

При этом данный пункт программы указан отдельно от рассмотренного выше пункта о взаимодействии с ОЭСР применительно к Плану БЭПС, что делает обоснованным вопрос о наличии и степени соотношения этих мер для действий органов исполнительной власти.

В российской деофшоризации можно увидеть, что она развивается не только как налоговый проект, и государство принимает меры за пределами непосредственно налогового законодательства для борьбы с использованием офшоров. Например, проведение деофшоризации сопровождается мерами так называемой амнистии капиталов, которые создают условия для возврата капитала в Россию и раскрытия информации об операциях с офшорами²⁷. Комплексный подход к деофшоризации создает в стране условия для ее успешного проведения. Такой комплексности не предусматривают документы БЭПС, ограниченные чисто налоговыми действиями.

²⁶ Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»: постановление Правительства РФ от 15 апреля 2014 г. № 320 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 18.

²⁷ См.: О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : федер. закон от 8 июня 2015 г. № 140-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2015. № 24.

Краткое сравнение российской налоговой деофшоризации и проекта БЭПС позволяет сделать следующие выводы:

– российская налоговая деофшоризация находится под влиянием проекта БЭПС, что подтверждается политическим импульсом от руководства страны, планами действий Правительства РФ и заявлениями представителей органов исполнительной власти;

– содержание налоговой деофшоризации состоит из введения в российское налоговое право институтов, которые уже давно существуют, совершенствуются и применяются в налоговом праве многих стран;

– введение этих институтов в российское правовое поле происходит непросто, что можно объяснить отсутствием концепции налоговой деофшоризации и многочисленными техническими недоработками законопроектов;

– проект БЭПС отличает наличие единой концепции, содержательная и техническая согласованность отдельных элементов и действий, что, к сожалению, несвойственно налоговой деофшоризации;

– комплексность подхода к налоговой деофшоризации, при которой налоговые меры могут быть добавлены и другими инициативами для отказа от использования офшорных структур, создает в России возможность для ее более эффективного проведения в сравнении с проектом БЭПС.

Данные выводы не позволяют считать российскую налоговую деофшоризацию примером непосредственной реализации проекта БЭПС в России. Теоретически Россия могла бы поставить перед собой амбиционную задачу не просто внедрить в свою налогово-правовую систему антиуклонительные инструменты, существующие в других странах, но и сделать это с учетом ориентиров и самых высоких БЭПС. К сожалению, приходится констатировать, что на практике речь ведется только о болезненном и механическом инкорпорировании данных инструментов в НК РФ.

THIN CAPITALIZATION RULES IN CURRENT SLOVAK
INCOME TAX LAW¹

ПРАВИЛА ТОНКОЙ КАПИТАЛИЗАЦИИ В СОВРЕМЕННОМ
СЛОВАЦКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ О ПОДОХОДНОМ НАЛОГЕ

M. Štrkolec, F. Bonk

Pavol Jozef Šafárik University in Košice

In this article the authors deal with thin capitalization rules as a new instrument in Slovak income tax law – law n. 595/2003 Z. z. on income tax within prevention of abusive and inappropriate reduction of tax base and profitability of business companies. In this article the authors present thin capitalization rules in their current wording which was introduced in Slovak tax law and became effective in the beginning of 2015 as well as provide its analysis. The first part of the article provides historical background on thin capitalization rules that were included in Slovak income tax law before 2004. In the next part some major cases of the European Court of Justice on thin capitalization rules with respect to issues of discrimination and its compatibility with EU fundamental freedoms within both EU and third countries are presented. Still another part of the article focuses on the analysis of current thin capitalization rules with respect to justification and the legislator’s purpose of their introduction. The authors’ closing remarks are devoted to evaluation of current wording of thin capitalization rules provision.

В статье рассматриваются правила тонкой капитализации как инструмент в Словацком законе о подоходном налоге. В статье представлены правила тонкой капитализации в современной формулировке, которая была введена в Словакии налоговым законом в начале 2015 г.

1. Introductory notes

The financial crisis with its negative impact on the economy of particular member states of the European Union including Slovak republic has significantly contributed to intensification of initiatives in combating tax evasion and tax frauds. Following EU recommendation on aggressive tax planning of December 2012 and additional EU soft law regulations many changes have been introduced in the law on income tax in 2014, which reflected a strong need of our lawmakers for consolidation of public finance. Consolidation of public finance together with fight against tax frauds is still considered as a key priority of our government representatives, justified on the basis that precise work within this field will lead to success and it will

¹ This article is supported by grant project VEGA 1/0375/15: “Tax evasions and tax frauds and legal possibilities of their prevention (by legal institutes of tax law, commercial and criminal law)”.

in consequence support and strengthen the position of our country in often presented rapid economic growth. With this respect, legal innovations are constantly introduced into the law on income tax². One of the latest, the major legal innovation on income tax since the end of 2014³ (which came into force from the beginning of 2015), brought some significant changes in its application in business sphere and in tax practice, referring mostly to changes connected with tax deductibility of expenses for goods which are used for private purposes, depreciation of property, extension of transfer pricing rules for domestic dependent persons, expenses that are part of a tax base only when paid, the extension of the tax deductibility of benefits provided to the employee, the purchase of property/assets which are object to operating leases, limitations of tax deductible expenses, deduction of expenses that are devoted to research and development, changes in the advance tax payments, etc. The important change refers to introduction of thin capitalization rules in their current wording directly into the law on income tax, as there were no provisions like that over the last (rather long) period of application of law on income tax in a short modern history of our state.

2. Development of legal regulation of thin capitalization rules in Slovak tax law

Thin capitalization rules effective from 2015 are in itself not really an exclusively new legal instrument. Thin capitalization rules were formerly a part of our income taxation in our law on income tax already before 2004⁴. However it should be mentioned that they were not explicitly titled as “thin capitalization rules”, as they were included in the enumeration of non-tax expenses. According to the old thin capitalization rule under § 25 point 1 w) of the law, tax expenses were not *interests paid on loans, credits and issued bonds, deposit certificates and securities (and similar securities) by issue of which a drawee is capable of obtaining financial resources (hereinafter referred to as “loans” or “credits”), which are provided by dependent persons under § 23 point 6, whereby credits and loans do not include loans and credits or their part from which interests are part of acquisition costs of assets in the amount by which the state of credits and loans during the tax period granted to such persons exceeds*

2016. Выпуск 6

52

– *six-multiple of the amount of the registered capital (fixed assets) reported at the end of the tax year preceding the tax period for which the amount of interest is quantified, if recipient of the loan is represented by bank or insurance company;*

– *four-multiple of the amount of the registered capital (fixed assets) reported at the end of the tax year preceding the tax period for which the amount of interest in other cases is quantified.*

² Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

³ Zákon č. 333/2014 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.

⁴ Zákon č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov, which-wasrepealed by zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Under the old pre-2004 thin capitalization rules, interest would only be deductible up to a 4:1 (or 6:1) related party debt to equity limit. The problem with the old law was however that it was not well drafted, so many companies could get around the rules. With the adoption of a new law on income tax effective from 2004 thin capitalization rules were excluded from our tax law regulation. After that, a period of one decade of large tax loophole of thin capitalization rules opened in our tax system. The abovementioned loophole had to get closed however only recently – with the introduction of new thin capitalization rules which started to apply from the beginning of 2015.

3. Thin capitalization rules in ECJ's case law

During the time of absence of thin capitalization rules in our income tax law (or even in the period before 2004) several important issues on thin capitalization rules were brought up to ECJ to decide. All of the issues led to ECJ's findings of discrimination and incompatibility of thin capitalization rules with fundamental freedoms guaranteed under the founding treaties as it presents the following selected cases of ECJ.

It was firstly brought up in the well-known case *Eurowings*⁵ with its synopsis that “legislation of a Member State which grants a fiscal advantage to a domestic lessee if assets are leased from a lessor also established in its territory, but denies the same fiscal advantage if the assets are leased from a lessor established in another Member State, is prohibited by the freedom to provide services and cannot be justified by fiscal cohesion”. In this case of the end of 1999 ECJ found out that German rules resulted in different treatment based on the residence of the service provider. Because of the less favorable tax treatment, German businesses were dissuaded from leasing goods from lessors established in other Member States and such difference of treatment based on the place of establishment of the provider of services is prohibited by the freedom to provide services.

In the following, *Lankhorst-Hohorst* case⁶, ECJ pointed out that the effect of the application of the thin capitalization rules was that interest paid to a resident parent company was deductible, but interest paid to a non-resident parent was not deductible and was deemed to be a hidden profit distribution. Therefore thin capitalization rules which treat interest paid to non-resident parent companies less favorably than that paid to resident parent companies at issue inflicted an unjustified restriction on the freedom of establishment.

An interesting judgment on thin capitalization rules was brought by *Lasertec* case⁷ of 2007, with its respect to third country issue and relationship between the fundamental freedoms. The issue was whether the free movement of capital precludes the reclassification of interest payments of companies resident in a Member State to substantial shareholders resident in

⁵ C - 294/97

⁶ C - 324/00

⁷ C - 492/04

third countries into hidden profit distributions⁸. As it was already stressed by ECJ's case law, if national rules have restrictive effects on the free movement of capital, such effects must be seen as an unavoidable consequence of the restriction on the freedom of establishment and do not justify an examination of the rules in the light of the freedom of capital⁹. That was the issue of this case in the converse effect – even if there was no need to answer the questions relating to the free movement of capital, freedom of establishment however may be affected. As the freedom of establishment cannot be relied on in a situation involving a borrower in a third state, the application of thin capitalization rules in those circumstances is not precluded by either freedom.

Following ECJ's case law development, one of the most important cases referring to fundamental freedoms restriction is represented by *Itelcar* case¹⁰. The issue of the case was whether the Portuguese legislation which provides that interest related to excessive debt due to loans taken from a company resident in a third state with which the borrowing company has special relations, is not tax deductible while the interest for loans taken from resident companies is tax deductible, constitutes a restriction to the free movement of capital. With this respect thin capitalization rules are not applicable in case the loans are taken from companies resident in Portugal or in the other Member States, but they apply in case the loans are taken from companies resident in third states. As ECJ found out in this case, these rules have the role to discourage resident companies to obtain loans from companies resident in third states with which the borrowing companies may have special relations. Consequently, such rules constitute therefore a restriction on the free movement of capital. ECJ however justified the restriction at the same time – thin capitalization rules as provided are capable of preventing practices the sole purpose of which is to avoid tax that would normally be payable on profits generated in Portugal. The provision may be justified therefore if they target “wholly artificial arrangements”, which do not reflect economic reality and the sole purpose of which is to avoid the tax. Otherwise is denial of the deductibility of interest for loans granted by company resident in third states (compared with resident in that State) not compatible with the free movement of capital.

⁸ A Swiss resident company, Lasertec AG, held DM 200,000 in the nominal capital of a German resident company, Lasertec – amounted to a holding of two-third of Lasertec's capital. Lasertec AG granted a loan to Lasertec. In consequence, the German tax administration applied the thin capitalization rules and denied the deduction of the interest on the part of the loan that exceeded the permitted debt/equity ratio. The thin capitalization could be applied because Lasertec AG, as a non resident, did not qualify for the imputation credit.

⁹ As it was already emphasized by C - 452/04 *FidiumFinanz* and C - 524/04 *Thin Cap* cases. In Thin Cap case ECJ found out that Member States thin capitalization legislation, which is only applied to interest payments to non-resident lenders, constitutes, in principle, a restriction on the freedom of establishment.

¹⁰ C - 282/12

The abovementioned selected EU case law identifies therefore discrimination issues and restriction of particular freedom in application of thin capitalization rules in cross border situations. Compared to the other freedoms, free movement of capital based on article 63 of Treaty of the functioning of the EU is the only freedom applicable in third country situations. Lastly, it should be noted however that more than just one freedom may be subsequently applicable. Rule of priority should always be taken into account in assessing compatibility of thin capitalization rules with fundamental EU freedoms – if one of the freedoms is primarily affected, the other one is only affected as an “unavoidable consequence”.

4. Thin capitalization rules in current Slovak income tax law

As it is presented above, thin capitalization rules are compatible with free movement of capital, if their legal regulation is justified on the basis of prevention of tax frauds and tax evasions and meet in itself a proportionality test. Getting back to thin capitalization rules that were introduced into Slovak income tax law by law n. 333/2014 Z. z. which amended currently valid law n. 595/2003 Z. z. on income tax effective from 2015, there are special taxpayers – companies to target by their introduction. Under the explanatory report¹¹ within amending law several priorities were mentioned – mostly to continue with consolidation and sustainability of public finance as well as to continue with continual and systematic combat against tax frauds, mostly by defining the scope of tax expenses and non-tax expenses which are often not only a source of legal tax optimizing, but often an object of abusive tax involvements of tax expenses which are used for personal consumption into tax payer’s tax base (in an inappropriate amount).

What is the purpose of introduction of thin capitalization rules into Slovak income tax law? The answer may be provided again by the explanatory report in introduced § 21a) of law on income tax – introduction of thin capitalization rules is intended for those business companies in which shareholders usually input low deposits (investments) and the business activity of the company is ensured by providing loans on which interest expenses are paid which consequently contributes to disproportionate reduction of the profitability (and tax base) of the company. The purpose of introduction of thin capitalization rules is therefore to prevent hidden distribution of profits by financing of business companies through foreign financial sources which subsequently leads to reduction of tax base through “involvement of interests into tax expenses”.

Current thin capitalization rules target taxpayers – legal entities which are residents or permanent establishments within the territory of our state under provision § 21a) of the law on income tax. Thin capitalization rules as a legal instrument are introduced in order to assess the amount of interests

¹¹ Available on: <http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=5080>

paid on loans and credits which are received by dependent (related) domestic and foreign business companies.

What is the nature of current thin capitalization rules under provision § 21a) of the law on income tax? As it was mentioned above, pursuant to § 21a) par. 1 thin capitalization rules refer to legal entities (to residents as well as to non-residents under § 16 par. 2 which conduct their business activities through permanent establishment in the territory of Slovak republic) which determine tax base under § 17 par. 1 b) or c) – through economic results – profit or loss result according to double entry bookkeeping – 17, 1b) or through results of operations in accordance with the individual financial statements based on International Accounting Standards – 17,1 c). Pursuant to this provision, tax expenses are not interests paid on loans and credits and related expenses on received loans and credits, if the creditor is a related party (so called “dependent person”) in relation to the debtor. This refers to the amount of interests that during the tax period exceeds 25 % of the value of the indicator calculated as the sum of profit (economic profit result) before tax as reported under the law on accountancy¹² or the sum of profit before tax as reported under International Accounting Standards together with included depreciation and interest expenses. Loans and credits, or parts thereof, of which interest constitute part of the cost of the acquisition of property/asset under the law on accountancy are however not included in the state of loans and credits for calculation of a specified amount (the reason is that they are not charged/accounted as expenses within the specified account).

The purpose of thin capitalization rules is therefore to set the limit for recognition of interests on loans and credits into tax expenses which are paid to dependent (related) persons. Thin capitalization (or so called “undercapitalization”) in itself is tested on the principle of comparison of the amount of interest expenses from dependent persons against the 25 % of the value of EBITDA indicator (profit preliminary to interests and depreciation). After providing the abovementioned comparison tax expenses will not be interests paid on loans and credits from dependent persons together with related cost on these received loans and credits which exceed 25 % of the value of EBITDA indicator. EBITDA indicator is calculated as the sum of the profit (economic result) recognized on the line 100 of taxpayers submitted tax declaration together with (plus) the sum of depreciation and interest expenses (which are included in the economic result).

As it was already mentioned, loans and credits, or parts thereof, of which interest constitute part of the cost of the asset/property acquisition under the law on accountancy are however not included in the state of loans and credits for calculation of a specified amount. On the other hand, some related expenses are included with the state of loans and credits for calculation, such as expert opinions, fees for bank guarantees, brokerage for loans, fees for early repayment of credits etc.

Testing of thin capitalization may be therefore provided under the following steps:

¹² Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

1. Determination of the amount of interest expenses which are paid to dependent persons together with related expenses on received loans and credits from these dependent persons.

2. Calculation of adjusted economic result as a sum of the profit (economic result) recognized on the line 100 of taxpayers who submitted tax declaration plus the sum of depreciations and interest expenses.

3. Calculation of the value in the amount 25 % from adjusted economic result

4. Comparison of the amount of interest expenses paid to dependent persons including related expenses (costs) for received loans and credits from these dependent persons against the value of 25 % of adjusted economic profit result.

5. The exclusion of interest expenses and related expenses (costs) for received loans and credits of dependent persons from tax expenditures if: (interests on loans and credits + related expenses) > 25 % of adjusted profit.

6. Increase of the tax base (interests on loans and credits with related expenses minus 25 % of adjusted profit).

5. Concept of dependent person with respect to thin capitalization rules

Another term to clarify in connection with this issue is the concept of dependent person (related person). This concept is directly defined by introductory provisions of the law on income tax. Under § 2 n) a dependent person is a close person or economically, personally or in other way related person. Economic or personal connection is under § 2 o) participation of the person on the property, control or direction of another person or the relationship between those who are under the control or supervision of the same person in which the person has a direct or an indirect ownership interest with specified % of participation. However it should be emphasized that current legal regulation does differ from introductory definitions between foreign dependent person and dependent person¹³ even if concerning provisions of adjustment of tax base of dependent persons there is no such difference. Knowing who is a dependent person is therefore essential for assessing thin capitalization rules application.

In order to prevent abusive practices even the creditor may be under provision § 21a) par. 2 deemed dependent person in relation with debtor. This applies under the abovementioned provision to the situation in which the creditor directly provides loan (credit), whereas pre-condition of its provision was that the creditor has already received a loan (credit) from a person who is in relation with his debtor a dependent person. Even the third person, through whom the loan (credit) between dependent persons will be provided shall be therefore deemed dependent person in relation with debtor. This is in our view a welcomed rule to counter abusive practices, on the other hand,

¹³ Babčák, V. Daňové právo na Slovensku. Bratislava : EPOS, 2015. P. 334.

it will not be able to cover (counteract) situation where more creditors (or at least more than one creditor) will be involved in the described circle structure.

Finally, the last paragraph of thin capitalization rules excludes their application to a debtor who is a bank or a branch of foreign bank¹⁴, insurance company or a branch of foreign insurance company, reinsurance company or a branch of foreign reinsurance company, subjects under special regulations and leasing company.

6. Summary

Thin capitalization as an instrument of tax planning is characterized by different tax assessment of expenses which are connected with various kinds of financing of company. There are in general two types of financing of business company, either financing by investor through a deposit (contribution) into registered capital, which is connected with its repayment in the form of dividend, or financing by creditor through providing a loan (credit) to a company, which is connected with its repayment in the form of interest. Interests are generally on the side of debtor a kind of tax expense compared to dividend which is not a tax expense by its paying off by particular company. This difference constitutes in itself therefore the major motivation of financing of investments, but not only investments – through loan (credit) comparing with deposit (contribution) investment of an investor into registered capital.

As it was presented above, the scope of application of thin capitalization rules (and the testing of thin capitalization) does refer not only to providing loans and credits between dependent persons (both domestic and foreign) from which interests and related costs on received loans and credits are paid, but thin capitalization rules refer to the so called “back to back” loans and credits as well. With this loan or credits constructions “an independent person” is only “pro forma creditor” through whom the loan or credit only formally flows from “the real creditor” who is a dependent person in relation with debtor. Interests on loans or credits of such construction are directly accountable within the value of interests for purposes of thin capitalization testing.

Thin capitalization rules are under temporary provision of § 52zd par. 5 applied for the first time by submitting tax declaration for the tax period which starts at the earliest by 1th January 2015 and apply to assessment of interests which result at the earliest from this date irrespective of when the contract of loan or credit was concluded. Thin capitalization rules may in our view serve as an effective instrument in prevention of inappropriate reduction of tax base and financing of business companies through contributions into registered capital (equity) instead of loan financing. A new thin capita-

¹⁴ Zákon č. 483/2001 Z. z. o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Р а з д е л I. Правовые способы противодействия уклонению...

lization rules regulation covers at the same time both domestic and foreign dependent (related) persons. Under the quantification numbers provided by explanatory report with the introduced provision a very positive influence of introduction of thin capitalization rules on the state budget in the amount approx. 63 mil. EURO in year 2015 is reasonably expected¹⁵. After a first year of its application – year 2015, hopefully, this number will be ascertained and it will meet the reality. Thin capitalization rules are by providing its limit in the view of legislator undoubtedly an effective instrument in preventing abusive practices involving tax expenses.

¹⁵ Available from explanatory report: <http://www.nrsr.sk/web/Default.aspx?sid=zakony/zakon&MasterID=5080>

**СПЕЦИАЛЬНЫЕ МЕРЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ
ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ
ЛИТОВСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

**SPECIAL MEASURES AGAINST TAX EVASION IN THE TAX
LEGISLATION OF THE REPUBLIC OF LITHUANIA**

Б. Судавичус

доктор социальных наук (право), профессор,
руководитель Института публичных финансов и налогового права
Вильнюсский университет (Литовская Республика)

Статья посвящена анализу специальных правил против уклонения от уплаты налогов в налоговом законодательстве Литвы. К числу таких специальных правил в Литовском налоговом законодательстве относятся: трансфертное ценообразование, правила тонкой капитализации, налогообложение контролируемых иностранных компаний и т.д.

The article deals with the question of the specific anti-avoidance rules of the tax legislation of the Republic of Lithuania. Tax avoidance can be described as a way not to pay taxes without breaching any rules of tax legislation and not reducing a tax burden, as a chain of transactions in consequence of which a tax payer gets tax benefit. This type of behavior wouldn't be chosen in natural business conditions. Anti-avoidance rules could be divided into general (GAAR) and specific anti-avoidance rules (SAAR). GAAR are used when facing tax avoidance methods that are not regulated by SAAR. In this occasion tax administrator has discretion to decide whether action of a tax payer corresponds to the aims of tax laws. According to Art. 69 of Tax administration law of the Republic of Lithuania, when any transaction of a tax payer or any group of transactions are made to reach a tax benefit tax administrator has a right to calculate payable tax using substance over form principle. In this situation tax administrator acts independently from the tax payer's expression of his actions and regenerates the misrepresented or unrevealed facts, which is an object of taxation. Particular attention in the article is given to SAAR of tax legislation of the Republic of Lithuania, such as: transfer pricing, thin capitalization rules, taxation of controlled foreign corporations, etc.

2016. Выпуск 6

60

Регулирование налоговых отношений нормами права еще не гарантирует соблюдения их требований. Встречаются случаи злоупотребления нормами налогового законодательства, когда при формальном соблюдении требований закона налоговая база переносится на лицо, которое налога платить не обязано вообще или обязано платить его в меньшем размере. Такие действия получили название уклонения от уплаты нало-

га и расцениваются как самое интеллектуальное нарушение налогового законодательства¹. Уклонением от уплаты налогов не только наносится ущерб публичным финансам, финансовым интересам государства, но и нарушается один из фундаментальных принципов налогового права и налогообложения – принцип всеобщей обязательности уплаты налогов, закрепленный в ст. 8 Закона о налоговом администрировании от 13 апреля 2004 г. № IX-2112², в соответствии с которой *«каждый налогоплательщик обязан уплачивать установленные налоговым законодательством налоги с соблюдением установленного налоговыми правовыми актами порядка исчисления и уплаты налога»*. Вследствие существования такого явления, как уклонение от уплаты налогов, добросовестные налогоплательщики оказываются в худшем положении по сравнению с теми, которые занимаются агрессивным налоговым планированием с целью уклониться от уплаты налогов. Именно поэтому законодатель признает правомерным лишь такое поведение налогоплательщиков, которое соответствует налоговой политике государства, принципам налогообложения, целям и требованиям налогового законодательства. Соответственно нормы законодательства, касающиеся вопросов уклонения от уплаты налогов, имеют цель урегулировать ситуации, в которых налогоплательщики, формально не нарушая требований законодательства, уклоняются от выполнения налоговой обязанности или выполняют ее не полностью, что в целом противоречит целям налогового права. Следует также заметить, что в настоящее время борьба с неуплатой налогов возведена в ранг государственной налоговой политики и является одним из основных направлений деятельности многих государственных органов, а также главной целью как текущего, так и стратегического государственного налогового менеджмента. Не исключение и Литва, где борьба с уклонением от уплаты налогов и их сокрытием – одно из приоритетных направлений деятельности Государственной налоговой инспекции при Министерстве финансов. Она закреплена в Стратегическом документе *«Вызовы Государственной налоговой инспекции и их преодоление»*³.

1. Понятие уклонения от уплаты налогов

Следует заметить, что действующее законодательство Литовской Республики не содержит четкого определения понятия уклонения от уплаты налогов. В нем можно найти лишь отдельные признаки, характеризующие такую деятельность. Например, ст. 172-1 Кодекса об административных правонарушениях⁴ устанавливает, что *«...нарушение порядка представления отчетов и документов о... доходах, имуществе,*

¹ См.: *Paulauskas A. Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu // Viešoji politika ir administravimas. 2006. № 15. С. 27.*

² *Valstybės žinios. 2004. № 63-2243.*

³ *Valstybinės mokesčių Inspekcijos iššūkiai ir jų įgyvendinimo priemonės. URL: <http://www.vmi.lt/cms/vmi-issukiai-ir-ju-igyvendinimo-priemones>.*

⁴ *Valstybės žinios. 1985. № 1-1.*

прибыли и налогах, представление недостоверных сведений о доходах, имуществе, прибыли и налогах... имея цель скрыть налоги... наказываются штрафом от 579 до 100 158 евро». Согласно ст. 69 Закона о налоговом администрировании: «В случаях если сделка, хозяйственная операция налогоплательщика или любая их группа осуществляются с целью получения налоговой выгоды, т.е. прямой или косвенной отсрочки сроков уплаты налога, снижения подлежащей уплате суммы налога или полного уклонения от уплаты налога, или увеличения подлежащей возврату (зачету) переплаты по налогу (разницы), или сокращения сроков возврата переплаты по налогу (разницы), налоговый администратор при исчислении налога применяет принцип верховенства содержания над формой. В таком случае налоговый администратор не учитывает формальное проявление деятельности налогоплательщика, а воссоздаст искажаемые или скрываемые обстоятельства, с которыми налоговое законодательство связывает налогообложение, и исчисляет налог исходя из соответствующих положений указанного налогового законодательства» и т.д. Отсутствует единое мнение относительно понятия уклонения от уплаты налогов и в литературе⁵.

В лингвистике понятие «уклонение» определяется как определенное действие, избегание, увертывание, нежелание и т.д.⁶ Поэтому нередко и уклонение от уплаты налогов определяется как незаконное

⁵ Так, Юридический словарь уклонение от уплаты налогов определяет как незаконную деятельность, как наиболее распространенное и наиболее опасное из налоговых правонарушений, которое осуществляется, как правило, в виде незаконного использования предприятием налоговых льгот, несвоевременной уплаты налогов и сокрытия доходов, непредоставления или несвоевременного предоставления необходимой информации. Таким образом, при уклонении от уплаты налогов предприятия или физические лица являются налогоплательщиками по закону, но уменьшают свои налоговые обязательства либо вообще не уплачивают налоги или уплачивают их недолжным образом, используя способы, прямо или косвенно запрещенные законом (Юридический словарь. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/lower/19012>). Согласно Экономическому словарю уклонение от уплаты налогов (tax evasion) – это неуплата налогов, подлежащих выплате по закону, например путем представления ложной налоговой декларации или непредоставления ее вообще. Уклонение от уплаты налогов – незаконное действие, противоположное уходу от налогов, которое означает осуществление каких-либо действий таким образом, чтобы налоги на законных основаниях не подлежали уплате (Экономический словарь. URL: http://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/22601). Словарь бизнес-терминов дает такое определение уклонения от уплаты налогов: уклонение от уплаты налогов, в отличие от *избежания* налогов (tax avoidance), – это минимизация своих налоговых обязательств незаконными способами, как правило, путем сокрытия своих налоговых обязательств либо представления в налоговые органы ложной информации (Словарь бизнес-терминов. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/13109>).

⁶ Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. IV leidimas. Vilnius, 2000. С. 921 ; *Даль В.* Толковый словарь. Т. IV. СПб. ; М., 1888. С. 482.

увертывание от уплаты налогов⁷, как схема действия, имеющая преобладающую цель избежать уплаты налогов путем сознательного выполнения реальных операций, имеющих реальный результат⁸. По мнению А. Паулаускаса, уклонение от уплаты налогов можно называть «мастерством избежать налогов, формально не нарушая требований законодательства»⁹. В. Василяускас утверждает, что категорию уклонения от уплаты налогов характеризует то, что хозяйственные операции, сделки, имеющие цель уклониться от выполнения налоговой обязанности (уменьшить ее), осуществляются именно в налоговых (а не хозяйственных) целях и противоречат требованиям налогового законодательства, устанавливающего те или иные схемы льготного налогообложения. По его мнению, уклонение от уплаты налогов – это «уменьшение уплачиваемых налогов или их неуплата с помощью использования положений законодательства о специальных льготах и схемах налогообложения, имитируя соответствующую требованиям законодательства модель деятельности и получая таким образом определенную налоговую выгоду»¹⁰. Следовательно, уклонение от уплаты налогов можно рассматривать как злоупотребление правом с целью получения налоговой выгоды, как действия налогоплательщика, имеющие цель *обойти* требования налогового законодательства, при этом формально придерживаясь установленных процедур и их не нарушая. Именно против таких действий и направлены нормы налогового законодательства, предоставляющие возможность налоговому администратору либо игнорировать действия налогоплательщика в целом, либо их расценивать по своему усмотрению.

В предпринимательстве налоговое бремя понимается как составная часть расходов деятельности, вследствие чего предприятия стремятся организовать свою деятельность таким образом, чтобы по возможности уменьшить свои расходы, в том числе и расходы на уплату налогов. Это – законное право каждого предпринимателя, и если оно осуществляется в соответствии с требованиями законодательства, то речь идет о законном уменьшении налогового бремени посредством налогового планирования (законного уклонения от уплаты налогов, англ. *legitimate tax avoidance*). Такие действия в целом соответствуют целям законодателя, который, устанавливая определенные льготы по налогообложению, сознательно по-

⁷ *Rugy V.* Nedidelio apmokestinimo ir konkurencijos mokesčių srityje privalumai // Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui : Konferencijos medžiaga. Vilnius, 2002. С.27.

⁸ *Shipwright A., et al.* Tax avoidance and the law : Sham, fraud or mitigation? London, 1997. P. 79.

⁹ *Paulauskas A.* Mokesčių vengimas // Mokesčių žinios. 2006, vasario 6 d. ; *Paulauskas A.* Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu // Viešoji politika ir administravimas. 2006. № 15. С. 28.

¹⁰ *Vasiliauskas V.* Optimizuoti ar venkti? Mokesčių planavimą nuo mokesčio vengimo skirianti riba // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005. № 5. С. 4.

ощряет налогоплательщиков ими пользоваться. Поэтому такая деятельность налогоплательщика должна расцениваться как добросовестная и приемлемая, несмотря на то, что вследствие осуществления ее уменьшается сумма уплачиваемых налогов¹¹. Основная цель при этом – не уменьшение налогового бремени как самоцель, а уменьшение расходов производства (деятельности) путем уменьшения в них доли уплачиваемых налогов. В случае незаконного уклонения от уплаты налогов, напротив, преобладает цель избежать уплаты налогов вообще или платить меньше налогов.

2. Специальные нормы налогового законодательства, направленные против уклонения от уплаты налогов

Уклонение от уплаты налогов как явление, предопределяющее уменьшение публичных доходов, противоречащее интересам как государства, так и добросовестных налогоплательщиков, получило определенную оценку со стороны законодателя – в налоговом законодательстве появились нормы, направленные на борьбу с данным явлением. Не исключение и налоговое законодательство Литовской Республики, которое закрепляет меры, направленные на борьбу с уклонением от уплаты налогов как общего (принцип верховенства содержания над формой, закрепленный в ст. 6 и 10 Закона о налоговом администрировании, согласно которому «в налоговых правовых отношениях верховенство отдается содержанию деятельности участников этих отношений, а не ее формальному проявлению»), так и специального характера: правила налогообложения доходов контролируемых иностранных единиц; регулирование выплат в целевые территории и, наконец, в определенном смысле, правила по трансфертному ценообразованию.

Налогообложение доходов контролируемых иностранных единиц

По общему правилу за границей полученные доходы облагаются налогом в государстве постоянного пребывания их получателя. Для создания механизма пресечения использования низконалоговых юрисдикций с целью получения необоснованных преференций и необоснованной налоговой выгоды, уже в первоначальную редакцию Закона о налоге на прибыль¹² была включена норма о налогообложении доходов контролируемых иностранных единиц, в соответствии с требованиями которой доходы единиц – налоговых резидентов низконалоговых юрисдикций, должны облагаться налогами по законодательству Литовской Республики у их литовских собственников, если эти иностранные единицы не распределяют полученную прибыль и, как следствие, литовские собственники не уплачивают налоги в Литве с таких доходов.

¹¹ *Palijanskas M. Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003. № 11. С. 2.*

¹² *Valstybės žinios. 2001. № 110-3992.*

Статья 4 Закона о налоге на прибыль устанавливает, что в доход контролирующей налогооблагаемой единицы Литвы¹³ (далее – единица Литвы) зачисляются и позитивные доходы (все доходы) контролируемой ею иностранной единицы (далее – контролируемая единица) или их часть пропорционально числу имеющих у единицы Литвы акций (долей, паев), голосов или прав на прибыль контролируемой единицы.

Закон о налоге на прибыль устанавливает критерии отнесения иностранных организаций к контролируемым единицам – согласно ст. 2 единица считается находящейся под контролем другой единицы или постоянного жителя (в дальнейшем – **контролирующее лицо**), если: 1) она находится под контролем контролирующего лица в последний день налогового периода и 2) в ее пределах контролирующее лицо прямо или косвенно владеет более чем 50 % акций (долей, паев) или иных прав на долю подлежащей распределению прибыли либо исключительных прав на их приобретение, или 3) в ее пределах контролирующее лицо совместно со связанными лицами владеет более чем 50 % акций (долей, паев) или иных прав на долю подлежащей распределению прибыли либо исключительных прав на их приобретение, и доля, которой владеет контролирующее лицо, составляет не менее 10 % акций (долей, паев) или иных прав на долю подлежащей распределению прибыли либо исключительных прав на их приобретение.

Порядок исчисления позитивных доходов, зачисления их в доходы единицы Литвы и виды доходов, не включаемых в позитивные доходы, установлены Постановлением Правительства № 517 от 12 апреля 2002 г. «Об утверждении порядка исчисления позитивных доходов, зачисления их в доходы контролирующей единицы Литвы и видов доходов, не включаемых в позитивные доходы»¹⁴. В позитивные доходы контролируемой единицы зачисляются все доходы, полученные за налоговый период, за исключением: 1) доходов от активной хозяйственной деятельности единицы, соответствующие определенным условиям; 2) доходов, являющихся неразрешенными отчислениями в соответствии с ч. 1 ст. 31 Закона о налоге на прибыль и полученных от единицы Литвы (проценты или иные выплаты за невыполнение обязательств, спонсорская поддержка и подарки, за исключением подарков работникам; дивиденды или распределенная иным образом прибыль и др.); 3) контролируемых единицей исчисленных и распределенных, но непереведенных единице Литвы дивидендов.

На практике встречаются случаи косвенного управления контролируемой единицей, когда несколько единиц Литвы контролируют одну и ту же контролируемую единицу. В таком случае при зачислении позитивных доходов в доходы каждой единицы Литвы следует учитывать такие критерии, как функции, выполняемые каждой единицей Литвы, доля

¹³ Налогооблагаемая единица Литвы – юридическое лицо, зарегистрированное в установленном правовыми актами Литовской Республики порядке (ч. 2 ст. 2 Закона о налоге на прибыль).

¹⁴ Valstybės žinios. 2002. № 40-1497 ; 2002. № 102-4560.

риска, которую несет единица Литвы, обладание правом принятия решений и т.д.¹⁵

Доходы контролируемой единицы зачисляются в доход единицы Литвы и облагаются налогом в соответствии с положениями Закона налога на прибыль в случае, если: 1) единица не является зарегистрированной или иным образом организованной в государствах или зонах, перечень которых утверждается министром финансов; 2) единица соответствует любой форме организации предпринимательства иностранной единицы, перечень которых утверждается министром финансов. Приказом № 24 от 24 января 2002 г. министра финансов «Об утверждении перечня государств или зон, по отношению к которым зарегистрированным или иным образом организованным единицам не применяются положения статьи 39 Закона Литовской Республики о налоге на прибыль, а также форм организации предпринимательства иностранной единицы, по отношению к которым применяются положения статьи 39 Закона Литовской Республики о налоге на прибыль»¹⁶. Контролируемыми единицами, доходы которых не включаются в доходы единицы Литвы и не облагаются налогом на прибыль в соответствии с Законом о налоге на прибыль, являются, например: единицы, зарегистрированные или организованные в государствах-членах Европейского союза, Израиле, Российской Федерации и т.д. Однако, если и в таких странах зарегистрированные контролируемые единицы соответствуют определенной форме организации предпринимательства, их доходы должны включаться в доходы единицы Литвы. Такими контролируемыми единицами являются, например, в Великом Княжестве Люксембургском зарегистрированные и приобретшие право на налоговые льготы в соответствии с Законом от 31 июля 1929 г. и Декретом Великого Князя от 17 декабря 1938 г. (компании холдинга), в Италии зарегистрированные и действующие в финансовом и страховом центре свободной экономической зоны Триеста, в Соединенных Штатах Америки зарегистрированные в соответствии с Кодексом о внутренних доходах от 1954 г. предприятия внутренней международной торговли, в Российской Федерации зарегистрированные в зоне экономического благоприятствования «Ингушетия» и т.д.¹⁷

¹⁵ Pelno mokesčio įstatymo komentaras. URL: http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8/-/asset_publisher/00hS/content/2001-12-20-lietuvos-respublikos-pelno-mokescio-istatymo-nr-ix-675-komentaras/10174?redirect=http%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.14.8%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_00hS%26p_p_lifecycle

¹⁶ Valstybės žinios. 2002. № 10-379 ; № 120-5442 ; 2004. № 92-3379.

¹⁷ Pelno mokesčio įstatymo komentaras. URL: http://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.8/-/asset_publisher/00hS/content/2001-12-20-lietuvos-respublikos-pelno-mokescio-istatymo-nr-ix-675-komentaras/10174?redirect=http%3A%2F%2Fwww.vmi.lt%2Fcms%2Fweb%2Fkmdb%2F1.14.8%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_00hS%26p_p_lifecycle

*Корректировка стоимости сделок или хозяйственных операций
и определение доходов или выплат заново
(трансфертное ценообразование)*

В условиях глобализации экономики увеличивается число международных предприятий, осуществляющих свою деятельность на территории нескольких государств. Внутренние экономические отношения между предприятиями, входящими в состав таких групп, отличаются от отношений, складывающихся между независимыми предприятиями. При исчислении налогов в таком случае приоритетное значение приобретает вопрос о распределении прибыли между предприятиями, входящими в состав международного предприятия. Поэтому зачастую предприятия, производящие наибольшую добавленную стоимость такого предприятия, учреждаются в государствах, где налоговое бремя меньше. В таких случаях налоговые институты сталкиваются с явлением, именуемым трансфертным ценообразованием.

Трансфертное ценообразование (англ. *Funds Transfer Pricing, FTP*) – это реализация товаров или услуг взаимозависимыми лицами по внутрифирменным, отличным от рыночных, ценам. Они позволяют перераспределять общую прибыль группы лиц в пользу лиц, находящихся в государствах с более низкими налогами. Это наиболее простая и распространенная схема международного налогового планирования, имеющего целью минимизацию уплачиваемых налогов. Поэтому трансфертные цены являются объектом контроля фискальных органов государства.

Цель правил трансфертного ценообразования – препятствовать тому, чтобы принадлежащие к одной группе предприятия, находящиеся на территории различных государств, не заключали бы между собой сделок по передаче товаров и услуг с целью обложить прибыль налогом на прибыль в том государстве, где данный налог является наименьшим. Именно поэтому ч. 1 ст. 40 Закона о налоге на прибыль обязывает единицы при исчислении в установленном порядке налогооблагаемой прибыли доходами от любой сделки или любой хозяйственной операции признавать сумму, соответствующую действительной рыночной цене такой сделки или такой хозяйственной операции, а разрешенными отчислениями или разрешенными отчислениями ограничиваемых размеров признавать сумму затрат, связанных с любой сделкой или любой хозяйственной операцией, соответствующую действительной рыночной цене такой сделки или такой хозяйственной операции.

В том случае, если во взаимных сделках или хозяйственных операциях ассоциированных лиц¹⁸ создаются или устанавливаются иные усло-

¹⁸ Понятие сделки между ассоциированными лицами охватывает не только сделки по купле-продаже, но и предоставление ссуд, передачу нематериального имущества, аренду имущества и другие виды сделок, осуществляемых между хозяйственными субъектами.

вия, нежели те, которые создавались бы или устанавливались взаимной сделкой или хозяйственной операцией неассоциированных лиц, любая прибыль (доходы), которая при отсутствии таких условий была бы причислена к доходам одного из этих лиц, но в связи с такими условиями к ним не причисляется, может быть включена в доходы этого лица с соответствующим обложением налогом. В противном случае любой доход или прибыль, полученная от таких сделок, может быть обложена соответствующим налогом¹⁹.

Поэтому единицы при исчислении в установленном порядке налогооблагаемой прибыли в установленных Правительством Литовской Республики или уполномоченным им органом случаях и в установленном им порядке должны заново определить доходы или выплаты. Правила корректировки цен утверждены приказом министра финансов № 1К-123 от 9 апреля 2004 г. Они обязывают единиц вести определенную документировку ценообразования контролируемых трансакций, в которой должны отражаться данные о ценах сделок и других хозяйственных операциях с ассоциированными лицами.

Регулирование выплат в целевые территории

С целью борьбы с уклонением от уплаты налогов Закон о налоге на прибыль запрещает единицам Литвы осуществлять выплаты (кроме выплат за материальные ценности, если единица Литвы имеет документы, подтверждающие ввоз этих ценностей) иностранным единицам, зарегистрированным или иным образом организованным на целевых территориях, в случае непредставления выплачивающими их единицами Литвы в установленном центральным налоговым администратором порядке доказательств местному налоговому администратору того, что: 1) эти выплаты связаны с обычной деятельностью выплачивающей и получающей их единицы; 2) получающая выплаты иностранная единица владеет имуществом, необходимым для осуществления подобной обычной деятельности; 3) между выплатой и экономически обоснованной хозяйственной операцией существует связь.

В случае осуществления таких выплат они будут признаны неразрешаемыми отчислениями в соответствии со ст. 31 Закона о налоге на прибыль.

Целевая территория – это иностранное государство или зона, включенная в Список целевых территорий, утвержденный приказом министра финансов № 344 от 22 декабря 2001 г.²⁰, и соответствующая хотя бы двум из нижеуказанных условий: 1) ставка аналогичного налога в ней составляет менее 75 % ставки налога, установленной в ст. 5 Закона о налоге на прибыль; 2) на территории действуют иные правила налогооб-

¹⁹ Следует заметить, что нормы аналогичного содержания содержатся также в ст. 15 Закона о подоходном налоге (Valstybės žinios. 2002. № 73-3085) и ст. 17 Закона о налоге на добавленную стоимость (Valstybės žinios. 2002. № 35-1271).

²⁰ Valstybės žinios. 2001. № 110-3992.

Р а з д е л I. Правовые способы противодействия уклонению...

ложения аналогичным налогом; 3) контролируемая единица заключила соглашение с налоговым администратором того государства о ставке или базе налога; 4) на территории отсутствует эффективная система обмена информацией; 5) на территории отсутствуют ясность и прозрачность в финансовом администрировании.

В Список включены государства и зоны, в которых налог, аналогичный налогу на прибыль, либо отсутствует вообще, либо ставка его номинальная, поэтому осуществление сделок с предприятиями, зарегистрированными на таких территориях, способствовало бы уклонению от уплаты налогов (Ямайка, Андора, Ливан, Либерия и др.).

**УКЛОНЕНИЕ ОТ НАЛОГОВ
(ОТДЕЛЬНЫЕ ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ)
TAX AVOIDANCE (SOME LEGAL PROBLEMS)**

Е. Черникова

доктор юридических наук, кандидат экономических наук, профессор

Т. Николаева

кандидат юридических наук, доцент

И. Синдеева

кандидат юридических наук, преподаватель

*Институт государственной службы и управления
Российской академии народного хозяйства и государственной службы
при Президенте Российской Федерации, г. Москва*

В статье предлагаются к рассмотрению отдельные вопросы теории и практики налогового права, анализируются их возможности в сфере предотвращения уклонения от налогов и развития в общественном налоговом правосознании понятий добросовестности и справедливости налогообложения. Особая роль при этом авторами отводится такому правовому феномену, как злоупотребление правом в налоговых отношениях как со стороны налогоплательщика, так и со стороны налоговых органов. Исследуется российское законодательство о налогах и сборах, а также правовые позиции, выработанные судебно-арбитражной практикой. Анализируется ответственность налогоплательщика за злоупотребление правом, а также выполнение им налоговых обязанностей, в частности проявление налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента в целях снижения налоговых рисков и получения законных налоговых преференций.

The article highlights the problems of the theory and practice of tax law, in particular, a legal phenomenon of abuse of rights in tax relations. The Russian legislation on taxes and fees, as well as court legal positions are studied. Analysis is given to the issues of taxpayer's liability for the abuse of the rights, and also to the fulfillment of tax obligations, in particular to the taxpayer's obligation of providing due diligence and caution when choosing a counteragent, in order to reduce tax risks and obtain legal tax preferences.

В современном мире проблемы уклонения от налогов и налогового мошенничества равно актуальны для всех государств. Всемирный экономический кризис 2008 г. заставил пересмотреть политику государственного регулирования экономики, усилить меры, предотвращающие бюджетный дефицит. Усиление роли государства в экономике, прежде

всего, проявляется в ужесточении налоговой политики. Ответной реакцией является развитие форм злоупотребления правами в сфере налогообложения.

В связи с этим правовое регулирование сферы налоговых отношений вступает в фазу своего нового развития, обусловленного вовлечением в сферу публично-правового регулирования гражданско-правовых категорий, а также социальных понятий и институтов. При этом приобретают особую важность вопросы включения таких нетрадиционных для публичного регулирования институтов в налоговое право и дальнейшее их закрепление в налоговом законодательстве.

В настоящее время юристы-ученые и практики категорию «злоупотребление правом» чаще всего связывают только с налогоплательщиками, а не налоговыми органами. Данная ситуация в науке, правоприменительной и судебной практике обусловлена доминированием в налоговых отношениях публичного интереса над частным. Чем же обусловлена сложившаяся ситуация?

Вопрос этот непростой. Дело в том, что понятие «злоупотребление правом», созвучное понятию «недобросовестность», содержит, как полагает Д. В. Винницкий, в сфере налогообложения два типа недобросовестных действий: злоупотребления субъективными правами в нарушение норм налогового права, а также собственно субъективными налоговыми правами¹.

Первый тип недобросовестных действий касается налогоплательщиков, а второй – только налоговых органов, потому что именно этот налоговый орган может действовать в пределах налогового законодательства. Кроме того, такие действия можно направить на достижение иных целей.

Возможность налогового органа злоупотребить своими правами признал и Конституционный Суд РФ², отметив, что не признаются правомерными:

- превышаемые налоговыми органами (должностными лицами) полномочия при проведении налогового контроля;
- действия налоговых органов, при которых их должностные лица учитывают цели и мотивы, противоречащие действующему правопорядку;
- использование полномочий вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества.

Таким образом, согласно Постановлению КС РФ, использование налоговым органом своих полномочий с целью, противоречащей уста-

¹ См.: *Винницкий Д. В.* Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // *Право и экономика.* 2003. № 1. С. 16.

² По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева : постановление КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П // *Собр. законодательства Рос. Федерации.* 2004. № 30.

новленному законом правопорядку, следует признавать неправомерными.

Понятия «злоупотребление правом» и «злоупотребления властью» не синонимы, хотя второе обусловлено первым. Злоупотребление властью – изначально незаконное действие, нарушающее закон, а злоупотребление правом, хотя и означает поведение субъекта в пределах закона, однако с целью, отличной от законной.

Интересна и точка зрения А. И. Муранова, полагавшего, что «злоупотребление правом» – одна из форм «обхода закона»³. С данной позицией трудно согласиться. Но если «обход закона» означает выход за пределы предоставленных правомочий, следовательно, понятия «обход закона» и «незаконные действия» можно отождествить.

Что же касается понятия «злоупотребления правом», то его субъективная сторона проявляется в отсутствии реальной и законной цели в совершении тех или иных действий. При этом отсутствие такой цели свидетельствует о недобросовестности властного субъекта, осознающего незаконность своей цели, но намеренно предпринимающего все доступные законные действия для достижения поставленной цели.

Поскольку злоупотребления налоговых органов своими правами общеизвестны, отметим, что они, действуя в качестве государственных служащих в целях осуществления налогового администрирования, обладают публичными правами и обязанностями. Поэтому потенциальная возможность злоупотребления налоговых органов своими правами может быть обусловлена недобросовестностью и ненадлежащим исполнением должностным лицом налогового органа своей функциональной обязанности. По мысли М. В. Корнаухова, особенность налоговых правоотношений обусловлена «тесным переплетением публичного и частного интересов»⁴.

Злоупотребление правом со стороны налоговых органов отчетливо прослеживается через реализацию ими функции налогового контроля, позволяющей достичь реальной цели налоговой системы – сбор налогов.

Налоговый контроль должностных лиц налоговых органов в пределах своей компетенции (налоговые проверки, объяснения налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также другие формы, предусмотренные НК РФ), к слову сказать, весьма широкий, при этом не является исперпывающим.

В НК РФ формы налогового контроля можно разделить на «пассивные» и «активные». Пассивными признаются такие его формы, как учет налогоплательщиков, их обязанность представлять налоговую отчетность, декларации, компиляция сведений о налогоплательщике. Для данной формы характерна некая обезличенность, означающая, что все налого-

³ Муранов А. И. Проблема «обхода закона» в материальном и коллизионном праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1999.

⁴ Корнаухов М. В. Недобросовестность налогоплательщика как судебная доктрина. Кострома, 2006.

плательщики обязаны вставлять на налоговый учет, представлять декларации, иные сведения согласно налоговому законодательству.

К активной форме налогового контроля относятся непосредственно контрольные функции налогового органа, такие как налоговые проверки в камеральной или выездной форме, истребование от налогоплательщика объяснений, документов, осмотр территорий и помещений налогоплательщика, опрос свидетелей, оформление результатов проверок, в том числе с привлечением налогоплательщика к налоговой ответственности и пр.

Злоупотребления налоговых органов чаще всего проявляются в форме «активного» налогового контроля.

Как и почему в налоговом праве возникло такое явление, как злоупотребление налоговым органом своими правами?

Как свидетельствует практика, причин, обусловивших это явление, было немало.

Первая из них – экономическая, обусловленная системой налогов и сборов, как стабильный источник пополнения бюджета – одна из важнейших в финансовой системе России. К сожалению, способы и средства, с помощью которых налоговым органам удается достичь положительного результата, нарушают охраняемые законом права и интересы налогоплательщиков.

Проблема эта в немалой степени обусловлена также и несовершенством закона, и несовершенством юридической техники, свойственными, разумеется, не только налоговому праву России, и несовершенством административного контроля в системе налоговых органов, несмотря на то, что в некоторых территориальных инспекциях трудятся тысячи сотрудников. Однако с учетом огромного числа различных структур налоговые органы не всегда способны контролировать действия своих сотрудников – инспекторов, руководителей выездной налоговой проверки, других специалистов, также наделенных немалыми полномочиями. Кроме того, всё еще не устранена явная несогласованность различных структур территориальных налоговых органов, а также ФНС России и даже Министерства финансов РФ.

К сожалению, негативно сказывается и отсутствие рабочего механизма «поощрений и наказаний» должностных лиц налоговых органов, которые зачастую в процессе налогового контроля в немалой степени злоупотребляют предоставленными им правами.

Доминирование в судебной практике публичного интереса над частным также сказывается негативно, потому что действующая судебная правоприменительная практика в вопросе доказывания обоснованности или необоснованности действий налогового органа зачастую занимает позицию последнего. При этом налогоплательщик, пытаясь признать решение недействительным, должен занимать активную позицию в процессе и собирать оправдывающие доказательства, что нелегко. Согласно ст. 93 КГ РФ именно налоговый орган обязан обосновывать необходимость истребования документов.

Кроме того, нельзя забывать, что конституционный принцип презумпции невиновности⁵ отражен также и в НК РФ. И все-таки, несмотря на злоупотребления налоговых органов правами, проблему эту надо решительно модернизировать, причем чем скорее, тем лучше.

По мысли М. А. Ровинского, в российском налоговом праве доктрина, направленная на борьбу с налоговыми преступлениями, так и не сложилась, по крайней мере, не превратилась в самостоятельный институт налогового права⁶.

В настоящий момент в отечественной и зарубежной правоприменительной практике вопрос о сущности и формах злоупотреблений правами налогоплательщика остается по-прежнему актуальным. Необходимо как теоретически осмыслить данный феномен, так и противодействовать злоупотреблению правом на практике. Согласно общепринятым воззрениям все способы уменьшения налоговых платежей условно можно подразделить на две категории: уклонение от уплаты налогов и налоговая оптимизация.

К первой категории относятся способы, при которых экономический эффект в виде снижения налоговых платежей достигается действиями, прямо нарушающими нормы законодательства о налогах и сборах, в том числе путем злоупотребления правом.

Способы, отнесенные ко второй категории, объединяет один общий признак – минимизация налоговых платежей осуществляется без нарушения норм законодательства о налогах и сборах.

В этой связи представляется необходимым отметить тесную взаимосвязь норм налогового и гражданского законодательства. В первую очередь необходимо также выделить институт договора, посредством которого и оформляется большинство всех совершаемых хозяйственных операций. Нередко единственной целью использования гражданско-правовых средств («деловая цель») становится налоговая выгода.

При этом проблема в том, что сам термин «злоупотребление правом» в налоговом законодательстве отсутствует. Данное понятие обозначено только в гражданском законодательстве Российской Федерации.

Согласно ст. 10 ГК РФ «не допускаются осуществление гражданских прав исключительно с намерением причинить вред другому лицу, действия в обход закона с противоправной целью, а также иное заведомо недобросовестное осуществление гражданских прав (злоупотребление правом)»⁷.

Феномен злоупотребления правом в налоговых отношениях также обострен различием точек зрения по вопросу о конституционных пределах свободы экономической деятельности в процессе осуществления

⁵ Статья 49 Конституции РФ.

⁶ См.: Ровинский М. А. Пределы допустимого налогового планирования. История и актуальные тенденции // Московский юрист. 2013. № 2 (9). Авг. С. 32.

⁷ Часть первая ГК РФ от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1994. № 32. Ст. 3301.

предпринимательской деятельности и о связанных с ней пределах налоговой оптимизации. Законная оптимизация налоговых платежей, по сути, означает прямую реализацию принципа свободы экономической деятельности, гарантированную ст. 34 Конституции Российской Федерации⁸.

В этой связи представляется необходимым в законодательстве о налогах и сборах закрепить юридическое определение понятия «злоупотребление правом в налоговых правоотношениях». На это обстоятельство также косвенно указывают Основные направления налоговой политики Российской Федерации: «В сложившихся условиях должны быть законодательно закреплены инструменты противодействия злоупотреблению нормами законодательства в целях минимизации налогов».

Представляется целесообразным в НК РФ установить норму, максимально раскрывающую вышеуказанное понятие, а также перечислить все возможные способы злоупотребления правом, в том числе определить законодательно понятие «налоговая оптимизация». И, поскольку в законах невозможно предусмотреть все возможные нарушения, следовательно, наличие в законодательстве и арбитражной практике неопределенных и оценочных понятий представляется нормальным явлением правовой системы. Для преодоления пробелов в праве часто используются позиции, выработанные судебно-арбитражной практикой. Их перманентное использование не может быть панацеей, однако оперативная ликвидация правовых пробелов достаточно эффективна.

При анализе российской арбитражной практики в первую очередь следует выделить знаковое Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды» (далее – Постановление).

В данном акте суд так определил категорию «налоговая выгода»: «Под налоговой выгодой для целей настоящего постановления понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета»⁹.

Данное определение налоговой выгоды можно использовать также при выработке понятия «налоговая оптимизация». В настоящем Постановлении необходимо также закрепить наиважнейшие критерии, выработанные судебно-арбитражной практикой, такие как «проявление налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности» и «наличие деловой цели». Кроме того, заметим, что вышеуказанное постановление – практически единственный инструмент, в той или иной мере ха-

⁸ Конституция РФ (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г.) // Рос. газета. 1993. 25 дек.

⁹ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

рактизирующий злоупотребление правом в налоговых правоотношениях (наличие необоснованной налоговой выгоды и т.д.), т.е. примерный список признаков ненадлежащего поведения налогоплательщика закреплен именно в нем.

Итак, согласно п. 10 Постановления сам по себе факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей не означает получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. Однако если налоговый орган докажет, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему было известно о нарушениях, допущенных контрагентом, налоговая выгода может быть признана необоснованной, причем ее получение не может быть самостоятельной деловой целью. Разумные экономические или иные причины (деловые цели) в действиях налогоплательщика суд устанавливает с учетом оценки обстоятельств, свидетельствующих о его намерениях получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности¹⁰.

Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 54 имеет по настоящему фундаментальное значение, прежде всего, для арбитражной практики. Уже после принятия данного акта появился большой массив судебных решений (порядка 50 000 дел), вынесенных по спорам с налогоплательщиками.

Заметим, что в налоговом праве закреплен принцип добросовестности налогоплательщика. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Напротив, обязанность доказывания обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы, а неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица¹¹.

Кроме того, все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)¹².

Конституционный Суд РФ также указал, что в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности налогоплательщиков¹³. В своих последующих актах КС РФ, развив понятия «добросовестность» и «недобросовестность» налогоплательщика, указал, что недобросовестным считается налогоплательщик, который с помощью используемых в гражд-

¹⁰ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

¹¹ Ст. 108, ч. 1 НК РФ от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

¹² Ст. 7, ч. 1 НК РФ от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

¹³ Определение КС РФ от 25 июля 2001 г. № 138-0 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. № 32. Ст. 3410.

данско-правовых отношениях инструментов создает схему незаконного обогащения за счет бюджетных средств¹⁴.

Анализируя сложившуюся судебную-арбитражную практику в сфере злоупотребления правом в форме получения необоснованной налоговой выгоды, отметим, что установление самого факта получения необоснованной налоговой выгоды чаще всего обусловлено именно аргументом «построения финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с цепочкой контрагентов без наличия деловой цели» и, как правило, «нереальности осуществленных налогоплательщиком хозяйственных операций».

Арбитражная практика изобилует соответствующими примерами. Приведем некоторые из них.

1. Налогоплательщик представил все необходимые первичные документы, подтверждающие право на получение налогового вычета по НДС. Однако в ходе судебного разбирательства суд установил, что организации-контрагенты были созданы для получения незаконной прибыли и что денежные средства, перечисленные на счета организаций, в дальнейшем обналичивались. Реальность хозяйственных операций материалами дела не подтверждена, представленные обществом первичные документы для подтверждения права на получение им налогового вычета по НДС содержат недостоверные сведения (Постановление ФАС СКО от 2 июля 2013 г. по делу № А53-29653/2012).

2. Отсутствие документов, подтверждающих реальное оказание спорных услуг, отрицание причастности к финансово-хозяйственной деятельности и подписанию документов руководителями контрагентов свидетельствуют о получении необоснованной налоговой выгоды (Постановление ФАС ВСО от 20 июня 2013 г. по делу № А58-4737/12).

3. Так как техническая документация на объект не представлена, отсутствуют документы, подтверждающие транспортные расходы, а субподрядчик фактически из-за отсутствия трудовых и материальных ресурсов, необходимого имущества, а также транспортных средств не имел возможности выполнить строительные работы, суд обоснованно пришел к выводу о выполнении спорных работ самим налогоплательщиком и создании фиктивного документооборота для получения незаконной возможности учета расходов с целью снижения налоговой базы по налогу на прибыль и получения налоговых вычетов по НДС (Постановление ФАС ДО от 8 июля 2013 г. № Ф03-2636/2013 по делу № А73-6910/2011).

Однако по второму критерию – «проявление должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента» – арбитражная практика весьма неоднородна, в том числе и потому, что данный критерий, будучи оценочным, устанавливается исходя из фактических обстоятельств по делу.

Вот характерные судебные прецеденты.

1. В ходе подписания договоров и первичных документов налогоплательщик должен не только проверить правоспособность Общества, но и

¹⁴ Определение КС РФ от 8 апреля 2004 г. № 168-0 // Вестник КС РФ. 2004. № 6.

убедиться в личности и соответствующих полномочиях лиц, подписывающих данные документы¹⁵.

2. Бюджет не может претерпевать неблагоприятные последствия вследствие не проявления налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента¹⁶.

3. Документы представленные от имени общества, недостоверны, так как контрагент реальной деятельности не ведет, имеет все признаки фирмы-однодневки. Генеральный директор (он же учредитель) отрицал какое-либо свое участие в создании хозяйственного общества и в подписании финансово-хозяйственных документов от его имени. Суд указал, что при выборе контрагента необходимо проверить деловую репутацию и его платежеспособность, учесть риск неисполнения обязательств, возможность обеспечения их исполнения, а также проверить присутствие у делового партнера необходимых ресурсов. Соответственно Обществу было отказано в учете расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, и в получении налоговых вычетов по НДС, так как оно не проявило должной осмотрительности при установлении хозяйственных связей¹⁷.

Однако, как отмечается в Определении КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-0, «налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет»¹⁸.

Данное Определение КС РФ корреспондирует п. 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53, т.е. даже если в ходе ведения хозяйственной деятельности налогоплательщик заключит сделки с недобросовестными контрагентами (в том числе с фирмами-однодневками), но при этом проявит необходимую должную осмотрительность и осторожность при выборе делового партнера и «ему не должно было быть известно о нарушениях, допущенных его контрагентом»¹⁹ (т.е. отсутствует умысел либо сговор между организациями), то в этом случае добросовестный налогоплательщик не должен нести ответственности и претерпевать неблагоприятные последствия за действия своих недобросовестных контрагентов, что и подтверждает сложившаяся арбитражная практика.

Назовем характерные примеры.

1. Суд признал позицию налогового органа о не проявлении налогоплательщиком должной осмотрительности неправомерной. Налогоплательщик представил все необходимые документы, подтверждающие совершение хозяйственных операций: договор поставки, товарные накладные, счета-фактуры. Организация-контрагент зарегистрирована в

¹⁵ Постановление ФАС ВСО от 28 сентября 2000 г. № А33-399/2010.

¹⁶ Постановление ФАС ПО от 20 августа 2010 г. № А06-7590/2009.

¹⁷ Определение ВАС РФ от 19 апреля 2010 г. № ВАС-3940/10.

¹⁸ Определение КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-0. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁹ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление от 12 октября 2006 г. № 53. П. 10 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

ЕГРЮЛ в установленном законом порядке. Факты непредставления налоговой и бухгалтерской отчетности, перечисления налогов в бюджет контрагентом не могут служить признаком недобросовестности налогоплательщика и подтверждать получение им необоснованной налоговой выгоды. Согласно Определению КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-0 налогоплательщик не несет ответственность за действия (бездействие) третьих лиц по выполнению возложенных на них обязанностей²⁰.

2. Если инспекция докажет, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности, знал о подложности представленных документов и о том, что контрагент представляет собой фирму-однодневку, ему может быть отказано в применении налогового вычета по НДС, а также в признании расходов по налогу на прибыль²¹.

3. Налогоплательщик получил от контрагента учредительные и регистрационные документы, а также документы, подтверждающие полномочия генерального директора. Суд учел, что организация проявила должную осмотрительность и осторожность при ведении финансово-хозяйственной деятельности²².

4. Инспекция не представила доказательства, свидетельствующие о не проявлении обществом должной осмотрительности по совершенным операциям. В ходе заключения договоров Общество истребовало у ИП необходимые документы, подтверждающие его правовой статус²³.

5. Такие обстоятельства, как ненахождение контрагентов по их юридическим адресам, а также неуплата ими налогов, не могут служить достаточным основанием для признания налогоплательщика недобросовестным и не проявившим должной осмотрительности при выборе контрагента²⁴.

В заключение отметим, что злоупотребление правом в налоговых правоотношениях – сложная межотраслевая проблема, для эффективного решения которой необходимо учитывать зарубежный опыт, а также сложившуюся судебную практику. Закрепление в законодательстве о налогах и сборах юридических категорий «злоупотребление правом в налоговых правоотношениях», «необоснованная налоговая выгода», «налоговая оптимизация», «проявление налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности» способствуют обеспечению единообразного налогового правоприменения, в том числе установлению единообразной судебной практики по налоговым спорам.

²⁰ Постановление ФАС ЦО от 17 октября 2012 г. по делу № А62-291/2012/

²¹ Постановление ВАС РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09/

²² Постановление ФАС ВСО от 25 декабря 2008 г. № А33-2943/08-Ф02-6659/08, А33-2943/08-Ф02-6656/08/

²³ Определение ВАС РФ от 30 ноября 2009 г. № ВАС-14953/09 // Вестник ВАС РФ. 2009. Апрель. № 13.

²⁴ Определение ВАС РФ от 18 апреля 2008 г. № 5513/08 // Вестник ВАС РФ. 2008. Апрель. № 14.

КРИЗИС НАЛОГОВЫГОДНОЙ СУДЕБНОЙ ДОКТРИНЫ A CRISIS OF THE ANTI-TAX-BENEFIT JUDICIAL DOCTRINE

В. Зарипов

руководитель аналитической службы

Юридическая компания «Пепеляев Групп», г. Москва

По мнению автора, законопроект о налоговых злоупотреблениях основан на «худших практиках» и способен перечеркнуть все достижения налоговой политики, налогового администрирования и судебной практики последних лет. В статье предлагается альтернативная концепция правового урегулирования.

In the author's opinion, the draft law on tax abuses is based on «worst practices» and it could derail all last years' achievements of the tax policy, tax administration and judicial practice. The article suggests an alternative concept of legal regulation.

Вперед в прошлое?

8 апреля 2014 г. на совещании у председателя Правительства РФ было решено проработать вопрос наделения налоговых органов правом переоценки получаемой налоговой выгоды налогоплательщиками в случае выявления фактов злоупотребления правом, а также совершения сделок (операций) с недобросовестными контрагентами. Такой настрой чиновников вызван сложной экономической ситуацией и необходимостью увеличить поступления в бюджет, не повышая номинальной налоговой нагрузки и не ухудшая условий для тех, кто исправно платит налоги.

Государственной Думой в первом чтении принят проект федерального закона (№ 529775-6), направленный, как следует из пояснительной записки, на решение проблемы использования налогоплательщиками формально правомерных действий с целью неуплаты налога или неправомерного получения права на возмещение налога из бюджета.

Законопроект предусматривает дополнение ст. 54 НК РФ правилом о том, что в целях налогообложения не учитываются факты хозяйственной жизни, основной целью которых является неуплата или неполная уплата налога. Статьи 169 и 252 НК РФ предлагается дополнить нормой о том, что счета-фактуры и иные документы, подписанные неуполномоченными или неустановленными лицами, не могут служить основанием для принятия вычетов и расходов.

За этими весьма лаконичными и внешне безобидными фразами кроется возвращение налоговой практики на 10 лет назад, в «доисторические» времена «налогового террора», прекратить который были призваны

Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ¹ и Постановление ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 (далее – Постановление ВАС РФ № 53)². Процесс ревизии прежних подходов начался с принятием Федерального закона от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ, наблюдается он и в судебной практике: в Определении от 4 марта 2015 г. № 302-КГ14-3432 по делу ЗАО «Горные машины» Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ вернулась к обсуждению добросовестности налогоплательщика.

Вместо того чтобы идти по пути поступательного развития судебных доктрин и их кодификации, т.е. включения соответствующих норм в Налоговый кодекс, законопроект полностью перечеркивает достижения и наработки в этом вопросе, сформированные российской и европейской правоприменительной практикой. В частности, в Решении Суда ЕС от 21 февраля 2006 г. по делу «Халифакс»³ были сформулированы передовые подходы к принципам противодействия государствам налоговым злоупотреблениям. В решениях Суда ЕС от 12 января 2006 г. по делу «Оптиджен»⁴ и от 11 мая 2006 г. по делу Федерации высокотехнологичных отраслей промышленности⁵ сформировались подходы к ответственности за налоговые долги фиктивных организаций. Эти подходы были использованы при подготовке Постановления ВАС РФ № 53, на их основе сформирована и позиция Европейского суда по правам человека в решениях от 9 июля 2007 г. по делу «Инстерсплав» против Украины⁶ и от 22 января 2009 г. по делу «Булвес» АД против Болгарии⁷.

Категорически невозможно согласиться с успокаивающим утверждением в пояснительной записке, что «законопроектом закрепляются положительные элементы правоприменительной практики, которая была

¹ О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования : федер. закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ. Комментарии см.: *Пепеляев С. Г.* Дождались! // *Налоговед.* 2006. № 9 ; *Зарипов В. М.* Налоговое администрирование по новым правилам // Там же. 2006. № 10. С. 12.

² Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53. Комментарии см.: *Пепеляев С. Г.* Преодолевая кризис законности // *Налоговед.* 2006. № 11 ; *Пепеляев С. Г.* Комментарий к Постановлению Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 // Там же. 2007. № 2–3. По данным справ.-правовой системы «КонсультантПлюс», имеется более 50 тыс. решений апелляционных и окружных арбитражных судов, а также ВАС РФ со ссылкой на это Постановление. Для сравнения: на ст. 252 НК РФ эти же суды сослались в 48 тыс. решений.

³ См.: Решение Суда ЕС от 21 февраля 2006 года // *Налоговед.* 2006. № 5. С. 9.

⁴ См.: Решение Суда ЕС от 12 января 2006 года // Там же. 2006. № 3. С. 8.

⁵ См.: Решение Суда ЕС от 11 мая 2006 года // Там же. 2006. № 7. С. 16.

⁶ См.: Решение Суда ЕС от 9 января 2007 года // Там же. 2007. № 3. С. 15.

⁷ См.: *Попов П. А.* Новое решение Европейского суда по правам человека о «проблемных» поставщиках // *Налоговед.* 2009. № 3. URL: <http://www.nalogoved.ru/images/reshenieNDS.pdf>.

выработана налоговыми органами и арбитражными судами при рассмотрении налоговых споров, связанных с признанием (непризнанием) обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

В пояснительной записке также утверждается, что «последствия, возникающие в связи с его принятием, не только не затронут интересы добросовестных налогоплательщиков, не злоупотребляющих своими формальными правами, но и будут способствовать созданию нормальных условий ведения бизнеса и созданию здоровой конкурентной среды для таких налогоплательщиков». Анализ законопроекта свидетельствует, что в случае его принятия в таком виде пострадают именно добросовестные налогоплательщики, а «схемотехники» окажутся даже в лучшем положении, чем сейчас.

Безграничная власть и ее последствия

Поправки в ст. 54 НК РФ, предлагаемые законопроектом, означают налоговый пересмотр цели сделки на основе ничем не ограниченного усмотрения проверяющего. Налоговая перекалфикация сделки всегда означает существенное вторжение в хозяйственную деятельность граждан и организаций. Действия одной этой нормы «массового поражения» достаточно, чтобы сделать бессмысленными все остальные нормы гражданского и налогового кодексов. Поэтому в целях сохранения определенности и стабильности делового оборота следует признать в качестве исходного, базового, принципа, что случаи пересмотра должны быть исключением, особым случаем. Для этого должен быть установлен затрудненный порядок пересмотра деловой цели сделки, а также предусмотрен защитный механизм сдержек и противовесов.

Например, для целей пересмотра цены сделки разделом V.1 установлены следующие нормы-гарантии:

- проверка только центральным аппаратом ФНС России;
- обязательное использование проверяющими методов определения цены, использованных самим налогоплательщиком;
- требование общедоступности используемой налоговыми органами информации;
- освобождение от штрафов за неуплату налога в случае представления документации, обосновывающей цены;
- взыскание только в судебном порядке;
- право на симметричную корректировку и т.п.

Нормы раздела V.1 – это специальные нормы по защите от налоговых злоупотреблений, совершаемых путем манипулирования трансфертными ценами в группе взаимозависимых лиц. Аналогичный подход тем более должен найти место при закреплении в законодательстве общей нормы, поскольку она изначально предполагает довольно широкое усмотрение налогового органа.

Строго говоря, в настоящее время существует необходимость в установлении в законодательстве не нормы о налоговых злоупотреблениях

как таковой, а пределов полномочий налоговых органов по ее реализации. В противном случае мы столкнемся с многочисленными случаями злоупотреблений нормой о противодействии злоупотреблениям. Безграничное усмотрение наделенного властью государственного органа неизбежно влечет произвол.

Следует признать, что сегодня налоговые органы «в погоне» за налоговой выгодой проводят настоящее налоговое расследование. Поэтому необходимо определить основания, условия, порядок и последствия налогового пересмотра цели сделки. Изменений в ст. 54 НК РФ, которая касается общих вопросов исчисления налоговой базы, явно недостаточно – требуется специальная глава по этому вопросу.

Например, последствием такого пересмотра не может быть взыскание штрафа. Поскольку претензии к налогоплательщику предъявляются на основании косвенных признаков, свидетельствующих о злоупотреблении, т.е. факт налогового правонарушения не доказывается, налогоплательщик не должен привлекаться к ответственности в виде штрафов (п. 93 Решения Суда ЕС от 21 февраля 2006 г.). Такой подход заложен и в п. 11 Постановления ВАС РФ № 53, согласно которому признание судом налоговой выгоды необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением, но не должно затрагивать права налогоплательщика, предусмотренные законодательством о налогах и сборах (в том числе право налогоплательщика не быть привлеченным к ответственности, если его вина не доказана в установленном законом порядке – п. 6 ст. 108 НК РФ).

Другим противовесом может быть применение доктрины цели к действиям налоговых органов. Например, при проверках нередко имеют место случаи истребования документов в последний день проверки. Такие действия формально соответствуют закону, но означают злоупотребление правом.

Негативные последствия отсутствия законодательных ограничений при предоставлении налоговым органам новых полномочий хорошо иллюстрирует ситуация, возникшая при введении с 2007 г. права налоговых органов на повторные выездные проверки в случае представления налогоплательщиками уточненных налоговых деклараций с уменьшением суммы налога по сравнению с ранее заявленным. В п. 10 ст. 89 НК РФ было установлено, что в таком случае может проводиться повторная выездная проверка, в рамках которой проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация. Поскольку полномочие государственному органу было предоставлено, но его пределы не установлены, налоговые органы на практике стали проводить полномасштабные проверки. Например, налогоплательщик уточнил одну из строк в декларации по налогу на прибыль. Налоговые органы назначили проверки, во-первых, за весь этот год (период, за который представлена декларация), во-вторых, по всем налогам (поскольку в законе данный вопрос не был урегулирован). Только благодаря тому, что судьи ВАС РФ обратили внимание на эту проблему, она была разрешена.

Постановление Президиума ВАС РФ от 16 марта 2010 г. № 8163/09: «Предметом повторной выездной налоговой проверки, назначенной ввиду представления обществом после проведения налоговой проверки уточненной декларации, в которой уменьшена сумма ранее исчисленного налога на прибыль, являются только те сведения уточненной декларации, изменение которых повлекло уменьшение суммы ранее исчисленного налога. При этом в ходе проверки, проводимой на основании абзаца шестого пункта 10 статьи 89 Кодекса, не могут быть повторно проверены данные, которые не изменялись налогоплательщиком либо не связаны с указанной корректировкой».

Следует отметить, что данное судом толкование, хотя и следует признать правильным, непосредственно из закона не вытекало, т.е. суд мог дать и иное толкование.

Кризис концепции ответственности за поставщика

О плачевном состоянии концепции ответственности за контрагентов в ее сегодняшнем виде свидетельствует Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 по делу ОАО «Камский завод железобетонных изделий и конструкций», в котором сформулирована следующая правовая позиция. Если имела место реальная хозяйственная операция, то даже в случае неосмотрительности со стороны налогоплательщика в целях определения реального размера налоговой выгоды и реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль при исчислении налога на прибыль необходимо учитывать понесенные налогоплательщиком затраты. Размер этих затрат подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам. При этом бремя доказывания рыночности цен, примененных по оспариваемым сделкам, возлагается на налогоплательщика, а налоговый орган вправе оспаривать представленный налогоплательщиком расчет.

Эта правовая позиция оказала серьезное воздействие на судебную практику, о чем говорят прямые ссылки на Постановление в более 1500 решений апелляционных и окружных арбитражных судов, а также ВАС РФ⁸. Но уже дальнейшее рассмотрение самого дела Камского завода показало, как остро встал вопрос о порядке определения рыночной цены. Арбитражный суд Удмуртской области в Решении от 11 марта 2013 г. пришел к выводу, что эта цена должна определяться по правилам ст. 40 НК РФ. Семнадцатый арбитражный апелляционный суд в Постановлении от 18 июня 2013 г. с таким подходом не согласился, указав, что «в Постановлении Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 № 2341/12 нет ссылок на положения ст. 40 НК РФ». Фактически суды установили новый, не предусмотренный ни ст. 40, ни разд. V.1 НК РФ, ни иным законом метод определения рыночных цен – «исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам». В результате споры о злоупотреблениях с ис-

⁸ По данным справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

пользованием «однодневок» выродились в «споры экспертов», в которых арбитражный суд должен непонятно по каким критериям отдать предпочтение одному из заключений оценщиков, представленных налогоплательщиком и налоговым органом.

Мало того, что понятие рыночных цен трудноприменимо в таких спорах, с практической точки зрения разумнее было бы говорить не о рыночной цене, а о цене товара, существовавшей в цепочке поставок до «фирмы-однодневки», в крайнем случае – у производителя (импортера)⁹. Иначе покупатель, встроивший «прокладку» для завышения расходов, полностью достигает своей порочной цели. Однако при рассмотрении ситуации, в которой «однодневка» встроена продавцом, а не покупателем (а это наиболее распространенная ситуация) несостоятельность предложенного Президиумом ВАС РФ подхода становится еще более очевидной. Как правило, в таких случаях покупателю предлагается сниженная по сравнению с рынком цена, ведь продавец имеет возможность сделать ее привлекательной за счет налоговой «экономии». Расчет затрат на основе рыночной цены означает, что покупатель не только не доплатил, а, напротив, переплатил налог на прибыль. Получается, что, несмотря на наличие бюджетных потерь от схемы с «однодневкой», государство должно еще и доплатить! Вот к чему приводит фиксация внимания налоговых органов и судов на покупателях и их ответственности.

Представляется, что рассмотрение дела Камского завода связано с пониманием судьями несправедливости, абсурдности и несоответствия экономическим реалиям многих формально правильных судебных решений. В Определении от 6 апреля 2012 г. № ВАС-2341/12 о передаче этого дела для пересмотра в порядке надзора в качестве варианта выхода была приведена ссылка на расчетный метод, предусмотренный в подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ.

Желание нормализовать практику заслуживает безусловной поддержки, но в предложенном судом решении проблемы нарушена логика: смешаны заложенная в п. 7 Постановления № 53 идея налоговой реконструкции, применяемая в завершение «антизлоупотребительного» пересмотра налоговых последствий сделки, и идея определения действительного размера налогового обязательства по конкретному налогу¹⁰, не имеющая никакого отношения к налоговой выгоде¹¹.

⁹ Такой подход был применен налоговым органом и судом ранее в деле ОАО «Криогенмаш»: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 12 июля 2011 г. № 09АП-11672/2011-АК.

¹⁰ Постановления Президиума ВАС РФ от 6 июля 2010 г. № 17152/09, от 29 марта 2011 г. № 14315/10, от 19 июля 2011 г. № 1621/11, от 11 октября 2011 г. № 2119/11, от 10 апреля 2012 г. № 16282/11.

¹¹ Нередко смешиваются также вопросы обоснованности затрат и обоснованности налоговой выгоды. Однако обоснованность затрат с точки зрения их связи с деятельностью, направленной на получение дохода (п. 2 ст. 252 НК РФ), не связана с противодействием злоупотреблениям – это механизм исчисления налога с целью адекватного обложения прибыли.

К тому же и налоговая реконструкция, и доктрина действительного размера налогового обязательства должны применяться в отношении любых налогов. Однако в отношении НДС суды эти подходы применять отказываются¹².

Круговая порука или ответственность выгодоприобретателя?

Предлагаемые в законопроекте изменения в ст. 169 и 252 НК РФ еще больше усугубляют практическую проблему, переводя вопрос из сферы выяснения обстоятельств, свидетельствующих о налоговом злоупотреблении (была ли реальная хозяйственная операция и т.п.) в область претензий к оформлению документов. Это методологически неверно. Подписание документов неуполномоченным и даже неустановленным лицом не свидетельствует о наличии злоупотреблений, равно как и наоборот – подписание документов уполномоченным и установленным лицом не означает, что злоупотребления нет. Вновь, как и после печально известного дела «Кестрой 1» (Постановление Президиума ВАС РФ от 11 ноября 2008 г. № 9299/08), происходит подмена предмета доказывания в спорах о налоговых злоупотреблениях¹³.

Кроме того, такие поправки консервируют нерешенность главной проблемы ответственности за контрагентов: при выявлении фиктивной фирмы налоговые органы не выясняют, под чьим контролем находится эта фирма и, соответственно, кто является получателем налоговой выгоды (налоговым выгодоприобретателем)¹⁴.

В Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (утв. Приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@) описаны некоторые способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском. При этом налоговой службой прямо отмечается, что уклонение от налогообложения с использованием фирм-однодневок используется как продавцами, так и покупателями товаров.

Из Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: «1.2. Использование фирм-«однодневок» с целью увеличения добавленной стоимости товара, уменьшения налоговой нагрузки на производственные подразделения. Данная схема построения хозяйственных связей характерна при реализации товаров, имеющих низкую себестоимость. Производитель (импортер) реализует продукцию по цене, близкой к себестоимости, лицу, не исполняющему свои налоговые обязательства. Далее фирма-«однодневка» реализует тот же товар с существенной наценкой лицу, осуществляющему сбыт конечным по-»

¹² Определение Верховного Суда РФ от 17 декабря 2014 г. № 309-КГ14-5231 и др. См. также: *Зарилов В. М.* ВАС РФ не учел экономическую природу НДС // *Налоговед.* 2013. № 10. С. 24.

¹³ Подробнее см.: *Тимофеев Е. В.* Подмена предмета доказывания в спорах об обоснованности налоговой выгоды // *Налоговед.* 2010. № 3. С. 28.

¹⁴ В Налоговом кодексе РФ термин «выгодоприобретатель» присутствует, но используется в несколько ином, хотя и схожем, смысле.

требителям. В рассматриваемой ситуации основная налоговая нагрузка приходится на фирму-«однодневку», в то время как производитель и конечный продавец имеют минимальную налоговую нагрузку».

Другими словами, «прокладки» встраиваются не только покупателями для завышения вычетов и расходов, но и продавцами (производителями, импортерами, дистрибьюторами) – для занижения выручки. Однако законопроектом презюмируется, что «однодневки» всегда создаются со стороны покупателей и потому покупатели должны за них отвечать.

В Постановлении № 53 заложены возможности предъявления претензий не только к покупателям, но и к продавцам, поскольку в понятие налоговой выгоды входит и уменьшение налоговой обязанности вследствие уменьшения налоговой базы (п. 1). Ориентиры в этом направлении содержатся в п. 10, где говорится об отношениях взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с фирмой-однодневкой, а также о том, что «налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей».

Однако эти возможности и ориентиры не были востребованы налоговыми органами – им гораздо проще предъявлять претензии к покупателям, ставя их в положение оправдывающихся за свое законное право на вычеты и расходы. Лишь в последнее время стали появляться примеры ответственности не покупателей, а продавцов за фирмы-однодневки¹⁵, однако практика по этому пути пока не пошла.

«Автоматическая», как само собой разумеющееся, ответственность покупателей все чаще приводит к ответственности тех, кто не извлек никакой налоговой выгоды, в то время как фактический выгодоприобретатель не попадает в поле зрения налоговых и правоохранительных органов. Единственной задачей налоговых органов при таком подходе становится обнаружение фирмы с признаками «однодневки» (как правило, это становится им известно еще на этапе регистрации юридического лица) и выявление на основе банковских проводок спустя год-другой круга лиц, которым «посчастливилось» работать с такой лжефирмой. На языке рыбаков и налоговых инспекторов этот метод называется одинаково – «на живца». Поэтому неудивительно, когда в первый же день проверки контролеры запрашивают документы по определенной сделке (другие операции их вообще не интересуют), поскольку налоговая «дисквалификация» одного из поставщиков (к тому времени благополучно «открестившегося» от этих сделок) позволяет без труда выполнить план. Иначе чем профанацией налогового контроля такой поставленный на поток метод работы не назовешь.

¹⁵ Постановление ФАС Московского округа от 13 мая 2014 г. № Ф05-3938/2014 по делу ООО «Илион».

Внедряемая государством система тотального контроля хозяйственных операций (расширенные в соответствии с Федеральным законом от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ форма декларации по НДС и полномочия налоговых органов; АСК НДС-2) позволит оперативно выявлять «налоговые разрывы». Но, если не будет введено требование о предъявлении налоговых претензий именно к выгодоприобретателю, отвечать все чаще будет «крайний» – тот, с кого налоги можно взыскать без особых усилий.

Для поиска налогового выгодоприобретателя достаточно обычных инструментов, которыми владеют налоговые органы. К ним относятся, например, выявление деловых связей участников сделок и анализ схемы сложившихся отношений, в том числе на основе вышеуказанных программных средств.

Например, когда фиктивная организация «оказывает услуги» только одному заказчику – это, пусть и косвенное, но подтверждение, что контролирующим лицом и приобретателем налоговой выгоды (в виде завышенных вычетов и расходов) является заказчик. Дальнейшее расследование, скорее всего, лишь подтвердит этот вывод, выявив признаки отсутствия факта оказания услуг. Другое дело, когда от имени фиктивной фирмы оказывались реальные услуги десятку совершенно самостоятельных друг от друга компаний. Очевидно, что они не могли договориться о создании такой лжефирмы и не могут согласовать получение средств, сэкономленных за счет ее использования. В этом случае можно подозревать сокрытие выручки владельцами такой сомнительной организации, и для доказательства этого должны быть задействованы правоохранительные органы.

Нередки случаи, когда продукцию невозможно приобрести у производителя. «На руку» ему играют дефицит продукции, сложившаяся конъюнктура, доминирование на рынке. В связи с этим расследование должно быть направлено на выявление признаков фактической подконтрольности производителю посредников, реализующих его продукцию, реальных функций посредников и значительного занижения цены реализации производителем.

Безграничная ответственность и ее последствия

88

Ни гражданское, ни налоговое законодательства не предусматривают обязанности проявлять должную осмотрительность при выборе контрагента и отвечать за действия третьих лиц. Тем не менее налогоплательщики вынуждены внедрять системы проверки будущих контрагентов, собирая при этом огромный объем информации, истребуя значительное количество документов и формируя каждый на каждого свое «досье». Это влечет значительные расходы, вызывает сложности при налаживании новых хозяйственных связей, означает вторжение в сферу персональных и коммерчески чувствительных данных, однако не позволяет застраховаться от претензий налоговых органов.

Минфин России и ФНС России разъясняют, что налогоплательщикам следует проявлять должную осмотрительность при выборе контр-

агентов¹⁶, однако предлагаемые в ведомственных разъяснениях ориентиры такой осмотрительности совершенно расходятся с реальной судебной практикой. В недавнем письме от 16 марта 2015 г. № ЕД-4-2/4124 налоговая служба указывает, что вывод о «налоговой благонадежности» контрагента можно сделать только после проведения выездной налоговой проверки. Тем самым, на наш взгляд, окончательно подтверждены принципиальная невозможность надежной проверки поставщика на этапе заключения договора и бесплодность идеи о четких и однозначных критериях осмотрительности. Ничто не мешает мошенникам изобразить должную осмотрительность, оформив комплект документов «в лучшем виде». Не менее утопична и идея формирования нормативного перечня документов, подтверждающих осмотрительность.

С учетом переориентирования на предъявление претензий выгодоприобретателю существующая практика расширительного толкования неосмотрительности при выборе контрагента должна быть скорректирована. Отвечать за поставщиков, если они не являются «карманной» фирмой покупателя, покупатель-налогоплательщик должен только если выгодоприобретателя установить невозможно и только в случае проявления не просто неосторожности, а грубой неосторожности. О грубой неосторожности можно говорить тогда, когда на момент совершения сделки налогоплательщику-покупателю без специальной проверки были очевидны обстоятельства, которые могут свидетельствовать о том, что поставщик не платит налогов (явно заниженная цена и подобные сомнительные обстоятельства), т.е. если покупатель знал или мог знать о дефектах поставщика и мог предполагать, что налог не будет уплачен (см. Решение ЕСПЧ от 22 января 2009 г. и п. 10 Постановления № 53).

Учитывая, что неосмотрительность – это категория вины, ответственность за нее возможна только на основании прямого указания в законе. Существующая до сегодняшнего времени практика не основана на законе, т.е. незаконна.

Понятие налоговой выгоды

Ключевое понятие налоговой выгоды требует серьезного уточнения. К сожалению, вследствие его недостаточно проработанного и четкого определения возобладало, можно сказать, вульгарное понимание налоговой выгоды как вычетов, расходов и льгот, а не как результата злонамеренного использования права на них.

В п. 1 Постановления № 53 под налоговой выгодой предлагается понимать уменьшение размера налоговой обязанности, следовательно, необходимо в первую очередь разобраться с тем, что такое «уменьшение размера налоговой обязанности».

¹⁶ Письма Минфина России от 6 июля 2009 г. № 03-02-07/1-340, от 4 июня 2012 г. № 03-02-07/1-134 ; письма ФНС России от 11 февраля 2010 г. № 3-7-07/84, от 23 января 2013 г. № АС-4-2/710@ и др.

Возьмем, к примеру, налог на прибыль. Очевидно, что он должен быть уплачен с прибыли, а не с выручки, иное означало бы произвольное налогообложение в отсутствие экономического основания. Следовательно, учет обоснованных и документально подтвержденных затрат не влечет уменьшения размера налоговой обязанности, объективно существующей у налогоплательщика в конкретном налоговом периоде, он лишь помогает ее правильно рассчитать. Это же применительно к НДС относится к вычетам на сумму «НДС», уплаченную в составе цены поставщикам. Если говорить о пониженной ставке, например 10 %-ной ставке по налогу на добавленную стоимость, то она также помогает определить, исчислив сумму налога, размер существующей налоговой обязанности.

В данном случае можно говорить о действительном размере налоговой обязанности. На важность его учета при налогообложении Президиум ВАС РФ обращает внимание в целом ряде своих постановлений, однако наиболее яркое выражение правовая позиция о необходимости определения действительного размера налоговой обязанности (точнее обязательства) получила в Постановлении Президиума ВАС РФ от 25 июня 2013 г. № 1001/13 по делу ООО «Газпром трансгаз Краснодар». На основе этих решений можно сделать вывод, что под действительным (истинным, подлинным) размером налогового обязательства следует понимать тот, который существует на самом деле исходя из реальных экономических показателей налогоплательщика (прибыли, добавленной стоимости и других облагаемых экономических выгод¹⁷); к его выявлению необходимо стремиться всеми силами.

Использование налоговых льгот «по определению» (льготы – облегчение) влечет уменьшение налоговой нагрузки. Однако действительный размер налогового обязательства, т.е. подлежащей уплате суммы налога, невозможно установить без учета налоговых льгот как освобождений, прямо предусмотренных для налогоплательщиков налоговым законодательством.

Следовательно, учет расходов, вычетов и льгот никакой налоговой выгоды сам по себе не влечет, а под уменьшением налоговой обязанности применительно к налоговой выгоде следует понимать уменьшение действительного размера налогового обязательства в совокупности сделок (лиц), когда нарушается «закон сохранения налога».

Особый, хотя и довольно распространенный вид налоговой выгоды, – это завышение действительного размера обязательства государства по возмещению налога (возмещение НДС означает не экономию на налоге, а поступление денежных средств).

Такое понимание налоговой выгоды, с одной стороны, «реабилитирует» расходы, вычеты и льготы, избавляя их от незаслуженно отрицательной коннотации, а с другой – в большей мере соответствует сути Решения

¹⁷ О понятии экономической выгоды как экономического основания налога подробнее см.: *Зарипов В. М.* Понятие экономического основания налога // *Налоговед.* 2014. № 5. С. 22.

Р а з д е л I. Правовые способы противодействия уклонению...

Суда ЕС от 21 февраля 2006 г. и сложившемуся восприятию налоговой выгоды в практике налоговых органов и арбитражных судов. Безусловно, такое понимание налоговой выгоды требует переосмысления и переформулирования некоторых положений Постановления № 53.

С учетом вышеизложенного противодействие схемам с использованием фиктивных организаций должно состоять не в лишении налогоплательщика права на вычеты и расходы, а в переложении на налогового выгодоприобретателя в порядке субсидиарной ответственности сумм налогов, не уплаченных в цепочке сделок (собственно налоговой выгоды), как это имеет место в европейской практике. Ведь при продаже продавцом, под контролем которого товар вводится в оборот на территории России (производителем или импортером), с такой реализации, пусть даже и по заниженной цене, начисляются и уплачиваются НДС и налог на прибыль. Лишение налогоплательщика, купившего этот товар у контролируемой продавцом «прокладки», права на вычеты и расходы в полной сумме означает двойное экономическое налогообложение стоимости одного и того же товара и неосновательное обогащение государства. Это недопустимо в силу п. 3 ст. 3 НК РФ, согласно которому налоги не могут быть произвольны и должны иметь экономическое основание.

**НАЛОГОВАЯ ЗАКОНОТВОРЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ
ГОСУДАРСТВА И НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ ПРОТИВ
УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ**

**TAX LEGISLATIVE ACTIVITY OF THE STATE AND TAX
ADMINISTRATION AGAINST TAX EVASION**

Л. Абрамчик

кандидат юридических наук, доцент

Гродненский государственный университет имени Я. Купалы

В статье рассматриваются законодательные новации против уклонения от уплаты налогов и сборов. Исследуются меры, используемые для предотвращения уклонения от уплаты налогов. На основе материалов научной доктрины и положений административного и налогового законодательства сделан вывод о необходимости совершенствования законодательства об ответственности за правонарушения против порядка налогообложения.

The article deals with the legislative innovation against tax evasion, charges. Study the measures used to prevent tax evasion. On the basis of materials of scientific doctrine and administrative provisions of the tax law sand concluded on the need to improve the legislation on liability for offenses against the order of taxation.

**1. Описание проблемы и обоснование
необходимости исследования**

2016. Выпуск 6

92

Процесс взимания налогов осуществляется путем реализации своих налоговых обязательств как физическими, так и юридическими лицами, которые зачастую не заинтересованы принимать участие в формировании денежных фондов государства за счет собственных средств, поэтому нередко случаи уклонения плательщиками налогов, налоговыми агентами, кредитными организациями от уплаты налогов, сокрытия имущества, предоставления неточной информации о доходах и др. Для пресечения подобных мер нарушения налогового законодательства используются различные правовые средства.

Принимая во внимание сложившуюся мировую практику использования различных правовых средств противодействия уклонению от уплаты налогов, сборов (пошлин), следует сказать, что используемые специальные методы, направленные против уклонения от уплаты конкретного налога, например методы налогового администрирования (заполнение счетов-фактур, особая процедура регистрации в качестве плательщика налогов, особый порядок применения нулевой ставки, к примеру по НДС), не всегда дают необходимый результат. Считается, что к универсальным методам могут быть отнесены:

- механизм применения мер ответственности;
- обеспечение исполнения налоговых обязательств;
- налоговое администрирование (в части контрольно-надзорной деятельности – ежедневная деятельность налоговых и иных государственных органов по обеспечению правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет (государственный внебюджетный фонд), контроль за трансферным ценообразованием, хронометражным наблюдением, выполнением налогообязанными лицами норм налогового законодательства, противодействие получению необоснованной налоговой выгоды).

Всегда в правоприменении возникает закономерный вопрос – достаточно ли этих универсальных методов, используемых против уклонения от уплаты налогов в конкретный период социально-экономического развития государства?

Для ответа на него следует обратить внимание на результативность доходной части бюджетной системы, своевременность ее формирования и достаточность финансовых ресурсов для эффективной реализации всех функций государства.

К сожалению, правоприменительная практика показывает иное. Юридические и физические лица позволяют себе несвоевременную уплату налогов и других обязательных платежей. Причем сегодня стало естественным уклонение от налоговой повинности как легальными, когда удается полностью или частично избежать налогообложения, не нарушая при этом действующего законодательства, так и нелегальными способами.

Намеренное и непреднамеренное нарушение налогового законодательства приводит порой к существенному недопоступлению налоговых и неналоговых платежей в бюджетную систему государства. В связи с этим перед государством стоит задача обеспечения соблюдения всеми плательщиками налогов, сборов налогового законодательства.

Поэтому вопросы, связанные с изучением всех аспектов как налоговой законотворческой деятельности государства, направленной против уклонения от уплаты налогов, так и самих методов налогового администрирования, способствующих выявлению уклонения от уплаты налогов и проведению профилактических мероприятий в Республике Беларусь, являются весьма актуальными.

2. Налоговая законотворческая деятельность государства против уклонения от уплаты налогов

В ст. 22 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК)¹ закреплены обязанности плательщиков налогов перед государством, среди которых – уплата установленных налоговым законодательством налогов,

¹ Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З // Эталон – Беларусь / Нац. центр правовой инф. Респ. Беларусь. Минск, 2016.

сборов (пошлин); ведение в установленном порядке учета доходов (расходов) и иных объектов налогообложения; представление в налоговый орган по месту постановки на учет в установленном порядке бухгалтерских отчетов и балансов, налоговых деклараций (расчетов), а также других необходимых документов и сведений, связанных с налогообложением. В связи с этим государство в лице налоговых органов имеет право в случае нарушения налогоплательщиком налогового законодательства применять меры для восстановления нарушенных интересов государства.

Как один из видов общественных отношений налоговые отношения связаны с изменением форм собственности, с передачей части ее в пользу государства, поэтому необходима четкая правовая регламентация, а также дальнейшее совершенствование и укрепление гарантий прав личности в налоговых правоотношениях.

Каждый субъект налоговых отношений самостоятельно выбирает модель поведения. В то же время вне зависимости от способа построения взаимоотношений с налоговыми органами налогоплательщикам, как правило, не удается избежать плановых проверок, и на определенном этапе каждой организации приходится доказывать свою правовую позицию в вопросах своевременной сдачи налоговой отчетности, правильности исчисления и уплаты налогов.

Между тем достаточно часто экономически благополучные предприятия, среди которых выделяются производственные, торгово-закупочные, посреднические, зачастую прибегают к уклонению от уплаты налогов. Тем самым эти предприятия создавали и создают зачастую новые предпринимательские структуры, способствующие уходу от налогообложения.

В целях выявления субъектов, уклоняющихся от уплаты налогов с использованием лжепредпринимательских структур, и поиска путей противодействия данной схеме был принят Указ Президента Республики Беларусь от 23 октября 2012 г. № 488 «О некоторых мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налоговых обязательств»², который предусмотрел необходимость создания и установил порядок формирования реестра коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений как в сфере налогообложения, так и в экономической сфере в целом. Контролирующие органы наделены полномочиями согласно Указу, в соответствии с которым по итогам проверки, проведенной в пределах их компетенции, признавать первичный учетный документ не имеющим юридической силы. В целях предотвращения уклонения от уплаты нало-

² О некоторых мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налоговых обязательств : указ Президента Республики Беларусь от 23 октября 2012 г. № 488 (в ред. от 29.11.2013) // Эталон – Беларусь / Нац. центр правовой инф. Респ. Беларусь. Минск, 2016 ; О дополнительных мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налогов : указ Президента Республики Беларусь от 19 января 2016 г. № 14 // Там же.

гов субъекты хозяйствования обязаны обеспечить проверку соответствия первичных учетных документов требованиям законодательства³. Все хозяйственные операции, проведенные с нарушением порядка оформления первичных учетных документов и признанные не имеющими юридической силы учетных документов, подлежат налогообложению.

В 2014 г. налоговые органы выявили 865 фактов уклонения от уплаты налогов и сборов посредством оформления сделок с субъектами, деятельность которых имела признаки лжепредпринимательской. Органы финансовых расследований направили в налоговые органы информацию в отношении 670 субъектов, взаимодействовавших со лжеструктурами.

В целях предотвращения уклонения от уплаты налогов Законом Республики Беларусь от 30 декабря 2015 г. «О внесении изменений и дополнений в некоторые законы Республики Беларусь по вопросам предпринимательской деятельности и налогообложения»⁴ были внесены изменения и дополнения в ст. 30¹ Налогового кодекса Республики Беларусь.

С 1 января 2016 г. налоговые органы вправе контролировать соответствие налоговой базы, отраженной плательщиком в налоговой декларации на основании примененных им цен, налоговой базе, определенной налоговым органом с учетом рыночных цен, по следующим сделкам:

- связанным с реализацией и приобретением недвижимого имущества;
- с одним лицом, если сумма превышает 1 млрд белорусских рублей без учета косвенных налогов;
- совершенным по внешнеторговой деятельности с взаимозависимым лицом и др.

При этом сумма цены сделок определяется путем суммирования оборота по каждой сделке по реализации товаров в течение налогового периода.

Законодатель предусмотрел 20%-ный порог от рыночной цены повышения либо понижения цены по сделкам.

Для упрощения налогового контроля и предотвращения уклонения от уплаты налогов законодатель постановил, что плательщик обязан уведомлять о совершенных им сделках путем представления в налоговый орган по месту постановки на учет информации об осуществлении сделок.

³ О бухгалтерском учете и отчетности : закон Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-З (в ред. от 04.06.2015) // Эталон – Беларусь / Нац. центр правовой инф. Респ. Беларусь. Минск, 2016 ; Об утверждении типовых форм первичных учетных документов ТТН-1 «Товарно-транспортная накладная» и ТН-2 «Товарная накладная» и Инструкции по заполнению типовых форм первичных учетных документов ТТН-1 «Товарно-транспортная накладная» и ТН-2 «Товарная накладная» : постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 18 декабря 2008 г. № 192 (в ред. от 10.07.2009) // Там же.

⁴ О внесении изменений и дополнений в некоторые законы Республики Беларусь по вопросам предпринимательской деятельности и налогообложения : закон Республики Беларусь от 30 декабря 2015 г. № 343-З // Эталон – Беларусь / Нац. центр правовой инф. Респ. Беларусь. Минск, 2016.

В связи с этим важное значение имеет развитие информатизации налоговой системы с использованием Портала электронных счетов-фактур, являющегося информационным ресурсом Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. Поэтому информация о сделках представляется в налоговый орган путем внесения плательщиком сведений о них в электронную счет-фактуру.

В отдельных случаях плательщик налогов обязан предоставить экономическое обоснование примененной цены и (или) документации, подтверждающей экономическую обоснованность примененной цены по сделкам⁵.

В то же время усиление ответственности плательщиков налогов является одним из направлений правовых мер против уклонения от уплаты налогов.

3. Налоговое администрирование против уклонения от уплаты налогов

Ответственность за нарушение налогового законодательства не существует изолированно только в рамках налогового права – в зависимости от тяжести совершенного деяния или субъектного состава применимы нормы иных отраслей права в целях охраны имущественных интересов государства⁶. Проблема ответственности за противоправные деяния в сфере налогообложения является, таким образом, комплексной и должна разрешаться посредством анализа и совершенствования действующего финансового, административного, уголовного и гражданского законодательства. Однако именно соотношение понятий «налоговая ответственность» и «административная ответственность за нарушение налогового законодательства» вызывает научные споры.

Можно выделять до пяти вариантов соотношения административной и налоговой ответственности. Чаще всего такая несогласованность мнений наблюдается среди российских авторов. Объяснить это явление можно наличием в правовой системе Российской Федерации определенной коллизии между двумя конкурирующими и параллельно существующими видами ответственности: налоговой и административной, закрепленными в кодифицированных актах налогового и административно-деликтного законодательства соответственно⁷.

⁵ Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З // Эталон – Беларусь / Нац. центр правовой инф. Респ. Беларусь. Минск, 2016.

⁶ Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2010.

⁷ Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З // Эталон – Беларусь / Нац. центр правовой инф. Респ. Беларусь. Минск, 2016 ; Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

Тем не менее и в Республике Беларусь не все ученые единогласны в определении правовой природы ответственности за налоговые правонарушения. Существование нормативно-правовой неопределенности в вопросах ответственности за нарушение налогового законодательства (отсутствие в Налоговом кодексе Республики Беларусь специальной главы) приводит к теоретико-научной неопределенности по вопросу характера воздействия налоговой ответственности на правонарушителей и поиска наиболее эффективных мер против уклонения от уплаты налогов.

В юридической науке существуют различные позиции относительно понятия налоговой ответственности. Приверженцы первой точки зрения считают, что сформировалось достаточно четко выраженное правовое явление – ответственность за налоговые правонарушения. Поэтому обозначение ответственности за налоговые правонарушения как налоговой ответственности вполне обоснованно, налоговая ответственность рассматривается как самостоятельный вид ответственности.

Так А. А. Савицкий выводит ряд характерных особенностей, позволяющих отличать налоговую ответственность от административной:

а) сфера действия – это область отношений, к которым относятся отношения, складывающиеся по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, а также отношения в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения;

б) характер применяемых санкций – в качестве налоговой санкции возможно применение только штрафа как наиболее целесообразной формы наказания за налоговое правонарушение в рамках имущественных отношений;

в) налоговая и административная ответственность применяются к различным субъектам правоотношений⁸.

В рамках данного подхода можно выделить точку зрения специалистов в области финансового права о вхождении налоговой ответственности в качестве составной части финансовой ответственности.

Профессор Ю. А. Крохина указывает, что налоговая ответственность по своей природе, предмету и методу регулирования является составной частью финансово-правовой ответственности и реализуется в государственно-властных отношениях, складывающихся относительно установления и взимания обязательных платежей. Отнесение налоговой ответственности к разновидности финансово-правовой подтверждается и вхождением налогового права в финансовое в качестве его подотрасли. Вместе с тем налоговая ответственность имеет определенную специфику, обусловленную особенностями налоговой деятельности государства и механизмом правового регулирования налоговых отношений. Выделение налоговой ответственности в самостоятельный вид финансово-правовой ответственности обусловлено и выделением Налоговым кодексом Россий-

⁸ См.: Савицкий А. А. Налогообложение : учеб. пособие. Минск, 2007.

ской Федерации процессуальных норм, регулирующих производство по делам о налоговых правонарушениях⁹.

Сторонники другой позиции не поддерживают самостоятельность налоговой ответственности и считают, что за налоговые правонарушения существует только административная ответственность (здесь налоговая ответственность может рассматриваться как разновидность административной ответственности).

Точка зрения по поводу налоговой ответственности как разновидности административной ответственности во многом обусловлена тем, что налоговое правонарушение как основание применения мер юридической ответственности по своей природе и признакам идентично административному правонарушению, поэтому, несмотря на специфику правового закрепления налоговой ответственности, сделать вывод о ее полной самостоятельности наравне с уголовной, гражданской, административной и дисциплинарной, по мнению этих авторов, нельзя.

Этой точки зрения об административной природе налоговой ответственности придерживаются, в частности, С. Р. Футо¹⁰, А. Н. Крамник¹¹, А. В. Демин¹² и др.

С нашей точки зрения, ни один из указанных подходов не является однозначным. В этой связи полагаем более последовательной позицию авторов, именующих ответственность за нарушение налогового законодательства комплексным правовым институтом, объединяющим нормы различных отраслей права, направленные на защиту налоговых правоотношений.

Что же касается непосредственно ответственности за правонарушения против порядка налогообложения, санкции за которые предусмотрены Кодексом Республики Беларусь об административных правонарушениях, то оно сочетает нормативные и процессуальные основания юридической ответственности административно-деликтного характера и фактические основания налогово-правового характера.

Такая структура санкций за налоговые правонарушения является результатом эволюционных преобразований в системе права Республики Беларусь.

История ответственности за налоговые правонарушения в Республике Беларусь не была однородной. В разное время данный институт попадал под правовое регулирование нормативными правовыми актами различной юридической силы и охватывал санкции для разных субъектов

⁹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

¹⁰ См.: Футо С. Р. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2004.

¹¹ См.: Административное право. Ч. 2 : Административно-деликтное право. Особенная часть : учеб. пособие / А. Н. Крамник [и др.] ; под ред. А. Н. Крамника. Минск, 2010.

¹² См.: Демин А. В. Налоговое право России : учеб. пособие. Красноярск, 2006.

правонарушения, что вызывало немало противоречий, но вместе с тем и обеспечивало движение системы по пути совершенствования.

В целом, белорусская модель развития ответственности за налоговые правонарушения исторически может быть разделена на четыре этапа, характеризующихся различиями в источниках правового регулирования и круге субъектов, на которых распространяли свое действие санкции за нарушения налогового законодательства. Следует отметить, что разделение это весьма условно и четкие границы данных этапов обозначить нельзя, что обусловлено особенностями действия административного законодательства во времени.

Первый этап развития ответственности за налоговые правонарушения происходил на принципах закрепления административно-правовых по своей сути санкций в самом налоговом законодательстве наряду с действием Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях 1984 г.¹³ Также данный период ознаменовался законодательным закреплением нового в юридической науке понятия – «финансовые санкции».

Несмотря на принятие двух фундаментальных нормативных правовых актов – Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь¹⁴ и Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях от 21 апреля 2003 г.¹⁵, – второй этап характеризовался наличием наибольшего числа противоречий в истории института ответственности за налоговые правонарушения. Главные сложности заключались в том, что КоАП не был введен в действие, в связи с чем существовало разное правовое регулирование ответственности физических и юридических лиц, а также отсутствовали нормы, определяющие общие положения об административном правонарушении и административной ответственности в отношении последних.

На третьем этапе вступивший в силу Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях от 21 апреля 2003 г. действовал наряду с декретами и указами Президента Республики Беларусь¹⁶, кото-

¹³ Налоговый Кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 г. № 166-З // Эталон – Беларусь / Нац. центр правовой инф. Респ. Беларусь. Минск, 2016.

¹⁴ Там же.

¹⁵ Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях от 21 апреля 2003 г. № 194-З // Эталон – Беларусь / Нац. центр правовой инф. Респ. Беларусь. Минск, 2016.

¹⁶ О дополнительных мерах по регулированию экономических отношений : указ Президента Республики Беларусь от 16 января 2002 г. № 40 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 2002. № 9. 1/3426 ; О дополнительных мерах по регулированию налоговых отношений : указ Президента Республики Беларусь от 30 июня 2006 г. № 419 // Там же. 2006. № 106. 1/7707 ; О мерах по обеспечению своевременной уплаты подоходного налога с физических лиц и отдельных страховых взносов : указ Президента Республики Беларусь от 7 февраля 2006 г. № 71 // Там же. 2006. № 23. 1/7231 ; О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь и порядка

рые не утратили юридическую силу, что вызывало сложности правоприменительного характера.

На четвертом этапе совершается окончательный переход санкций за налоговые правонарушения в отдельную главу Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях. На сегодняшний день основным нормативно-правовым актом, регулирующим вопросы применения к нарушителям налогового законодательства мер юридической ответственности, является КоАП.

Для определения места ответственности за налоговые правонарушения в системе юридической ответственности проанализируем структуру юридической ответственности, которая включает нормативное, фактическое и процессуальное основания административной ответственности. Причем, как отмечает С. Р. Футо, нормативное основание ответственности за налоговые правонарушения может быть рассмотрено в узком и широком смыслах. В узком смысле это только Кодекс об административных правонарушениях, в широком же – это Кодекс об административных правонарушениях и налоговое законодательство (Налоговый кодекс)¹⁷.

Наличие нормы, устанавливающей ответственность, и акта правоприменения с наложением мер административного взыскания – это только нормативная и процессуальная предпосылки юридической ответственности.

Для наступления реальной ответственности необходимо, чтобы имелись три ее основания. Прежде всего, должна быть норма, устанавливающая обязанность и санкцию за ее неисполнение. Затем может возникнуть фактическое основание – правонарушение. При наличии нормы и деяния, ее нарушающего, уполномоченный субъект в установленном законом порядке вправе назначить наказание за административное правонарушение путем вынесения постановления (решения) и применения государством карательных санкций к юридическим лицам¹⁸.

Таким образом, два из трех оснований ответственности за совершение правонарушений налогового законодательства находятся в сфере правового регулирования административно-деликтного права. Вместе с тем нельзя умалять значения фактического и части нормативного (в широком смысле) оснований административной ответственности, которые в разрезе ответственности за правонарушения против порядка налогообложения следует искать в сфере действия налогового права.

В связи с вышеизложенным можно заключить, что административная ответственность за правонарушения против порядка налогообложения является комплексным межотраслевым правовым институтом, что обусловлено в первую очередь законодательным размещением норм, касаю-

применения ими экономических санкций : указ Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 г. № 637 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. 1999. № 89. 1/788.

¹⁷ См.: Футо С. Р. Указ. соч.

¹⁸ См.: Бахрах Д. Н., Россинский Б. В., Стариков Ю. Н. Административное право : учебник для вузов. 3-е изд., пересмотр. и доп. М., 2007.

Р а з д е л I. Правовые способы противодействия уклонению...

щихся нарушений налогового законодательства и ответственности за их совершение в нормативных правовых актах разной отраслевой принадлежности (административного, налогового, уголовного права).

Таким образом, совершенствование законодательства об ответственности за правонарушения против порядка налогообложения следует осуществлять в тесной взаимосвязи и логической взаимообусловленности норм налогового права и положений об административной ответственности за их совершение.

**НОВЫЕ ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В РАМКАХ
ИНСТИТУТА КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ
И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ НАРУШЕНИЕ
ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РОССИИ¹**

**NEW RESPONSIBILITIES OF TAXPAYERS IN THE INSTITUTION
OF CONTROLLED FOREIGN COMPANIES (CFC) AND TAX
LIABILITY FOR VIOLATION OF LEGESLATION IN RUSSIA**

И. Дементьев

кандидат юридических наук, доцент

*Центральный филиал Российского государственного университета
правосудия (г. Воронеж)*

В статье рассматриваются составы налоговых правонарушений за неисполнение обязанностей, связанных с деятельностью контролируемых иностранных компаний. Отмечается существование налоговых правонарушений с имущественным и неимущественным объектом посягательства. Обращено внимание на повышенный размер налоговых санкций по сравнению с иными составами налоговых правонарушений. Предлагается развивать систему международных договоров о сотрудничестве и обмене информацией по налоговым делам.

The article deals with the compositions of tax offenses for failure to fulfill obligations related to the activities of controlled foreign companies (CFC). It notes the existence of tax offenses from the property and non-property subject to abuse. Attention is drawn to the increased size of the tax penalties compared to other formulations of tax offenses. It is proposed to develop a system of international agreements on cooperation and exchange of information on tax matters.

2016. Выпуск 6

102

2 мая 2012 г. Правительством Российской Федерации одобрены разработанные Министерством финансов РФ «Основные направления налоговой политики на 2013 год и плановый период 2014 и 2015 годов» (далее – «Основные направления»). «Основными направлениями» предусмотрено реформирование института налогового резидентства, института иностранной компании и других институтов налогового законодательства РФ, позволяющее существенно расширить доказательственную базу в отношении правонарушений, совершаемых в сфере налогообложения доходов иностранных компаний².

¹ Публикация подготовлена с использованием справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

² *Киреева А. В.* Проблема налогового резидентства и контролируемой иностранной компании в российском праве // Публичное и частное право. 2013. № 3. С. 194.

В 2015 г. в налоговую систему Российской Федерации интегрированы инструменты международного налогообложения, позволяющие решать проблему деофшоризации российской экономики за счет укрепления национальной налоговой базы, предотвращения ее «размывания» и возврата в сферу национального налогообложения. Речь идет об институте контролируемых иностранных компаний (далее – КИК)³. Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) рекомендует государствам постепенно ужесточать контроль за КИК. Был представлен проект рекомендаций, используя которые государства могут доработать имеющиеся национальные правила контролируемых иностранных компаний в сторону усиления контроля⁴.

ОЭСР играет консолидирующую роль в создании правового поля процесса деофшоризации, объединяя усилия ведущих мировых держав, прежде всего, посредством формирования глобального механизма обмена налоговой информацией. С этой целью разработана Конвенция ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам, которую Россия ратифицировала федеральным законом от 4 ноября 2014 г.⁵

Известный теоретик международного налогообложения Ларс-Эрик Венехед в своих работах сформулировал принципиальное правило КИК, которое включает в себя основные черты конкретных правил, действующих в разных странах: «Если компания из одной страны контролируется лицами, являющимися одновременно резидентами другой страны и участниками этой компании, то эти лица будут уплачивать налог в отношении всей прибыли этой компании, если эта прибыль была передана ими с целью избежания налогообложения»⁶.

Под контролируемой иностранной компанией понимается иностранная организация или структура без образования юридического лица, которая сама налоговым резидентом Российской Федерации не является, но им контролируется. «Контролирующим лицом» признаются физические и юридические лица, доля участия в КИК которых составляет более 25 % или 10 %, если совокупная доля прямого и (или) косвенного участия всех лиц, признаваемых налоговыми российскими резидентами, в КИК составляет более 50 %. Кроме того, согласно п. 5 ст. 25¹³ НК

³ Вступивший в силу с 1 января 2015 г. ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴ См.: *Полежарова Л. В., Заривный А. В.* Контролируемые иностранные компании, резидентство организаций и бенефициар : предложения по совершенствованию налоговой политики России // *Налоги и налогообложение.* 2015. № 3. С. 123.

⁵ О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам : федер. закон от 4 ноября 2014 г. № 325-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁶ Цит. по: *Милоголов Н. С., Пинская М. Р.* Правила налогообложения контролируемых иностранных компаний : сравнительный анализ // *Науч.-исслед. фин. ин-т : Финансовый журнал.* 2014. № 4. С. 37.

РФ контролирующим лицом может быть признано лицо, не отвечающее этим признакам, но осуществляющее контроль над такой организацией в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей. В НК РФ появилось понятие «налоговое резидентство организаций»: таковыми признаются организации, по сути управляемые из России. Признание организаций налоговыми резидентами Российской Федерации осуществляется через введение критерия «место фактического управления» (ст. 246.2 НК РФ). Глава 3⁴ Налогового кодекса РФ вводит механизм налогообложения в России прибыли контролируемых иностранных компаний путем включения нераспределенной прибыли КИК в налогооблагаемую базу контролирующих их лиц – резидентов Российской Федерации. Предусмотрены новые налоговые обязанности, такие как уведомление налоговых органов уже до 1 апреля 2015 г. об участии в иностранных организациях, декларирование прибыли КИК пропорционально доле участия, вводится ответственность налогоплательщиков за их неисполнение. При этом минимальный размер нераспределенной прибыли, подлежащей декларированию, составит в 2015 г. 50 млн руб., в 2016 г. – 30 млн руб., после 2017 г. – 10 млн руб.

В Налоговом кодексе РФ понятие «юридического лица – налогового резидента Российской Федерации» максимально расширено за счет использования нескольких критериев, аналогичных используемым в международных налоговых соглашениях Российской Федерации (имеется в виду такой критерий, как место эффективного управления и ему подобные).

За неисполнение налоговых обязанностей, связанных с функционированием института контролируемой иностранной компании, установлена налогово-правовая ответственность. Глава 16 НК РФ дополнена новыми составами налоговых правонарушений. Три из них являются неимущественными по своей природе (п. 1¹ ст. 126, п. 2¹ ст. 129¹ и ст. 129⁶ НК РФ), одно правонарушение (ст. 129⁵ НК РФ) – имущественное, поскольку обязательным признаком его объективной стороны является неуплата (неполная уплата) налога.

Рассмотрим подробно составы этих правонарушений.

1. Непредставление (уклонение от представления) налоговому органу документов, предусмотренных п. 5 ст. 25¹⁵ НК (п. 1¹ ст. 126 НК РФ). Объектом данного правонарушения являются процессуальные налоговые правоотношения в сфере налогового контроля исчисления и уплаты налога, при определении налоговой базы по которому учитывается прибыль контролируемой иностранной компании.

Согласно п. 5 ст. 25¹⁵ НК РФ, налогоплательщик – контролирующее лицо – предоставляет налоговую декларацию с приложением: а) финансовой отчетности контролируемой иностранной компании; б) аудиторского заключения по финансовой отчетности КИК, если в соответствии с личным законом этой контролируемой иностранной компании установлено обязательное проведение аудита такой финансовой отчетности.

Объективная сторона налогового правонарушения характеризуется тремя способами совершения противоправного деяния.

1. Отказ контролирующего лица представить имеющиеся у него документы. Квалификация деяния по данному способу совершения предусматривает обязательное наличие следующих признаков состава объективной стороны:

– отказ должен быть адресован налоговому органу и выражаться в объективной форме в виде заявления контролирующего лица о нежелании представить все или некоторые документы;

– документы должны находиться у контролирующего лица⁷.

2. Уклонение от представления документов в иной форме. Например, дача ложного заявления об отсутствии документов, нарушение срока их представления, умышленное направление документов по адресу иного налогового органа и т.д.

3. Представление документов с заведомо недостоверными (ложными) сведениями. Обязанность по доказыванию недостоверности представленных документов или содержащихся в них сведений лежит на налоговом органе. Состав третьего правонарушения отличается от первых двух по объективной стороне, поскольку правонарушение может быть совершено только активными противоправными действиями – подделка документа, его заведомая фальсификация, подлог и т.д.

Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, характеризуется формальным составом. Ответственность не зависит от наличия для бюджета негативных имущественных последствий нарушения законодательства о налогах и сборах.

От способа совершения налогового правонарушения зависит момент окончания противоправных деяний. Так, правонарушение, совершенное в форме отказа предоставить документы, считается оконченным в момент объективизации (письменной или устной) нежелания передавать документы налоговому органу. Правонарушение, совершенное в форме иного уклонения, будет считаться оконченным в момент совершения действий или осуществления бездействия, признанных уклонением от предоставления налоговому органу необходимых документов. Моментом окончания налогового правонарушения в виде предоставления документов с заведомо недостоверными сведениями будет являться день поступления таких документов в налоговый орган.

Субъект этого правонарушения специальный. Им является физическое или юридическое лицо, признаваемое на основании п. 3 ст. 25¹³ НК РФ контролирующим лицом организации. Контролирующим лицом организации признаются: а) физическое или юридическое лицо, доля участия которых в организации составляет более 25 %; б) физическое

⁷ Например, в силу п. 6 ст. 25¹⁵ НК РФ в случае невозможности представления аудиторского заключения по финансовой отчетности одновременно с представлением налоговой декларации указанное аудиторское заключение представляется в срок не позднее одного месяца со дня, отраженного в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях в качестве даты составления аудиторского заключения по финансовой отчетности.

или юридическое лицо, доля участия которых в организации составляет более 10 %, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами РФ, в этой организации составляет более 50 %. Субъективная сторона характеризуется виной в форме умысла.

Налоговая санкция носит штрафной характер и абсолютно определена – 100 000 руб.

2. Непредставление налогоплательщиком – иностранной организацией налоговому органу сведений, предусмотренных п. 3² ст. 23 НК РФ (п. 2¹ ст. 129¹ НК РФ).

Объектом правонарушения являются процессуальные налоговые правоотношения в сфере налогового контроля исчисления и уплаты налога на имущество организаций.

Согласно п. 3² ст. 23 НК РФ, иностранные организации, а также иностранные структуры без образования юридического лица, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 374 НК РФ, помимо общих обязанностей налогоплательщика должны сообщать в налоговый орган по месту нахождения объекта недвижимого имущества сведения об участниках этой иностранной организации (учредителях, бенефициарах и управляющих). Согласно п. 3 ст. 386 НК РФ, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, иностранная организация (иностранная структура без образования юридического лица) представляет налоговую декларацию с приложением сведений об участниках этой иностранной организации (учредителях иностранной организации без образования юридического лица) в случае, если доля их прямого или косвенного участия превышает 5 %.

Объективная сторона рассматриваемого правонарушения может выражаться в бездействии иностранной организации относительно имеющих у нее сведений, а также в совершении действия, состоящего в несвоевременном сообщении таких сведений.

Рассматриваемое правонарушение считается оконченным по истечении последнего дня срока, установленного для предоставления соответствующих сведений налоговому органу (30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом).

Субъектом правонарушения являются иностранные организации или иностранные структуры без образования юридического лица.

Субъективная сторона правонарушения характеризуется виной, как правило, в форме умысла. Неосторожность возможна только в случае ошибочного (не умышленного) направления сведений в иной налоговый орган.

Налоговая санкция носит штрафной характер и относительно определена. Ее размер составляет 100 % от суммы налога на имущество организаций, исчисленного в отношении объекта недвижимости имущества, принадлежащего иностранной организации (иностранной структуре без образования юридического лица), которая не представила (несвоеременно представила) сведения. При этом сумма штрафа исчисляется пропорционально доле участия в организации, сведения о которой не

представлены (представлены несвоевременно), либо – в случае невозможности определения доли участия лица в организации (иностранной структуре без образования юридического лица) – пропорционально количеству участников.

3. Непредставление уведомления о контролируемой иностранной компании, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемой иностранной компании, уведомлении об участии в иностранных организациях (ст. 129⁶ НК РФ).

Согласно ст. 25¹⁴, налогоплательщики, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации, уведомляют налоговый орган:

- 1) о своем участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица);
- 2) о контролируемых иностранных компаниях, контролирующими лицами которых они являются.

Уведомление об участии в иностранных организациях представляется в срок не позднее одного месяца с даты возникновения (изменения доли) участия в такой иностранной организации.

Уведомление о контролируемых иностранных компаниях представляется в срок не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом, в котором доля прибыли контролируемой иностранной компании подлежит учету у контролирующего лица.

В случае прекращения участия в иностранных организациях налогоплательщик информирует об этом налоговый орган в срок не позднее одного месяца с даты прекращения участия.

Налогоплательщики представляют уведомления об участии в иностранных организациях и уведомления о контролируемых иностранных компаниях в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства).

Уведомления об иностранных организациях и уведомления о контролируемых иностранных компаниях представляются в налоговый орган налогоплательщиками по установленным формам (форматам) в электронной форме, однако налогоплательщики – физические лица вправе представить указанные уведомления на бумажном носителе. Формы таких уведомлений утверждает ФНС России по согласованию с Минфином России.

Уведомление об участии в иностранных организациях должно содержать следующую информацию:

- 1) дату возникновения оснований для представления уведомления;
- 2) наименование иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица), уведомление об участии в которой (об учреждении которой) представлено налогоплательщиком;
- 3) регистрационный номер (номера), присвоенный иностранной организации в государстве (на территории) ее регистрации (инкорпорации), код (коды) иностранной организации в качестве налогоплательщика в государстве (на территории) ее регистрации (инкорпорации) (или их аналоги) при их наличии;

4) долю участия налогоплательщика в иностранной организации, раскрытие порядка участия налогоплательщика в иностранной организации при наличии косвенного участия;

5) дату окончания участия в иностранной организации (иностранной структуре без образования юридического лица).

Уведомление о контролируемых иностранных компаниях должно содержать следующую информацию:

1) период, за который представляется уведомление;

2) наименование иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица);

3) регистрационный номер (номера), присвоенный иностранной организации в государстве (на территории) ее регистрации (инкорпорации), код (коды) иностранной организации в качестве налогоплательщика в государстве (на территории) ее регистрации (инкорпорации) (или их аналоги) при их наличии;

4) дату, являющуюся последним днем периода, за который составляется финансовая отчетность организации (иностранной структуры без образования юридического лица) за финансовый год в соответствии с ее личным законом;

5) дату составления финансовой отчетности иностранной организации за финансовый год в соответствии с ее личным законом, а также дату завершения налогового периода по налогу на прибыль (доходы) в соответствии с ее личным законом;

6) дату составления аудиторского заключения по финансовой отчетности иностранной организации за финансовый год (в случае обязательности проведения аудита в соответствии с личным законом этой организации);

7) долю участия налогоплательщика в иностранной организации, раскрытие порядка участия налогоплательщика в иностранной организации при наличии косвенного участия;

8) описание оснований для признания налогоплательщика контролирующим лицом контролируемой иностранной компании;

9) описание оснований для освобождения прибыли контролируемой иностранной компании от налогообложения в соответствии с НК РФ.

В случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении представленного уведомления об участии в иностранных организациях или уведомления о контролируемых иностранных компаниях налогоплательщик вправе представить уточненное уведомление.

В случае подачи уточненного уведомления до момента, когда налогоплательщик узнал об установлении налоговым органом факта отражения в уведомлении недостоверных сведений, налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной ст. 129⁶ НК РФ.

Рассматриваемая статья содержит составы двух налоговых правонарушений. Их объектом являются процессуальные налоговые правоотношения в сфере налогового контроля.

Объективная сторона первого правонарушения характеризуется двумя способами совершения противоправного деяния: 1) неправомерное непредставление в налоговый орган уведомления о контролируемой иностранной компании за календарный год; 2) представление в налоговый орган уведомления о контролируемой иностранной компании, содержащего недостоверные сведения. Уведомление о контролируемых иностранных компаниях представляется в срок не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом. Нарушение этого срока будет являться признаком объективной стороны правонарушения.

Субъект первого правонарушения специальный – это физическое или юридическое лицо, являющееся контролирующим лицом.

Субъективная сторона характеризуется как умышленной формой вины (в случае представления недостоверных сведений), так и виной в форме неосторожности.

Налоговая санкция носит штрафной характер и абсолютно определена. Ее размер составляет 100 000 руб. по каждой контролируемой иностранной компании, сведения о которой не представлены либо в отношении которых представлены недостоверные сведения.

Объективная сторона второго правонарушения также характеризуется двумя способами совершения противоправного деяния: 1) неправомерное непредставление в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или 2) представление уведомления, содержащего недостоверные сведения. Уведомление об участии в иностранных организациях представляется в срок не позднее одного месяца с даты возникновения (изменения доли) участия в такой иностранной организации. Нарушение этого срока будет являться признаком объективной стороны правонарушения.

Субъект правонарушения общий – налогоплательщик (физическое или юридическое лицо).

Субъективная сторона характеризуется, как и в предыдущем правонарушении, виной в форме умысла или неосторожности. Налоговая санкция носит штрафной характер и абсолютно определена. Ее размер составляет 50 000 руб. по каждой иностранной организации, сведения об участии в которой не представлены, либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

4. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли КИК (ст. 129⁵ НК РФ).

Объектом правонарушения являются имущественные налоговые правоотношения по уплате налога на прибыль организаций. Согласно п. 2 ст. 25¹⁵ НК РФ, прибыль контролируемой иностранной компании приравнивается к прибыли организации или доходу физических лиц, полученной налогоплательщиком, признаваемым контролирующим лицом этой контролируемой иностранной компании, и учитывается при определении налоговой базы по налогам у налогоплательщиков, признаваемых в качестве контролирующих лиц этой контролируемой иностранной ком-

пании в соответствии с главами части второй НК РФ. Прибыль КИК является внереализационным доходом организации – контролирующего лица (п. 25 ст. 250 НК РФ). Прибыль КИК учитывается в случае, если ее величина составила более 10 000 000 руб.⁸

Объективная сторона правонарушения выражается в противоправной неуплате или неполной уплате сумм налога. Обязательным признаком объективной стороны является способ совершения правонарушения: невключение в налоговую базу доли прибыли КИК. Думается, на данное правонарушение распространяет свое действие позиция п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. Бездействие налогоплательщика, выразившееся исключительно в неперечислении в бюджет указанной в налоговой декларации суммы налога, не образует состава рассматриваемого правонарушения. В этом случае с него подлежат взысканию недоимка и пени, но не налоговый штраф.

Общественная опасность деяния не зависит от конкретных приемов и методов, приводящих к неуплате или неполной уплате налогов, поэтому установление конкретного способа не влияет на размер налоговой санкции.

Невключение в налоговую базу доли прибыли КИК неминуемо влечет неправильное исчисление налога, поэтому рассматриваемое правонарушение выявляется в результате выездных или камеральных налоговых проверок. В ходе проведения проверки должностные лица налоговых органов могут выявить неуплату или неполную уплату налога путем сопоставления первичных учетных и бухгалтерских документов налогоплательщика с поданными им налоговыми декларациями, иными отчетными материалами со сведениями, полученными от обслуживающих банков, налоговых агентов, контрагентов налогоплательщика (поставщиков, покупателей производимой продукции и т.д.), а также от государственных органов других государств в рамках обмена налогово-значимой информацией.

Противоправное деяние совершается в форме бездействия. Состав правонарушения является материальным, поскольку обязательным квалифицирующим признаком служит наличие последствий неправомерного деяния – неуплата или неполная уплата налога, что означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед бюджетной системой по уплате налога.

Представляется, что к данному правонарушению по аналогии применима позиция п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. Не образует состава рассматриваемого правонарушения неуплата или неполная уплата налога налогоплательщиком, если одновременно существуют следующие обстоятельства, исключаяющие событие налогового правонарушения:

1) в предыдущем налоговом периоде у налогоплательщика произошла переплата определенного налога, которая перекрывает или равна

⁸ На 2015 и 2016 гг. порог налогооблагаемой прибыли увеличен и составляет 50 млн руб. и 30 млн руб. соответственно.

сумме того же налога, не уплаченного (недоплаченного) в последующем периоде. Однако ранее образовавшаяся переплата освобождает от ответственности только относительно неуплаты или неполной уплаты одноименного налога, но вне зависимости от вида бюджета, в который он подлежит уплате. Занижение суммы налога или полная его неуплата в части ранее произошедшей переплаты одноименного налога не образует задолженности перед бюджетной системой, поэтому исключает противоправность деяний налогоплательщика;

2) указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей, в том числе по данному налогу, или возвращена налогоплательщику.

Если же у налогоплательщика имеется переплата налога в более поздние периоды, по сравнению с тем периодом, когда возникла задолженность, налогоплательщик может быть освобожден от ответственности, предусмотренной ст. 129⁵ НК РФ, только при соблюдении им условий, определенных п. 4 ст. 81 НК РФ. Речь идет об освобождении от налоговой ответственности в связи с так называемым деятельным раскаянием правонарушителя, предусмотренным п. 4 ст. 81 НК РФ и предполагающим выполнение налогоплательщиком ряда условий, одно из которых – заблаговременное погашение недоимки и соответствующих пеней⁹.

Правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога, произошедшее в результате невключения в налоговую базу доли прибыли КИК, будет считаться оконченным в момент истечения последнего дня срока уплаты налога по итогам конкретного налогового периода.

Субъектом рассматриваемого правонарушения является российский налогоплательщик – физическое лицо или организация, признаваемые контролирующим лицом в отношении КИК.

Субъективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного ст. 129⁵ НК РФ, характеризуется как умышленной, так и неосторожной формами вины.

Налоговая санкция носит имущественный характер и определена относительно суммы недоимки. Штраф составляет 20 % от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли КИК, подлежащей включению в налоговую базу по НДФЛ или налогу на прибыль, но не менее 100 000 руб.

Периоды 2015–2017 гг. являются переходными и налоговая ответственность по ст. 129⁵ НК РФ не применяется. В полной мере рассматриваемый состав правонарушения заработает при вынесении решений о привлечении к налоговой ответственности за налоговые периоды начиная с 2018 г. Также предусмотрено освобождение от уголовной ответственности за налоговые преступления, совершенные в 2015–2017 гг. в сфере КИК, если полностью будет возмещен ущерб, причиненный бюджету.

⁹ См.: *Тараканов С. А.* К вопросу о привлечении с 1 января 2008 года к налоговой ответственности по статье 122 НК РФ при наличии переплаты // *Ваш налоговый адвокат.* 2008. № 9. С. 46–47.

Как видим, законодатель установил высокие штрафы для российских организаций и физических лиц, не выполняющих требования Налогового кодекса РФ о декларировании фактов владения контролируруемыми иностранными компаниями, декларирования их доходов и обязанности по уплате налогов. Далее логично должно последовать дополнение налоговой ответственности организаций высокими административными штрафами за эти правонарушения для их должностных лиц.

Эффективное функционирование института КИК зависит от качества налогового администрирования, прежде всего от развитости системы получения российскими налоговыми органами информации о контролируемых иностранных компаниях от налоговых служб иностранных государств. С этой целью следует расширять систему двусторонних и многосторонних договоров об обмене информацией по налоговым вопросам.

**РОССИЙСКИЙ ОПЫТ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ
ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ: К ВОПРОСУ О РЕАЛИЗАЦИИ ПОЛИТИКИ
ДЕОФШОРИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ**

**THE RUSSIAN EXPERIENCE IN COMBATING TAX EVASION:
THE ISSUE OF IMPLEMENTATION OF THE POLICY OF
DEOFFSHORIZATION OF THE ECONOMY**

А. Ялбулганов

профессор, доктор юридических наук

А. Крецу

аспирант

*Национальный исследовательский университет
«Высшая школа экономики»*

В статье анализируются цели и задачи законодательных изменений по вопросам налогообложения прибыли иностранных компаний, контролируемых российскими налоговыми резидентами, правила о контролируемой иностранной компании, а также рассматриваются различные точки зрения по поводу деофшоризации российской экономики, которым дается авторская оценка.

The article analyzes the goals and objectives of the legislative amendments on the taxation of profits of foreign companies controlled by Russian tax residents, also the article analyzes the rules on controlled foreign companies, as well as various points of view concerning deoffshorization of the Russian economy. Also, the author gives the assessment of these topics.

Введение

Финансовые меры, принимаемые правительством любого государства в оперативном порядке, преследуют четко определенные цели и могут быть вызваны экономическими причинами экстраординарного характера. В настоящее время в Российской Федерации реализуются плановые и внеплановые финансово-правовые мероприятия. Естественно, возникает вопрос о необходимости их осуществления, а также об их влиянии на бесперебойное функционирование всей финансовой системы страны. Некоторые из законодательных изменений можно отнести к разряду текущих, другие же имеют антисанкционный характер и требуют незамедлительного реагирования. В современных экономических и правовых реалиях любые изменения, вносимые в налоговое и бюджетное законодательство, воспринимаются обществом как чрезвычайные меры, хотя это не всегда так. Ряд преобразований, например в налоговой сфере, носит плановый характер.

Реализация налоговой политики путем внесения текущих изменений в законодательство о налогах и сборах

В последние годы наиболее актуальными стали вопросы налогообложения доходов компаний, зарегистрированных в офшорных юрисдикциях, но принадлежащих российским собственникам, именуемым конечными бенефициарами. Так, еще в 2013 г. некоторые авторы задавались вопросом, почему Россия не ввела правила налогового резидентства не только по месту регистрации, но и по месту управления. Иногда отмечается, что существует проблема доказывания. Однако, по мнению многих специалистов, если будет установлено, что офшорная компания реально управлялась с территории России (при наличии таких норм в НК РФ), то ее прибыль может быть обложена российским налогом на прибыль по ставке 20 %, а за неуплату налога к ответственности могут быть привлечены российские граждане, реальные владельцы и управляющие таких компаний¹.

Федеральным законом от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ² «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (далее – Федеральный закон № 376-ФЗ) установлен порядок налогообложения прибыли иностранных компаний, контролируемых российскими налоговыми резидентами.

При этом заметим, что законодатель избрал нейтральные понятия для определения лиц, подпадающих под режим налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций, так как в соглашениях об избежании двойного налогообложения используется понятие фактического владельца дохода (бенефициарного собственника).

Согласно Федеральному закону № 376-ФЗ в целях Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) контролируемой иностранной компанией признается иностранная организация, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям:

1) организация не признается налоговым резидентом Российской Федерации;

2) контролирующими лицами организации являются организации и (или) физические лица, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

Контролируемой иностранной компанией также считается иностранная структура без образования юридического лица, контролирующими лицами которой являются организации и (или) физические лица, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

Федеральный закон № 376-ФЗ установил также порядок налогообложения и основания освобождения от налогообложения прибыли

¹ См.: *Щёкин Д. М.* Антиофшорные меры в российском налоговом праве : перспективы судебной практики // Закон. 2013. № 4. С. 32–37.

² Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 48. Ст. 6657.

контролируемой иностранной компании; ответственность за неуплату (неполную уплату) контролирующим лицом сумм налога с прибыли контролируемой иностранной компании (размер штрафа может составить 20 % суммы неуплаченного налога, но не менее 100 000 руб.). Кроме того, Федеральный закон № 376-ФЗ вводит обязанность налогоплательщиков сообщать в налоговые органы об участии в иностранных организациях, учреждении иностранных структур без образования юридического лица, а также о контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых они являются контролирующими лицами.

Еще задолго до принятия Федерального закона № 376-ФЗ высказывались различные точки зрения на возможности разрешения данного вопроса.

Так, Б. Я. Брук, рассматривая возможности кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве, констатировал, что, несмотря на достаточно большую работу, проделанную органами государственной власти различных стран и международными организациями в отношении унификации подходов к применению концепции бенефициарного собственника, были получены довольно скромные результаты. По его мнению, до настоящего времени не дано универсального определения понятия бенефициарного собственника, и, кроме того, отсутствует полное понимание последствий применения данной концепции. Наконец, по его экспертной оценке, нет единства и в определении места концепции бенефициарного собственника в системе договорных норм и норм национального налогового законодательства, направленных на предотвращение злоупотребления положениями международных налоговых договоров, и потому предстоит проделать еще долгий путь, прежде чем наука и практика приблизятся к разрешению этих вопросов, имеющих не только теоретическое, но и сугубо практическое значение³.

Российские исследователи активно высказывались в 2015 г. о нововведениях в НК РФ.

По мнению А. И. Савицкого, новые правила о налогообложении КИК представляются скорее неким устрашающим сигналом, мотивирующим российский бизнес репатриировать зарубежную прибыль в Россию, нежели эффективным инструментом налогообложения прибыли иностранных компаний⁴. Другие ставят вопросы, на которые нельзя дать исчерпывающих ответов. «Остается ли у российского предпринимателя какая-нибудь свобода “налогового маневра” в связи с этими новшествами? Очевидные дыры в Законе о КИК отсутствуют, но разные схемы деятельности могут вести к различным налоговым последствиям, из которых по-пре-

³ Брук Б. Я. Кодификация концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве : постановка проблемы // Закон. 2013. № 4. С. 54–62.

⁴ См.: Савицкий А. И. Контролируемые иностранные компании : зарубежный опыт и перспективы в России // Закон. 2015. № 2. С. 33–43. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

жнему можно выбирать наиболее выгодный. Спектр возможных приемов оптимизации налогообложения довольно многообразен, но ни один из приемов не является универсальным»⁵.

Понятие «контролируемая иностранная компания» и другие актуальные изменения в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах

Декларативной целью принятия Федерального закона № 376-ФЗ являлась деофшоризация экономики. В России существуют разные точки зрения по поводу деофшоризации российской экономики: по отношению к вывозу в офшоры капиталов, полученных нелегальным путем, существует резко отрицательная консолидированная позиция; по отношению к агрессивной минимизации налогообложения корпоративным сектором с использованием офшорных финансовых цепочек (сетей) нет единой точки зрения. Эта позиция достаточно дискуссионная. Есть явные ее сторонники, утверждающие, что использование схем минимизации налогообложения – традиционно для международной практики, оно повышает конкурентоспособность российских компаний. Иными словами, это выгодно государству. Существует и другая точка зрения: использование офшорных схем ведет к размыванию налоговой базы и сокращению бюджета; способствует выводу из страны капиталов, которые, хотя и возвращаются в страну, но в значительной части остаются в офшорах и не работают на российскую экономику. Кроме того, это вызывает рост издержек и цен на товары и услуги за счет использования многочисленных посредников.

Значительная часть потоков криминальных капиталов в офшорах также легализуется, поступая на счета офшорных компаний. Надо иметь в виду и негативные социальные последствия офшоризации⁶.

Целью внедрения данного закона является лишение российских граждан, являющихся налоговыми резидентами, возможности использовать иностранные компании и некорпоративные структуры для вывода своих налогооблагаемых доходов из-под юрисдикции России. Кроме этого, второй целью введения данного закона является обложение прибыли и доходов иностранных компаний и структур, в случае признания их либо контролируемыми иностранными компаниями, либо налоговыми резидентами Российской Федерации, не принимая во внимание факт их учреждения, создания и регистрации в иностранном государстве, по причине того, что местом фактического управления является Российская Федерация. В целом реализация политики деофшоризации российской

⁵ Будылин С. Л. Мы будем жить теперь по-новому. Законодательство о КИК, международный обмен информацией и международное налоговое планирование // Закон. 2015. № 2. С. 44–58. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

⁶ См.: Хейфец Б. Неспешная деофшоризация // Прямые инвестиции. 2014. № 4. С. 64.

экономики преследует цель возврата незаконно или легально вывезенного капитала под российскую юрисдикцию.

После вступления в силу Федерального закона № 376-ФЗ все российские налогоплательщики обязаны раскрыть налоговым органам свое прямое или косвенное участие в иностранных организациях. Если российские налогоплательщики основали офшорные компании через траст или номинальных владельцев, то на них такое обязательство не распространяется. Так как обязанность уведомления налоговых органов о своем участии в иностранных организациях возникает только в случае, если доля такого участия превышает 10 %, налогоплательщики обязаны уведомить только об учреждении иностранных структур без образования юридического лица (траст), а также о контроле над ними или фактическом праве на доход, получаемый такой структурой. В противном случае может возникнуть вероятность оценки налоговых органов с такой точки зрения, что российский налогоплательщик косвенно участвует в данной иностранной организации через траст, и тем самым у него возникнет обязанность уведомить налоговые органы о таком участии.

Введение правила о контролируемой иностранной компании (далее – правило КИК) тесно связывают с предложением об амнистии капиталов при возвращении в юрисдикцию Российской Федерации. Звучат активные предложения от бизнес-сообщества объединить закон о деофшоризации с предполагаемым законопроектом об амнистии капитала. Предлагается отодвинуть сроки предоставления сведений об иностранных активах российских компаний, которые должны быть увязаны с готовящейся амнистией капиталов. В этом случае у бизнеса будет уверенность, что раскрытие информации в соответствии с законом о налогообложении контролируемых иностранных компаний не повлечет за собой санкций со стороны налоговой службы и правоохранительных органов.

Крупные компании впервые должны были раскрыть государству структуру своего бизнеса до 1 апреля 2015 г. в соответствии с Законом о контролируемых иностранных компаниях. Также, согласно поручению Президента Российской Федерации, поправки в законодательство, предусматривающие однократную амнистию капиталов, должны были быть внесены к 15 июля 2015 г. Федеральный закон от 8 июня 2015 г. № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»⁷ вступил в силу 8 июня 2015 г. В данной ситуации компании были склонны нарушить сроки предоставления сведений и заплатить штрафы, но не рисковать раскрытием данной информации до введения в законодательство поправок касательно амнистии капиталов.

В соответствии с п. 3 ст. 25.14 НК РФ уведомление об участии в иностранных организациях представляется в срок не позднее одного месяца с даты возникновения (изменения доли) участия в такой иностранной

⁷ Собр. законодательства Рос. Федерации. 2015. № 24. Ст. 3367.

организации, которое является основанием для представления такого уведомления. Уведомление о контролируемых иностранных компаниях представляется в срок не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом, в котором доля прибыли контролируемой иностранной компании подлежит учету у контролирующего лица.

Также, согласно ст. 2 Федерального закона от 6 апреля 2015 г. № 85-ФЗ⁸, уведомление об участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица), предусмотренное подп. 1 п. 1 ст. 25.14 части первой НК РФ, в 2015 г. представляется в налоговый орган с учетом следующих особенностей:

1) уведомление в отношении доли участия в иностранных организациях (учреждения иностранных структур без образования юридического лица) по состоянию на 15 мая 2015 г. представляется в срок не позднее 15 июня 2015 г.;

2) уведомление не представляется в случае, если участие в иностранной организации прекращено или учрежденная иностранная структура без образования юридического лица ликвидирована в период с 1 января 2015 г. по 14 июня 2015 г. включительно.

В соответствии с п. 2 ст. 207 НК РФ, налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы территории Российской Федерации для краткосрочного (менее 6 месяцев) лечения или обучения, а также для исполнения трудовых или иных обязанностей, связанных с выполнением работ (оказанием услуг) на морских месторождениях углеводородного сырья.

Стоит отметить, что в Федеральном законе от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее – Федеральный закон № 173-ФЗ) также существует правовое определение резидента. В соответствии с п. 6 ст. 1 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ резидентами являются:

а) физические лица, являющиеся гражданами Российской Федерации, за исключением граждан Российской Федерации, постоянно проживающих в иностранном государстве не менее одного года, в том числе имеющих выданный уполномоченным государственным органом соответствующего иностранного государства вид на жительство, либо временно пребывающих в иностранном государстве не менее одного года на основании рабочей визы или учебной визы со сроком действия не менее одного года или на основании совокупности таких виз с общим сроком действия не менее одного года;

б) постоянно проживающие в Российской Федерации на основании вида на жительство, предусмотренного законодательством Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства;

⁸ Собр. законодательства Рос. Федерации. 2015. № 14. Ст. 2025.

в) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации;

г) находящиеся за пределами территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные подразделения резидентов, указанных в пункте в);

д) дипломатические представительства, консульские учреждения Российской Федерации и иные официальные представительства Российской Федерации, находящиеся за пределами территории Российской Федерации, а также постоянные представительства Российской Федерации при межгосударственных или межправительственных организациях;

е) Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования, которые выступают в отношениях, регулируемых Федеральным законом № 173-ФЗ и принятыми в соответствии с ним иными федеральными законами и другими нормативными правовыми актами.

Также, в соответствии с п. 7 ст. 1 Федерального закона № 173-ФЗ, нерезидентами являются:

а) физические лица, не являющиеся резидентами в соответствии с Федеральным законом № 173-ФЗ;

б) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории Российской Федерации;

в) организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории Российской Федерации;

г) аккредитованные в Российской Федерации дипломатические представительства, консульские учреждения иностранных государств и постоянные представительства указанных государств при межгосударственных или межправительственных организациях;

д) межгосударственные и межправительственные организации, их филиалы и постоянные представительства в Российской Федерации;

е) находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, постоянные представительства и другие обособленные или самостоятельные структурные подразделения нерезидентов, указанных в пунктах б) и в);

ж) иные лица, не указанные в п. 6 ст. 1 Федерального закона № 173-ФЗ.

Если гражданин Российской Федерации не имеет никаких доходов из источников в Российской Федерации, он не подает налоговую декларацию, так как нет соответствующей обязанности. В этом случае налоговым органам необходим точный подсчет срока его пребывания в Российской Федерации, для чего потребуется заграничный паспорт с отметками о въезде и выезде из страны. Утрата статуса налогового резидента в связи с преимущественным проживанием за пределами Российской Федерации является самым простым и часто используемым способом законного выхода из-под новых налоговых правил о КИК. Данный способ будет эффективен только в случае, если такое лицо не свяжет себя с налоговыми обязательствами другой страны. В то же время стоит отметить, что в некоторых странах нет подоходного налога или он намного ниже, чем в

России. Новые правила могут побудить налогоплательщиков сознательно сделать выбор в пользу другой юрисдикции. Тем самым, если большое количество налогоплательщиков сделает этот выбор, налоговые поступления в бюджет Российской Федерации могут сократиться и закон вызовет обратный эффект.

Согласно п. 5 ст. 246 НК РФ к российским организациям приравниваются иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в порядке, установленном ст. 246.2 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 246.2 НК РФ налоговыми резидентами Российской Федерации признаются:

- а) российские организации;
- б) иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с международным договором по вопросам налогообложения, для целей применения этого международного договора;
- в) иностранные организации, местом фактического управления которыми является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором по вопросам налогообложения.

В соответствии с п. 2 ст. 246.2 НК РФ местом управления иностранной организацией признается Российская Федерация при соблюдении хотя бы одного из следующих условий в отношении указанной иностранной организации и ее деятельности:

- 1) исполнительный орган (исполнительные органы) организации регулярно осуществляет свою деятельность в отношении этой организации из Российской Федерации. Регулярным осуществлением деятельности не признается осуществление деятельности в Российской Федерации в объеме существенно меньшем, чем в другом государстве (государствах);

- 2) главные (руководящие) должностные лица организации (лица, уполномоченные планировать и контролировать деятельность, управлять деятельностью предприятия и несущие за это ответственность) преимущественно осуществляют руководящее управление этой иностранной организацией в Российской Федерации. Руководящим управлением организацией признаются принятие решений и осуществление иных действий, относящихся к вопросам текущей деятельности организации, входящим в компетенцию исполнительных органов управления.

В соответствии с п. 5 ст. 246.2 НК РФ если в отношении иностранной организации выполняются условия, установленные подп. 1 или 2 п. 2 ст. 246.2 НК РФ, и такой организацией представлены документы, подтверждающие выполнение таких же условий в отношении какого-либо из иностранных государств, Российская Федерация признается местом управления этой иностранной организацией, если в отношении этой организации выполняется хотя бы одно из следующих условий:

– ведение бухгалтерского или управленческого учета организации (за исключением действий по подготовке и составлению консолидированной финансовой и управленческой отчетности, а также анализу деятельности иностранной организации) осуществляется в Российской Федерации;

– ведение делопроизводства организации осуществляется в Российской Федерации;

– оперативное управление персоналом организации осуществляется в Российской Федерации.

Также существует особый порядок признания организации налоговым резидентом Российской Федерации. В соответствии с п. 8 ст. 246.2 НК РФ иностранная организация, имеющая постоянное местонахождение в иностранном государстве и осуществляющая деятельность в Российской Федерации через обособленное подразделение, вправе самостоятельно признать себя налоговым резидентом Российской Федерации. При этом указанная организация обязана обеспечить в обособленном подразделении на территории Российской Федерации наличие документов, служащих основанием для исчисления и уплаты соответствующих налогов.

Установив вышеуказанные правила, законодатель предлагает выбор: вместо выполнения правил о КИК в отношении иностранной компании налогоплательщик имеет право признать себя налоговым резидентом Российской Федерации (в случае если он осуществляет свою деятельность в Российской Федерации через обособленное подразделение) и уплачивает российские налоги согласно нормам НК РФ, установленным для резидентов Российской Федерации.

Согласно п. 6 ст. 246.2 НК РФ иностранная организация может быть признана налоговым резидентом Российской Федерации исключительно в порядке, предусмотренном п. 8 ст. 246.2 НК РФ, если в отношении этой организации выполняется хотя бы одно из следующих условий:

1) иностранная организация в качестве основного вида деятельности участвует в проектах в соответствии с соглашениями о разделе продукции, концессионными соглашениями, лицензионными соглашениями или сервисными соглашениями (контрактами) на условиях риска либо иными аналогичными соглашениями с правительством соответствующего государства (территории) или с уполномоченными таким правительством институтами (органами государственной власти, государственными компаниями), являясь стороной таких соглашений;

2) иностранная организация признается активной иностранной холдинговой компанией или активной иностранной субхолдинговой компанией;

3) иностранная организация является оператором нового морского месторождения углеводородного сырья или непосредственным акционером (участником) оператора нового морского месторождения углеводородного сырья.

Согласно п. 3 ст. 25.13 НК РФ контролирующим лицом организации признаются следующие лица:

а) физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации составляет более 25 %;

б) физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации (для физических лиц – совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 10 %, если доля участия всех лиц,

признаваемых налоговыми резидентами Российской Федерации, в этой организации (для физических лиц – включая супругов и несовершеннолетних детей) составляет более 50 %.

Согласно п. 1 ст. 3 Федерального закона № 376-ФЗ до 1 января 2016 г. признание лица контролирующим лицом в соответствии с п. 3 ст. 25.13 части первой НК РФ осуществляется в случае, если доля участия этого лица в организации (для физических лиц – совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 50 %.

В соответствии с п. 2 ст. 105.2 НК РФ долей прямого участия одной организации в другой организации признается непосредственно принадлежащая одной организации доля голосующих акций другой организации или непосредственно принадлежащая одной организации доля в уставном (складочном) капитале (фонде) другой организации, а в случае невозможности определения таких долей – непосредственно принадлежащая одной организации доля, определяемая пропорционально количеству участников в другой организации.

Согласно п. 3 ст. 105.2 НК РФ долей косвенного участия одной организации в другой организации признается доля, определяемая в следующем порядке:

1) определяются все последовательности участия одной организации в другой организации через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

2) определяются доли прямого участия каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

3) суммируются произведения долей прямого участия одной организации в другой организации через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей.

В соответствии с п. 2 ст. 25.13 НК РФ контролируемой иностранной компанией также признается иностранная структура без образования юридического лица, контролирующими лицами которой являются организации и (или) физические лица, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

Об иностранных структурах без образования юридического лица

Поправками в НК РФ введено сразу несколько новых понятий. Одним из них является понятие «иностранная структура без образования юридического лица». Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ иностранная структура без образования юридического лица – организационная форма, созданная в соответствии с законодательством иностранного государства (территории) без образования юридического лица (в частности, фонд, партнерство, товарищество, траст, иная форма осуществления коллективных инвестиций и (или) доверительного управления), которая в соответствии

со своим личным законом вправе осуществлять деятельность, направленную на извлечение дохода (прибыли) в интересах своих участников (пайщиков, доверителей или иных лиц) либо иных бенефициаров.

В соответствии с п. 6 ст. 25.13 НК РФ контролирующим лицом иностранной организации также признается лицо, в отношении доли участия которого в организации не соблюдаются условия, установленные п. 3 ст. 25.13 НК РФ, но при этом оно осуществляет контроль над такой организацией в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей.

Осуществлением контроля над организацией признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые этой организацией в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода) после налогообложения в силу прямого или косвенного участия в такой организации, участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и этой организацией и (или) иными лицами. Осуществлением контроля над иностранной структурой без образования юридического лица в целях НК РФ признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые лицом, осуществляющим управление активами такой структуры, в отношении распределения полученной прибыли (дохода) после налогообложения в соответствии с личным законом и (или) учредительными документами этой структуры.

Тем самым законодатель не ограничивает понятие «контроль» над организацией лишь определенной долей участия в компании. Он вводит более широкое понимание и трактовку понятия «осуществление контроля над организацией или над иностранной структурой без образования юридического лица».

Контроль над организацией может быть осуществлен не только прямым или косвенным участием в ней, но и оказанием влияния на принятие решений, касающихся прибыли организации. В связи с этим участие в договоре, предметом которого является управление организацией, например, соглашение об оказании услуг номинального директора или отношения в рамках трастового соглашения, в соответствии с которым акциями компании владеет номинальный акционер в пользу и в интересах определенного лица, а также отношения в рамках генеральной доверенности, выданной компанией определенному лицу, и другие отношения, также могут явиться основанием для признания лица контролирующим. Данные положения НК РФ – большой шаг в процессе деофшоризации экономики и контроле над различными схемами уклонения от уплаты налогов. Как следствие, контролирующими лицами могут считаться не только титульные владельцы акций организации, но и бенефициарные владельцы, осуществляющие над ней контроль.

Стоит отметить, что в НК РФ не существует четкого определения понятия «бенефициар», хотя в Федеральном законе от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полу-

ченных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее – Федеральный закон № 115-ФЗ)⁹ существует определение понятия «бенефициарный владелец». В соответствии со ст. 3 Федерального закона № 115-ФЗ бенефициарным владельцем является физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно (через третьих лиц), владеет (имеет преобладающее участие (более 25 %) в капитале клиентом – юридическим лицом либо имеет возможность контролировать действия клиента.

Более подробное определение понятия «бенефициарный владелец» дал Центральный Банк Российской Федерации. В соответствии с письмом ЦБ № 14-Т от 28 января 2014 г. организация принимает решение о признании физического лица бенефициарным владельцем при наличии у такого лица возможностей контролировать действия клиента с учетом следующих факторов:

– физическое лицо прямо или косвенно (через третьих лиц) имеет преобладающее участие (более 25 %) в капитале клиента или от общего числа акций клиента с правом голоса;

– физическое лицо имеет право (возможность) на основании договора с клиентом оказывать прямое или косвенное (через третьих лиц) существенное влияние на решения, принимаемые клиентом; в частности, физическое лицо имеет возможность воздействовать на принимаемые клиентом решения об осуществлении сделок (в том числе несущих кредитный риск – о выдаче кредитов, гарантий и т.д.), включая существенные условия сделок, а также финансовых операций, оказывать влияние на величину дохода клиента;

– иные самостоятельно определяемые организацией факторы, на основании которых физическое лицо будет квалифицировано в качестве бенефициарного владельца.

В п. 3 ст. 7 НК РФ указано, что в случае если международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения предусмотрено применение пониженных ставок налога или освобождение от налогообложения в отношении доходов от источников в Российской Федерации для иностранных лиц, имеющих фактическое право на эти доходы, в целях применения этого международного договора иностранное лицо не признается имеющим фактическое право на такие доходы, если оно обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения этими доходами, осуществляет в отношении указанных доходов посреднические функции в интересах иного лица, не выполняя никаких иных функций и не принимая на себя никаких рисков, прямо или косвенно выплачивая такие доходы (полностью или частично) этому иному лицу, которое при прямом получении таких доходов от источников в Российской Федерации не имело бы права на применение указанных положений международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения.

Таким образом законодатель стремится противодействовать так называемым «транзитным» схемам, которые часто используются, в том

⁹ Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. № 33 (часть I). Ст. 3418.

числе для трансграничных выплат дивидендов, процентов, роялти с применением льгот или освобождений, предусмотренных соглашениями об избежании двойного налогообложения. Также аналогичной позиции придерживается Министерство финансов Российской Федерации (далее – Минфин России), которое в письме от 9 апреля 2014 г. № 03-00-РЗ/16236 указало, что льготы (пониженные ставки и освобождения), предусмотренные международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, при выплате дохода в виде дивидендов, процентов и доходов от использования авторских прав от источников в Российской Федерации применяются исключительно в случае, если резидент иностранного государства, с которым Российской Федерацией заключено соответствующее соглашение, является фактическим получателем дохода.

В соответствии с Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении Арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» ответственность за правильность исчисления и удержания налога у источника (включая правильность применения льгот (пониженных ставок и освобождений), предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения) несет налоговый агент.

Также в п. 4 ст. 7 НК РФ указано, что, в случае выплаты доходов от источников в Российской Федерации иностранному лицу, постоянным местонахождением которого является государство (территория), с которым имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, и не имеющему фактического права на такие доходы, если источнику выплаты известно лицо, имеющее фактическое право на такие доходы (их часть), налогообложение выплачиваемого дохода производится в следующем порядке:

1) в случае если лицо, имеющее фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть), признается налоговым резидентом Российской Федерации, налогообложение выплачиваемого дохода (его части) производится в соответствии с положениями соответствующих глав части второй НК РФ для налогоплательщиков, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, без удержания соответствующего налога в отношении выплачиваемых доходов (их части) у источника выплаты при условии информирования налогового органа по месту постановки на учет организации – источника выплаты доходов в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;

2) в случае если лицо, имеющее фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть), является иностранным лицом, на которое распространяется действие международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения, положения указанного международного договора Российской Федерации применяются в отношении лица, ко-

торое имеет фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть) в соответствии с порядком, предусмотренным международным договором Российской Федерации.

Также, согласно п. 1 ст. 312 НК РФ, при применении положений международных договоров Российской Федерации иностранная организация, имеющая фактическое право на получение дохода, должна предоставить налоговому агенту, выплачивающему такой доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. Помимо этого, налоговый агент, выплачивающий доход, для применения положений международных договоров Российской Федерации вправе запросить у иностранной организации подтверждение того, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода. При предоставлении иностранной организацией, имеющей фактическое право на получение дохода, указанного подтверждения налоговому агенту, выплачивающему доход, до даты выплаты дохода, в отношении которого международным договором Российской Федерации предусмотрен льготный режим налогообложения в Российской Федерации, производится освобождение такого дохода от удержания налога у источника выплаты или удержание налога у источника выплаты по пониженным ставкам.

Согласно п. 13 ст. 25.13 НК РФ, лицо, признаваемое налоговым резидентом Российской Федерации, вправе самостоятельно признать себя контролирующим лицом организации по основаниям, предусмотренным п. 3 или 6 ст. 25.13 НК РФ, или иностранной структуры без образования юридического лица. В этом случае лицо, признавшее себя контролирующим лицом, направляет в налоговый орган по месту своего учета соответствующее уведомление в порядке, предусмотренном НК РФ.

В п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ предусмотрено освобождение от налогообложения. В данном пункте указано, что прибыль контролируемой иностранной компании освобождается от налогообложения, если в отношении такой организации выполняется хотя бы одно из следующих условий:

1) она является некоммерческой организацией, которая в соответствии со своим личным законом не распределяет полученную прибыль (доход) между акционерами (участниками, учредителями) или иными лицами;

2) она образована в соответствии с законодательством государства – члена Евразийского экономического союза и имеет постоянное местонахождение в этом государстве;

3) эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) для этой иностранной организации, определяемая в соответствии с настоящей статьей по итогам периода, за который в соответствии с личным законом такой организации составляется финансовая отчетность за финансовый

год, составляет не менее 75 % средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций;

4) она является одной из следующих контролируемых иностранных компаний: активной иностранной компанией, активной иностранной холдинговой компанией, активной иностранной субхолдинговой компанией;

5) она является банком или страховой организацией, осуществляющими деятельность в соответствии со своим личным законом на основании лицензии или иного специального разрешения на осуществление банковской или страховой деятельности;

6) она является одной из следующих иностранных организаций:

– эмитентом обращающихся облигаций;

– организацией, уполномоченной на получение процентных доходов, подлежащих выплате по обращающимся облигациям;

– организацией, которой были уступлены права и обязанности по выпущенным обращающимся облигациям, эмитентом которых является другая иностранная организация;

7) она участвует в проектах по добыче полезных ископаемых, осуществляемых на основании заключаемых с иностранным государством (территорией) или с уполномоченными правительством такого государства (территории) организациями соглашений о разделе продукции, концессионных соглашений, лицензионных соглашений или сервисных соглашений (контрактов), аналогичных соглашениям о разделе продукции, либо на основании иных аналогичных соглашений, заключаемых на условиях распределения риска.

Прибыль контролируемых иностранных компаний, указанных в подп. 7 ст. 25.13-1 НК РФ, освобождается от налогообложения при соблюдении всех следующих требований:

– иностранная организация участвует в проектах по добыче полезных ископаемых в качестве стороны соглашения (контракта), указанного в абзаце первом подп. 7 ст. 25.13-1 НК РФ;

– доля доходов, полученных от участия в соглашениях (контрактах), указанных в абзаце первом подп. 7 ст. 25.13-1 НК РФ, за период, за который в соответствии с личным законом иностранной организации составляется финансовая отчетность за финансовый год, составляет не менее 90 % в общей сумме доходов такой организации по данным ее финансовой отчетности за указанный период либо доходы у такой организации за указанный период отсутствуют;

8) компания является оператором нового морского месторождения углеводородного сырья или непосредственным акционером (участником) оператора нового морского месторождения углеводородного сырья.

Налоговые органы Российской Федерации могут придерживаться такой позиции: в случае если государство постоянного местонахождения компании реально не обеспечивает обмена налоговой информации с

Российской Федерацией, даже при наличии соглашения об избежании двойного налогообложения с Российской Федерацией прибыль такой иностранной компании не будет освобождаться от налогообложения.

Согласно п. 2 ст. 25.13-1 НК РФ эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) иностранной организации определяется по следующей формуле:

$$Cт_{эфф} = \frac{Н}{П} \times 100 \%,$$

где $Cт_{эфф}$ – эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) иностранной организации; $Н$ – сумма налога с дохода (прибыли), исчисленного иностранной организацией и ее обособленными подразделениями в соответствии со своим личным законом, и налога на доходы, удержанного с доходов (прибыли) такой организации у источника выплаты таких доходов; $П$ – сумма дохода (прибыли) иностранной организации, определяемая в соответствии с абзацем первым п. 1 ст. 25.15 НК РФ.

При расчете показателя $Н$ налогоплательщик вправе произвести его корректировку на сумму налогов, которые относятся к доходам (прибыли), учтенным при расчете показателя $П$, и подлежат исчислению в соответствии с личным законом иностранной организации и (или) удержанию в иных периодах, отличных от периода, за который исчислен показатель $П$.

В случае, если по итогам налогового периода по налогу у иностранной организации (иностранной структуры без образования юридического лица) отсутствуют доходы или если величина показателя $П$ является отрицательной величиной либо равна нулю, расчет эффективной ставки не производится, а такая иностранная организация (иностранная структура без образования юридического лица) признается контролируемой иностранной компанией.

Средневзвешенная налоговая ставка по налогу на прибыль организаций определяется по следующей формуле:

$$Cт_{срвзвеш} = \frac{Cт1 \times П1 + Cт2 \times П2}{П1 + П2} \times 100 \%,$$

где $П1$ – сумма прибыли иностранной организации, определяемая в соответствии с абзацем первым п. 1 ст. 25.15 НК РФ, за вычетом доходов, указанных в подп. 1 п. 4 ст. 309.1 НК РФ. В случае, если при исчислении показатель $П1$ принимает отрицательное значение, он принимается равным нулю; $П2$ – сумма доходов иностранной организации, указанных в подп. 1 п. 4 ст. 309.1 НК РФ; $Cт1$ – ставка налога на прибыль организаций, установленная абзацем первым п. 1 ст. 284 НК РФ; $Cт2$ – ставка налога на прибыль организаций, установленная подп. 2 п. 3 ст. 284 НК РФ.

Активной иностранной компанией признается иностранная организация, у которой доля доходов, указанных в подп. 1–12 п. 4 ст. 309.1 НК РФ, за период, за который в соответствии с личным законом этой иностранной

организации составляется финансовая отчетность за финансовый год, составляет не более 20 % в общей сумме доходов организации по данным такой финансовой отчетности за указанный период.

Иностранной холдинговой компанией признается иностранная организация, доля прямого участия российской организации – контролирующего лица в уставном (складочном) капитале (фонде) которой составляет не менее 75 % в течение периода, составляющего не менее чем 365 последовательных календарных дней.

Иностранной субхолдинговой компанией признается иностранная организация, доля прямого участия иностранной холдинговой компании в уставном (складочном) капитале (фонде) которой составляет не менее 75 % в течение периода, составляющего не менее чем 365 последовательных календарных дней.

Прибыль контролируемой иностранной компании освобождается от налогообложения в соответствии с НК РФ в случаях, установленных подп. 3, 5 и 6 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ, если постоянным местонахождением такой контролируемой иностранной компании является государство (территория), с которым имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, за исключением государств (территорий), не обеспечивающих обмена информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией.

Об обязанности налогоплательщиков уведомлять налоговые органы о контролируемых иностранных компаниях

Федеральным законом № 376-ФЗ установлена также обязанность уведомлять налоговые органы о контролируемых иностранных компаниях.

В соответствии с п. 3.1 ст. 23 НК РФ, налогоплательщики обязаны уведомлять налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства физического лица в порядке и сроки, предусмотренные ст. 25.14 НК РФ:

1) о своем участии в иностранных организациях (в случае, если доля такого участия превышает 10 %). Доля участия в иностранной организации определяется в порядке, установленном ст. 105.2 НК РФ;

2) об учреждении иностранных структур без образования юридического лица, а также о контроле над ними или фактическом праве на доход, получаемый такой структурой (включая случаи, когда налогоплательщик выступает учредителем такой структуры или лицом, имеющим фактическое право на доход (прибыль) такой структуры в случае его распределения);

3) о контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых они являются контролирующими лицами.

Согласно п. 3.2 ст. 23 НК РФ, иностранные организации, а также иностранные структуры без образования юридического лица, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со

ст. 374 НК РФ, помимо обязанностей, предусмотренных настоящей статьей, обязаны в случаях и порядке, предусмотренных НК РФ, сообщать в налоговый орган по местонахождению объекта недвижимого имущества сведения об участниках этой иностранной организации (для иностранной структуры без образования юридического лица – сведения о ее учредителях, бенефициарах и управляющих).

В соответствии с п. 1 ст. 25.15 НК РФ прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается сумма прибыли (убытка) этой компании, рассчитанная в соответствии со ст. 309.1 НК РФ.

Прибыль контролируемой иностранной компании уменьшается на величину дивидендов, выплаченных этой иностранной компанией в календарном году, следующем за годом, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется финансовая отчетность, с учетом промежуточных дивидендов, выплаченных в течение финансового года, за который составляется эта финансовая отчетность, с учетом особенностей, предусмотренных ст. 309.1 НК РФ.

Прибыль контролируемой иностранной компании, являющейся иностранной структурой без образования юридического лица, уменьшается на величину прибыли, распределенной в пользу контролирующих лиц такой структуры и (или) в пользу участников (пайщиков или иных лиц) либо иных выгодоприобретателей. При этом такое уменьшение возможно в случае, если с указанной суммы контролирующими лицами, участниками (пайщиками или иными лицами) либо иными выгодоприобретателями уплачена соответствующая сумма налога.

Согласно п. 5 ст. 25.15 НК РФ налогоплательщик – контролирующее лицо – представляет налоговую декларацию по налогу, при определении налоговой базы по которому учитывается прибыль контролируемой этим лицом иностранной компании, с приложением следующих документов:

1) финансовой отчетности контролируемой иностранной компании или в случае отсутствия финансовой отчетности иных документов;

2) аудиторского заключения по финансовой отчетности контролируемой иностранной компании, если в соответствии с личным законом этой контролируемой иностранной компании установлено обязательное проведение аудита такой финансовой отчетности.

В соответствии с п. 7 ст. 25.15 НК РФ прибыль контролируемой иностранной компании учитывается при определении налоговой базы за налоговый период по соответствующему налогу в соответствии с п. 1 ст. 25.15 НК РФ в случае, если ее величина, рассчитанная в соответствии со ст. 309.1 НК РФ, составила более 10 000 000 руб.

Согласно п. 2 ст. 3 Федерального закона № 376-ФЗ при применении п. 7 ст. 25.15 НК РФ в 2015 и 2016 гг. прибыль контролируемой иностранной компании учитывается при определении налоговой базы за налоговый период по соответствующему налогу в соответствии с п. 1 ст. 25.15 НК РФ при условии, что ее величина, рассчитанная в соответствии с НК РФ, составляет: за 2015 г. – 50 млн руб., за 2016 г. – 30 млн руб.

Также Федеральным законом № 376-ФЗ были установлены некоторые особенности проведения камеральной налоговой проверки контролируемых иностранных компаний. В соответствии с п. 2 ст. 88 НК РФ в случае если налоговая декларация не представлена налогоплательщиком – контролирующим лицом организации, признаваемым таковым в соответствии с гл. 3.4 НК РФ, в налоговый орган в установленный срок, уполномоченные должностные лица налогового органа вправе провести камеральную налоговую проверку на основе имеющихся у них документов о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в течение трех месяцев со дня истечения срока представления такой налоговой декларации, установленного законодательством о налогах и сборах.

В случае если до окончания камеральной налоговой проверки имеющихся у налогового органа документов налогоплательщиком представлена налоговая декларация, камеральная налоговая проверка прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе представленной налоговой декларации. Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении имеющихся у налогового органа документов. При этом документы, полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

В соответствии с п. 5 ст. 100 НК РФ акт налоговой проверки направляется иностранной организации, не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через обособленное подразделение, по почте заказным письмом по адресу, содержащемуся в Едином государственном реестре налогоплательщиков. Датой вручения этого акта считается 20-й день, считая с даты отправки заказного письма.

Согласно п. 1.6 ст. 284 НК РФ к налоговой базе, определяемой налогоплательщиками – контролирующими лицами по доходам в виде прибыли контролируемых ими иностранных компаний, налоговая ставка устанавливается в размере 20 %.

Также, согласно п. 1 ст. 309.1 НК РФ, прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается величина прибыли (убытка) этой компании до налогообложения по данным ее финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом такой компании за финансовый год, если в соответствии с ее личным законом эта финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту, при условии, что постоянным местонахождением этой контролируемой иностранной компании является иностранное государство, с которым имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, с учетом особенностей, предусмотренных ст. 309.1 НК РФ.

В соответствии с п. 6 ст. 309.1 НК РФ налоговая база контролируемой иностранной компании определяется отдельно в отношении каждой контролируемой иностранной компании.

Согласно п. 7 ст. 309.1 НК РФ в случае если по данным финансовой отчетности контролируемой иностранной компании, составленной в соответствии с ее личным законом за финансовый год, определен убыток, указанный убыток может быть перенесен на будущие периоды без ограничений и учтен при определении налоговой базы этой компании. Убыток контролируемой иностранной компании по данным финансовой отчетности не может быть перенесен на будущие периоды, если налогоплательщиком – контролирующим лицом не представлено уведомление о контролируемой иностранной компании за период, за который получен указанный убыток.

Также в соответствии с п. 11 ст. 309.1 НК РФ сумма налога, исчисленного в отношении прибыли контролируемой иностранной компании за соответствующий период, уменьшается на величину налога, исчисленного в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством Российской Федерации, а также налога на прибыль организаций, исчисленного в отношении прибыли постоянного представительства этой контролируемой иностранной компании в Российской Федерации. Сумма налога, исчисленного в соответствии с законодательством иностранного государства, должна быть документально подтверждена, а в случае отсутствия у Российской Федерации с государством (территорией) действующего международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения заверена компетентным органом иностранного государства, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов.

Согласно п. 1.1 ст. 312 НК РФ в случае, если в отношении доходов, полученных в виде дивидендов, иностранная организация признает отсутствие фактического права на получение указанных доходов (не претендует на применение положений международных договоров Российской Федерации), положения международных договоров Российской Федерации могут быть применены к иному лицу, если такое лицо прямо и (или) косвенно участвует в российской организации, выплатившей доход в виде дивидендов, с предоставлением налоговому агенту, выплачивающему такой доход, документов, указанных в ст. 312 НК РФ. При этом право на применение положений международных договоров Российской Федерации возникает у последующего лица, которое прямо участвует в лице, признавшем отсутствие фактического права на доход в виде дивидендов, в той части, которая соответствует такой доле участия. В случае признания последующим лицом отсутствия фактического права на доход в виде дивидендов, выплаченных российской организацией, право на применение положений международных договоров Российской Федерации возникает у последующего лица в соответствующей последовательности участия. При этом косвенное участие каждого последующего лица, имеющего фактическое право на получение дохода, в российской организации, выплачивающей доход в виде дивидендов, в целях указанной статьи и подп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ приравнивается к прямому участию в российской организации, выплачивающей доход в виде дивидендов.

В соответствии с п. 1.3 ст. 312 НК РФ особенности исчисления и уплаты налога с доходов в виде дивидендов, удерживаемого налоговым агентом, распространяются на исчисление и уплату налога российскими организациями, выплачивающими доход в виде дивидендов, в случае, если фактическим получателем дохода признается физическое лицо – налоговый резидент Российской Федерации. При этом применяется налоговая ставка, установленная п. 4 ст. 224 НК РФ.

Первые официальные разъяснения по контролируемым иностранным компаниям появились в письме Минфина России от 17 декабря 2014 г. № 03-08-13/65376. Таким образом, начался процесс формирования практики применения норм НК РФ о контролируемых иностранных компаниях.

В ст. 129.5 НК РФ устанавливается ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании. В настоящее время выделяется один вид ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании: неуплата или неполная уплата контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком – физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании. Санкцией по данному виду ответственности является штраф в размере 20 % от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей включению в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц для контролируемых лиц, являющихся налогоплательщиками – физическими лицами, налоговую базу по налогу на прибыль организаций для контролируемых лиц, являющихся налогоплательщиками – организациями, но не менее 100 000 руб.

В соответствии с п. 3 ст. 3 Федерального закона № 376-ФЗ¹⁰ привлечение к ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 129.5 НК РФ, осуществляется в следующем порядке:

а) при вынесении решений о привлечении к налоговой ответственности за налоговые периоды 2015–2017 гг. ответственность, предусмотренная ст. 129.5 НК РФ, не применяется;

б) при вынесении решений о привлечении к налоговой ответственности за налоговые периоды начиная с 2018 г. применяются положения ст. 129.5 НК РФ.

Согласно ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога (сбора), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 129.3 и 129.5 НК РФ.

¹⁰ Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 48. Ст. 6657.

Ввиду того, что ст. 129.5 НК РФ была введена с 1 января 2015 г., а также из-за того, что за период 2015–2017 гг. налоговая санкция, предусмотренная ст. 129.5 НК РФ, не будет применяться, судебная практика по данной статье сформируется еще нескоро. Нет пока и официальных разъяснений уполномоченных государственных органов по данному вопросу.

В ст. 129.6 НК РФ¹¹ устанавливается ответственность за неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях. В настоящее время выделяются два вида ответственности за неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях.

1. Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения. Санкцией по данному виду ответственности является штраф в размере 100 000 руб. по каждой контролируемой иностранной компании, сведения о которой не представлены, либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

2. Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения. Санкцией по данному виду ответственности является штраф в размере 50 000 руб. в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены, либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

В соответствии с п. 1 ст. 25.14 НК РФ налогоплательщики, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации, уведомляют налоговый орган:

- о своем участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица);
- о контролируемых иностранных компаниях, контролирующими лицами которых они являются.

Необходимо отметить, что формы и форматы уведомления об участии в иностранных организациях и уведомления о контролируемых иностранных компаниях, а также порядок их заполнения и представления

¹¹ Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов по согласованию с Минфином России.

Также необходимо упомянуть, что в соответствии с требованиями НК РФ уведомление о контролируемых иностранных компаниях представляется налогоплательщиками, признаваемыми налоговыми резидентами Российской Федерации. В соответствии с п. 3 ст. 25.14 НК РФ уведомление об участии в иностранных организациях представляется в срок не позднее одного месяца с даты возникновения (изменения доли) участия в такой иностранной организации, являющегося основанием для представления такого уведомления. Уведомление о контролируемых иностранных компаниях представляется в срок не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом, в котором доля прибыли контролируемой иностранной компании подлежит учету у контролирующего лица. В случае, если после представления уведомления об участии в иностранных организациях основания для представления такого уведомления не изменились, повторные уведомления не представляются. В случае прекращения участия в иностранных организациях налогоплательщик информирует об этом налоговый орган в срок не позднее одного месяца с даты прекращения участия.

В соответствии со ст. 126 НК РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 119, 129.4 и 129.6 НК РФ.

Согласно п. 7 ст. 25.14 НК РФ в случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении представленного уведомления об участии в иностранных организациях или уведомления о контролируемых иностранных компаниях налогоплательщик вправе представить уточненное уведомление. В случае подачи уточненного уведомления до момента, когда налогоплательщик узнал об установлении налоговым органом факта отражения в уведомлении недостоверных сведений, налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной ст. 129.6 НК РФ.

В соответствии с п. 8 ст. 25.14 НК РФ при наличии у налогового органа информации, свидетельствующей о том, что налогоплательщик является контролирующим лицом иностранной организации, но такое лицо не направило в налоговый орган уведомление, предусмотренное п. 2 ст. 25.14 НК РФ, в частности, в случаях, не указанных в п. 3 ст. 25.13 НК РФ, налоговый орган направляет этому налогоплательщику требование представить в течение 20 дней необходимые пояснения или представить соответствующее уведомление в установленный налоговым органом срок.

Также согласно п. 10 ст. 25.14 НК РФ налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно фактов, изложенных

в требовании, направленном в соответствии с п. 8 и 9 ст. 25.14 НК РФ, вправе одновременно с пояснениями дополнительно представить в налоговый орган документы, свидетельствующие об отсутствии оснований для признания налогоплательщика контролирующим лицом иностранной организации. Налоговый орган обязан рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при их отсутствии налоговый орган установит основания для признания налогоплательщика контролирующим лицом иностранной организации, должностное лицо налогового органа направляет этому налогоплательщику уведомление о контролируемых таким лицом иностранных компаниях для признания такого лица контролирующим.

Согласно ст. 25.14 НК РФ лицо, указанное в п. 11 ст. 25.14 НК РФ, вправе оспорить данное уведомление в суде в течение трех месяцев с даты получения уведомления. До вступления в законную силу судебного акта, принятого по результатам рассмотрения заявления об оспаривании уведомления, лицо, которому было направлено уведомление, не может быть признано контролирующим лицом иностранной организации. В случае, если лицо не оспорило направленное в его адрес уведомление о контролируемых им иностранных компаниях, такое лицо по истечении трех месяцев с даты получения указанного уведомления считается признавшим себя контролирующим лицом иностранной компании. При этом на указанное лицо распространяются положения НК РФ в отношении контролируемых лиц.

Ответственность, предусмотренная ст. 129.6 НК РФ, возникнет только после того как в судебном или досудебном порядке налогоплательщика признают контролирующим лицом иностранной организации. В настоящее время не существует дальнейших разъяснений законодателя по данному вопросу. Ввиду того что ст. 129.6 НК РФ была введена с 1 января 2015 г., сложившейся практики применения данной статьи не существует.

В соответствии с п. 4 ст. 3 Федерального закона № 376-ФЗ за деяния, связанные с неуплатой или неполной уплатой сумм налога в результате невключения в налоговую базу в 2015–2017 гг. прибыли контролируемой иностранной компании, уголовная ответственность не наступает, если ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме.

Стоит отметить, что уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов предусмотрена ст. 198 Уголовного кодекса Российской Федерации¹² для физических лиц и ст. 199 – для организаций.

Как видно, законодатель пытается планомерно реформировать налоговую систему таким образом, чтобы это произвело как можно меньше потрясений: ответственность вводится планомерно и поэтапно для того, чтобы дать налогоплательщикам время проанализировать нововведения

¹² Собр. законодательства Рос. Федерации. 1996. № 25. Ст. 2954.

и смягчить последствия для бизнеса. Данный подход является очень разумным, хотя многие могут справедливо указать на то, что реформы в данной сфере протекают слишком медленно, а отток капитала с каждым годом увеличивается.

Согласно п. 5 ст. 3 Федерального закона № 376-ФЗ вне зависимости от условий, предусмотренных п. 2 и 3 ст. 246.2 НК РФ, иностранная организация не признается налоговым резидентом Российской Федерации, если в налоговом периоде либо предшествующих налоговых периодах в отношении такой иностранной организации принято решение акционеров (учредителей) о ликвидации и процедура ликвидации завершена до 1 января 2017 г.

Новые правила о контролируемых иностранных компаниях различают ситуации, когда компания вообще не является контролируемой или компания является контролируемой, но ее прибыль не облагается в Российской Федерации. В случае если компания является контролируемой, но ее прибыль не облагается в Российской Федерации, у контролирующего лица остается административная нагрузка в виде подачи уведомлений о контролируемой иностранной компании. Налогоплательщикам необходимо учитывать эту особенность закона и четко квалифицировать свою собственную ситуацию.

В ст. 129.1 НК РФ устанавливается ответственность за неправомерное несообщение сведений налоговому органу. В п. 2.1 ст. 129.1 НК РФ была введена ответственность за неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком – иностранной организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) – налоговому органу сведений, предусмотренных п. 3.2 ст. 23 НК РФ. Санкцией по данному виду ответственности является штраф в размере 100 % от суммы налога на имущество организаций, исчисленного в отношении объекта недвижимого имущества, принадлежащего этой иностранной организации (иностранной структуре без образования юридического лица), которая не представила (несвоевременно представила) сведения, предусмотренные п. 3.2 ст. 23 НК РФ. При этом сумма штрафа исчисляется пропорционально доле участия в организации, сведения о которой не представлены (представлены несвоевременно), либо в случае невозможности определения доли участия лица в организации (иностранной структуре без образования юридического лица) пропорционально количеству участников.

В ст. 126 НК РФ устанавливается ответственность за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. В п. 1.1 ст. 126 НК РФ была введена ответственность за непредставление налоговому органу документов, предусмотренных п. 5 ст. 25.15 НК РФ, выразившееся в отказе контролирующего лица представить имеющиеся у него документы, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями. Санкцией по данному виду ответственности является штраф с контролирующего лица в размере 100 000 руб.

Также в соответствии со ст. 3 Федерального закона от 6 апреля 2015 г. № 85-ФЗ «О внесении изменений в статью 219 части второй Налогового кодекса РФ и статью 4 Федерального закона “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)”», непредставление уведомления об участии в иностранных организациях по основаниям и в сроки, установленные ч. 3 и 4 ст. 4 Федерального закона № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» не признается налоговым правонарушением, ответственность за которое предусмотрена п. 2 ст. 129.6 НК РФ.

Активная реализация в Российской Федерации политики противодействия уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций была осуществлена путем внесения изменений в законодательство о налогах и сборах¹³. Об итогах реализации этой политики будет возможно говорить по прошествии нескольких лет. Однако твердая нацеленность государства достичь поставленных задач настраивает на позитивные ожидания.

Все законодательные изменения направлены на создание действенного механизма пресечения использования низконалоговых юрисдикций для получения необоснованных преференций и необоснованной налоговой выгоды, на внедрение принципов налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний.

Теперь налоговые резиденты Российской Федерации (контролирующие лица) обязаны уведомлять налоговые органы об участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица), о контролируемых иностранных компаниях, а также уплачивать налог с нераспределенной прибыли контролируемой иностранной компании¹⁴.

Российским законодателем введено понятие налогового резидентства организаций. Налоговыми резидентами Российской Федерации, помимо юридических лиц, образованных в соответствии с законодательством Российской Федерации, будут признаваться организации, местом фактического управления которых является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором. Такие организации

¹³ См. подробнее: Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁴ При этом прибыль контролируемой иностранной компании учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций или по налогу на доходы физических лиц за налоговый период в случае, если ее величина составила более 10 млн руб. (2015 г. – более 50 млн руб., 2016 г. – более 30 млн руб.). (См.: Основные направления налоговой политики на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»).

будут уплачивать налог на прибыль организаций в Российской Федерации. Иностранной организации, осуществляющей деятельность в Российской Федерации через обособленное подразделение, предоставлено право самостоятельно признать себя налоговым резидентом Российской Федерации, а также отказаться от такого статуса. Российским законодателем введено понятие фактического получателя дохода, что направлено на пресечение выведения доходов в низконалоговые юрисдикции с применением соглашений об избежании двойного налогообложения (в отношении дивидендов, процентов, платежей по нематериальным активам). Раскрытие информации о фактических получателях дохода принесет существенный вклад в собираемость налогов.

Кроме того, в целях повышения эффективности осуществления мероприятий налогового контроля в рамках противодействия уклонению от налогообложения в Российской Федерации с помощью офшорных компаний ратифицирована Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам¹⁵. Положения данной Конвенции обеспечивают возможность обмена налоговой информацией, включая проведение одновременных налоговых проверок со странами – участницами Конвенции, а также помощь по взиманию налогов на их территориях. Вне всякого сомнения, это позволит повысить эффективность применения норм законодательства о налогах и сборах российскими налоговыми органами.

Таким образом, спланированная и реализуемая комплексная политика деофшоризации российской экономики направлена на обеспечение прозрачности ведения бизнеса, создание действенного механизма пресечения использования низконалоговых юрисдикций с целью создания необоснованных преференций и получения необоснованной налоговой выгоды, а также совершенствование норм законодательства о налогах и сборах в части налогообложения и контроля иностранных организаций.

¹⁵ Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (ETS № 127). Заключена в г. Страсбурге 25 января 1988 г. (с изм. и доп. от 27.05.2010). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

**МЕХАНИЗМЫ ИДЕНТИФИКАЦИИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА
ПОСРЕДСТВОМ НАЛОГОВОЙ КВАЛИФИКАЦИИ ГРАЖДАНСКИХ
ОТНОШЕНИЙ**

**TAXPAYER'S AUTHENTICATION MECHANISMS THROUGH TAX
QUALIFICATION OF CIVIL RELATIONS**

А. Красюков

кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права
юридического факультета

Воронежский государственный университет

Статья посвящена исследованию новых механизмов идентификации налогоплательщиков в налоговом законодательстве России. В частности, автор анализирует изменения механизма бенефициарного собственника в России и современное его состояние. Кроме того, автор исследует новое явление налогового законодательства – контролируемые иностранные компании, с помощью которого Россия собирается взимать налоги с нераспределенной прибыли иностранных компаний, принадлежащих российским налоговым резидентам. Также в статье уделено внимание такому явлению налогового права, как консолидированная группа налогоплательщиков.

The article is devoted to the study of new mechanisms for the identification of taxpayers in the tax legislation of Russia. In particular, the author analyzes the change of the mechanism of the beneficial owner in Russia and its present condition. The author also explores the new phenomenon of the tax legislation – controlled foreign companies, with which Russia intends to levy taxes on undistributed earnings of foreign companies belonging to the Russian tax residents. The article also paid attention to the phenomenon of tax law as a consolidated group of taxpayers.

2016. Выпуск 6

140

Очень часто налогоплательщики в целях минимизации налогообложения стремятся построить экономические отношения таким образом, чтобы в качестве формального налогоплательщика выступило лицо, имеющее льготный режим налогообложения или вообще освобожденное от налогов.

Современное государство, исходя из концепции «приоритета существа над формой», стремится установить реального налогоплательщика в данных отношениях, чтобы не позволить использовать налоговые преференции в целях уклонения от уплаты налогов. Особенно данные процессы актуальны в международном налогообложении в силу общемировой тенденции деофшоризации экономики.

Исторически первым инструментом идентификации реального налогоплательщика в России стала концепция бенефициарного собствен-

ника. Данная концепция появилась в соглашениях СССР об избежании двойного налогообложения в 80-е гг. XX в., а с 90-х гг. часто включалась в условия соглашений, заключаемых Россией.

Однако концепция бенефициарного собственника в России до недавнего времени практически не применялась в силу нескольких причин.

Прежде всего, это отсутствие легального определения понятия «бенефициарный собственник», более того, отсутствие самого понятия «бенефициарный собственник» в законодательстве. Российское налоговое законодательство использует термин «лицо, имеющее фактическое право на доход». При этом определенных признаков данного лица до недавнего времени в законе не было.

Инструкция Государственной налоговой службы РФ от 16 июня 1995 г. № 34, регулировавшая налогообложение иностранных организаций, предусматривала фактическое право на получение дохода как условие для освобождения от налогообложения у источника¹.

Ввиду отсутствия критериев фактического права на практике иностранная организация подписывала заявление о неудержании налога, чем формально подтверждала наличие у нее фактического права на доход. Никакой реальной проверки статуса иностранной организации не производилось.

В 2003 г. Министерство по налогам и сборам утвердило методические рекомендации по налогу на прибыль иностранных организаций, в которых установило признак наличия фактического права на доход – наличие правового основания для его получения, например договора или выписки из реестра акционеров².

Как показала практика, использование одного формально-юридического признака не способно помочь в установлении лица, имеющего фактическое право на доход. Поскольку по российскому законодательству перечисление денежных средств за рубеж невозможно без правовых оснований.

По этой причине в дальнейшем Министерство финансов РФ попыталось в своих письмах добавить экономический признак данному понятию, ссылаясь на комментарии ОЭСР. По мнению Министерства, помимо правовых оснований необходимо, чтобы получатель дохода определял его дальнейшую «экономическую судьбу». Что такое «экономическая судьба» дохода – не уточняется³.

¹ О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц : инструкция Госналогслужбы РФ от 16 июня 1995 г. № 34.

² Об утверждении Методических рекомендаций налоговым органам по применению отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций : приказ МНС РФ от 28 марта 2003 г. № БГ-3-23/150.

³ О применении льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения : письмо Минфина России от 9 апреля 2014 г. № 03-00-РЗ/16236.

Однако наличие двух признаков (юридического и экономического) осложняет налоговым органам процесс доказывания, поскольку отсутствие одного из них приводит к отсутствию фактического права на доход. Различие правовых систем в мире очень часто приводит к затруднительности для российских налоговых органов доказывания наличия правового основания для перечисления денежных средств из одного иностранного государства в другое. Кроме того, фактическое отсутствие в то время эффективной системы обмена информацией с налоговыми органами других государств делало процесс такого доказывания практически невозможным.

С ратификацией Российской Федерацией в 2014 г. Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25 января 1988 г. наметился прорыв в применении данной концепции для установления реального налогоплательщика в силу появившейся возможности оперативного получения информации из иностранных государств.

В том же году в Налоговый кодекс РФ было внесено дополнение⁴, определяющее понятие «лицо, имеющее фактическое право на доход». Лицом, имеющим фактическое право на доходы, в целях настоящего Кодекса и применения международных договоров Российской Федерации по вопросам налогообложения признается лицо, которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, либо контроля над организацией, либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться этим доходом, либо лицо, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться таким доходом. При определении лица, имеющего фактическое право на доходы, учитываются функции, выполняемые лицами, указанными в настоящем пункте, а также принимаемые ими риски.

Исходя из данного определения, возникает опасение, что данное понятие будет использоваться применительно ко всем соглашениям России в сфере налогообложения, независимо от их содержания. Это, по мнению российских юристов, фактически может являться односторонним изменением Россией заключенных соглашений, что недопустимо⁵.

Следовательно, любая иностранная компания, получающая доход от источника в России, может столкнуться с необходимостью доказать свое фактическое право на доход.

Проблема заключается в том, что ни налоговым законодательством России, ни международными соглашениями об избежании двойного налогообложения не предусмотрены документы, служащие подтверждением фактического права на доход.

⁴ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций) : федер. закон от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 48.

⁵ См.: Брук Б. Я. Перспективы кодификации концепции бенефициарного собственника в российском налоговом законодательстве // Закон. 2014. № 8. С. 43–57.

Письмо Минфина России от 24 июля 2014 г. № 03-08-05/36499 частично восполняет данный пробел для определения фактического получателя дохода в виде дивидендов (бенефициарного собственника) для целей применения пониженных ставок, установленных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения. У иностранного акционера могут быть запрошены следующие документы (информация):

1) документы (информация), подтверждающие (опровергающие) наличие у получателя дохода права усмотрения в отношении распоряжения и использования полученными дивидендами, в том числе:

– документы, подтверждающие (опровергающие) наличие договорных или иных юридических обязательств перед третьими лицами (местом резидентства или регистрации которых является государство (территория), с которым Российской Федерацией не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения), ограничивающих права получателя дохода при использовании полученных дивидендов в целях извлечения выгоды от альтернативного использования;

– документы, подтверждающие (опровергающие) предопределенность последующей передачи получателем дохода денежных средств третьим лицам (местом резидентства или регистрации которых является государство (территория), с которым Российской Федерацией не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения);

2) документы (информация), подтверждающие возникновение у получателя дохода, местом регистрации или резидентства которого является государство (территория), с которым Российской Федерацией заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, налоговых обязательств, подлежащих уплате, наличие которых подтверждает отсутствие экономии на налоге у источника в Российской Федерации при последующей передаче полученных денежных средств третьим лицам (местом резидентства или регистрации которых является государство (территория), с которым Российской Федерацией не заключен международный договор об избежании двойного налогообложения);

3) документы (информация), подтверждающие осуществление получателем дохода в государстве (территории), местом регистрации или резидентства которого является государство (территория), с которым Российской Федерацией заключен международный договор об избежании двойного налогообложения, фактической предпринимательской деятельности.

Отсутствие в Кодексе упоминания о конкретных документах, необходимых для определения фактического получателя дохода, с одной стороны, предоставляет налогоплательщику право представить любой документ, подтверждающий указанные выше обстоятельства, с другой – порождает риски недостаточности представленных документов и истребования налоговыми органами любых дополнительных документов.

Еще одной проблемой для иностранной организации может стать очень большая санкция для российских организаций – налоговых агентов за неправильное определение наличия фактического права на доход.

Налоговый кодекс РФ содержит лишь право (не обязанность) налогового агента (русская организация – источник дохода) запросить у иностранной организации документы, подтверждающие фактическое право на доход.

Однако в соответствии со сложившейся в России судебной практикой в случае неудержания (не полного удержания) налога при выплате денежных средств иностранному лицу с налогового агента могут быть взысканы как налог, так и пени, начисляемые до момента исполнения обязанности по уплате налога.

Данные обстоятельства могут привести к тому, что налоговые агенты, находящиеся под прессом возможной ответственности, для перестраховки будут удерживать налог с иностранных организаций в полном объеме (без учета льгот по соглашениям). Соответственно иностранным организациям придется подавать заявления о возврате сумм излишне уплаченных налогов и самим доказывать свое фактическое право на доход.

Рассмотренные выше недостатки данного механизма могут в значительной мере воспрепятствовать налоговой квалификации хозяйственных связей организаций и физических лиц, проводимой в целях установления бенефициарного собственника.

Вторым механизмом, ориентированным на правильную идентификацию налогоплательщика, является концепция контролируемой иностранной компании. Данный механизм позволяет производить налогообложение нераспределенной прибыли иностранной компании в России, если данная компания подконтрольна налоговым резидентам Российской Федерации.

Контролируемой иностранной компанией признается:

- иностранная структура без образования юридического лица;
- иностранное юридическое лицо, не являющееся налоговым резидентом Российской Федерации;
- контролируемые организациями и (или) физическими лицами, признаваемыми налоговыми резидентами Российской Федерации.

Под контролем над иностранной компанией понимается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые такой организацией (управляющим структуры без образования юридического лица) в отношении распределения полученной прибыли (дохода) после налогообложения в силу прямого или косвенного участия в такой организации, участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и организацией и (или) иными лицами.

Контролирующими лицами признаются:

- 1) физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации составляет более 25 %;
- 2) физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации (для физических лиц – совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 10 %, если доля участия всех лиц,

признаваемых налоговыми резидентами Российской Федерации, в этой организации (для физических лиц – включая супругов и несовершеннолетних детей) составляет более 50 %;

3) физическое или юридическое лицо, осуществляющее контроль над организацией в силу иных причин в своих интересах, интересах своего супруга или несовершеннолетних детей;

4) учредитель иностранной структуры без образования юридического лица или иное лицо, которое либо имеет фактическое право на доход (его часть) такой структуры, либо имеет право распоряжаться его имуществом, либо имеет право получить его имущество после прекращения такого образования.

Прибыль контролируемой иностранной компании подлежит налогообложению, если ее сумма составляет более 10 млн руб. (в 2016 г. – 30 млн руб.).

Прибыль контролируемой иностранной компании освобождается от налогообложения, если в отношении такой организации выполняется хотя бы одно из следующих условий:

1) она является некоммерческой организацией, которая не распределяет полученную прибыль (доход) между акционерами (участниками, учредителями) или иными лицами;

2) образована в соответствии с законодательством государства – члена Евразийского экономического союза;

3) постоянным местонахождением является государство (территория), с которым имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения (кроме тех, кто не обеспечивает обмена информацией), и эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) для этой иностранной организации составляет не менее 75 % средней ставки по налогу на прибыль организаций;

4) является либо активной иностранной компанией, либо активной иностранной холдинговой компанией, либо активной иностранной субхолдинговой компанией, для которых установлены ограничения по доле пассивных доходов (20 % для первых и 5 % для остальных).

Пассивными доходами признаются:

– дивиденды, полученные иностранной компанией;

– доходы, получаемые в результате распределения прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;

– процентный доход от долговых обязательств любого вида;

– доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности;

– доходы от реализации акций (долей) и (или) уступки прав в иностранной организации, не являющейся юридическим лицом по иностранному праву;

– доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок (производными финансовыми инструментами);

– доходы от реализации недвижимого имущества;

- доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества;
- доходы от реализации (в том числе погашения) инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов;
- доходы от оказания консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также от проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- доходы от услуг по предоставлению персонала;
- иные аналогичные доходы;

5) является банком или страховой организацией, и государством (территорией) ее постоянного местонахождения является государство (территория), с которым у Российской Федерации действует международный договор по вопросам налогообложения (кроме тех, кто не обеспечивает обмена информацией);

6) является эмитентом обращающихся облигаций, или организацией, уполномоченной на получение процентных доходов, подлежащих выплате по обращающимся облигациям, или организацией, которой были уступлены права и обязанности по выпущенным обращающимся облигациям, эмитентом которых является другая иностранная организация. При этом доля указанных доходов должна составлять не менее 90 % в сумме всех доходов такой организации;

7) участвует в проектах в соответствии с соглашениями о разделе продукции, иными аналогичными соглашениями на условиях риска. При этом доля указанных доходов должна составлять не менее 90 % в сумме всех доходов такой организации;

8) является оператором нового морского месторождения углеводородного сырья или непосредственным акционером (участником) оператора нового морского месторождения углеводородного сырья.

Игнорирование самостоятельного статуса юридического лица (корпоративного образования без статуса юридического лица) при осуществлении налоговой квалификации соответствующих корпоративных отношений обусловлено тем, что экономическая структура собственности в описанных выше случаях не соответствует ее юридическому оформлению.

По мнению некоторых ученых прошлого, юридическое лицо является формой коллективного обладания имуществом или коллективным имуществом. Схожего мнения придерживаются и современные ученые, считающие юридическое лицо персонифицированным имуществом, специально предназначенным для гражданского оборота⁶.

Соответственно, если юридическое лицо не ведет активной предпринимательской деятельности, а используется для накопления денежных средств в офшорной юрисдикции, то оно может быть квалифицировано не как субъект правоотношения (налогоплательщик) и как его объект, т.е. имущественный комплекс. Соответственно прибыль как составная

⁶ См.: Чиркин В. Е. Юридическое лицо публичного права. М. : Норма, 2007. С. 49–50, 51.

часть имущественного комплекса подлежит налогообложению как при-быль лица, контролирующего данное имущество.

Еще одним механизмом идентификации обязанного субъекта в на-логовом обязательстве является консолидированная группа налогоп-лательщиков. Однако в отличие от рассмотренных выше случаев консо-лидированная группа налогоплательщиков создана исключительно для целей налогообложения и не участвует в гражданском обороте.

Это обусловлено тем, что налоговые отношения производны, как правило, от гражданско-правовых и тем самым заимствуют субъектный состав данных отношений. Характер данной связи не предполагает об-ратного влияния налогового права на субъектный состав права граждан-ского. Тем самым производное правовое регулирование не может менять исходный правовой режим, включая субъектный состав регулируемых отношений.

Однако это не означает, что налоговое право не может устанавливать особенности налогообложения отдельных участников гражданского обо-рота. Важнейшей экономической предпосылкой объединения юридичес-ких лиц в консолидированную группу налогоплательщиков является их принадлежность одному собственнику, что делает де-юре самостоятель-ных субъектов де-факто, если не единым, то хорошо скоординированным образованием.

Тем самым появление в налоговом праве консолидированной груп-пы налогоплательщиков представляет собой налоговую квалификацию гражданско-правовых структурно-хозяйственных связей.

Альтернативными проявлениями такой квалификации являются трансфертное ценообразование и консолидированная группа налого-плательщиков. Контроль за трансфертным ценообразованием является принудительной формой такой классификации, поскольку не зависит от воли самих организаций, а создание консолидированной группы налого-плательщиков – добровольной. В любом случае в основе такой квалифи-кации лежит принцип приоритета существа над формой, выражающий-ся в данной ситуации в признании приоритета отношений собственности над формальным обособлением имущества путем создания юридическо-го лица.

Поскольку в результате налоговой квалификации не создаются но-вые связи, а оцениваются существующие, то консолидированная группа налогоплательщиков не может считаться самостоятельным субъектом налогового обязательства, а представляет собой форму добровольного признания взаимозависимости формально самостоятельных юридичес-ких лиц.

Как представляется, все описанные в настоящей статье механизмы идентификации налогоплательщика являются разновидностями налого-вой квалификации гражданско-правовых связей и операций налогоп-лательщиков, ориентированных на установление действительного объема их налоговых обязательств.

**ОСОБЕННОСТИ ПОЛУЧЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРЕФЕРЕНЦИЙ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**PECULIARITIES OF TAX PREFERENCES OBTAINING PROCESS
IN THE RUSSIAN FEDERATION**

М. Прокошин

кандидат юридических наук, доцент кафедры правового регулирования
экономики и финансов

Ю. Горош

кандидат юридических наук

*Институт государственной службы и управления Российской академии
народного хозяйства и государственной службы
при Президенте Российской Федерации*

*В статье освещаются вопросы получения обоснованной налоговой
выгоды, необходимости проявления налогоплательщиком «должной
осмотрительности и осторожности» при выборе контрагента, в
целях снижения налоговых рисков и получения законных налого-
вых преференций, анализируется налоговое законодательство,
тенденции его развития, а также судебная практика в данной
сфере.*

*The article highlights the issues of obtaining justified tax benefit, the
necessity of providing “due diligence and caution” by taxpayer when
choosing a contractor, in order to reduce tax risks and obtain legal tax
preferences, analyzes tax laws, its changes and trends and the court
practice in this area.*

2016. Выпуск 6

148

Практика налогового правоприменения выработала непоименован-
ный в законодательстве феномен «проявление налогоплательщиком
должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента».
Применение данного правового феномена нацелено на получение нало-
гоплательщиком законных налоговых преференций, отсеивание недоб-
росовестных налогоплательщиков, формирование деловой культуры и
налоговой грамотности, а также выявление противоправных налоговых
схем, направленных на обогащение за счет бюджетных средств.

Итак, необходимо отметить, что существующий принцип свободы эконо-
мической деятельности включает в себя принцип свободы договора
(п. 1 ст. 1 ГК РФ, ст. 421 ГК РФ), принцип приобретения и осуществления
гражданских прав субъектами гражданского оборота своей волей и в сво-
ем интересе (п. 2 ст. 1 ГК РФ). Однако данные принципы ограничивают-
ся в налоговом правоприменении необходимостью соблюдения критерия
«должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента», с

целью получения субъектами предпринимательской деятельности обоснованной налоговой выгоды. Под налоговой выгодой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета¹.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что «налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом»². Следовательно, налогоплательщик должен при выборе контрагентов действовать с «должной осмотрительностью и осторожностью», иначе претендовать на получение налоговой выгоды он не сможет.

На настоящий момент российское законодательство не содержит легального определения термина «должная осмотрительность и осторожность». Однако практика выработала основные критерии данного правового феномена. В связи с этим можно дать следующее определение «должной осмотрительности и осторожности»: это максимальное совершение всех юридических и фактических действий по проверке своего будущего контрагента на предмет его добросовестности, с целью получения субъектами права обоснованной налоговой выгоды и избежания неблагоприятных налоговых последствий. Как правило, неблагоприятные налоговые последствия выражаются в отказе в возмещении НДС, отказе в вычетах по НДС, в учете расходов по налогу на прибыль, в доначислении налогов, взыскании штрафов и пени и т.п.

Также следует обратить внимание на тот факт, что депутатом Государственной Думы Андреем Макаровым внесен законопроект, закрепляющий основные критерии проявления налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента. Как указано в данном документе, «в случае установления в ходе налоговых проверок факта неисполнения контрагентом своих обязательств по сделке, налоговым органом может быть отказано налогоплательщику в признании расходов и в применении налоговых вычетов по сделке, заключенной с контрагентом, в отношении которого налогоплательщик с учетом условий ведения предпринимательской деятельности, оценки деловой репутации контрагента мог обладать информацией о невозможности исполнения им своих обязательств в силу отсутствия у контрагента необходимых условий для исполнения им обязательств по сделке, в том числе необходимых ресурсов (производственных мощностей, технологи-

¹ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г. № 53.

² Там же.

ческого оборудования, персонала) и (или) опыта в соответствующей сфере деятельности»³.

Необходимо отметить, что судебная практика в сфере проявления налогоплательщиком «должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента» далеко не однородна, в том числе в связи с тем, что данный критерий является оценочным и устанавливается исходя из фактических обстоятельств по делу. Например, следующие судебные прецеденты демонстрируют данный тезис.

1. В ходе подписания договоров и первичных документов налогоплательщик должен не только проверить правоспособность общества, но и убедиться в личности и соответствующих полномочиях лиц, подписывающих данные документы (постановление ФАС ВСО от 28 сентября 2010 г. № А33-399/2010).

2. Бюджет не может претерпевать неблагоприятные последствия вследствие не проявления налогоплательщиком должной осмотрительности при выборе контрагента (постановление ФАС ПО от 20 августа 2010 г. № А06-7590/2009).

3. Документы, представленные от имени общества, недостоверны, так как контрагент реальной деятельности не ведет, имеет все признаки фирмы-однодневки. Генеральный директор (он же учредитель) отрицал какое-либо свое участие в создании хозяйственного общества и в подписании финансово-хозяйственных документов от его имени. Суд указал, что при выборе контрагента необходимо проверить его деловую репутацию и платежеспособность, учесть риск неисполнения обязательств, наличие обеспечения их исполнения, а также проверить наличие у делового партнера необходимых ресурсов. Соответственно, обществу было отказано в учете расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, и в получении налоговых вычетов по НДС, так как оно не проявило должной осмотрительности при установлении хозяйственных связей (определение ВАС РФ от 19 апреля 2010 г. № ВАС-3940/10).

Однако, как отмечается в определении Конституционного Суда от 16 октября 2003 г. № 329-О, «налогоплательщик не несет ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет»⁴. Данное определение КС РФ корреспондирует п. 10 постановления Пленума ВАС от 12 октября 2006 г. № 53, т.е. даже если в ходе ведения хозяйственной деятельности налогоплательщик заключает сделки с недобросовестными контрагентами (в том числе с фирмами-однодневками), но при этом он проявил должную осмотрительность и осторожность при выборе делового партнера и «ему не должно было быть известно о нарушениях, допущенных

³ Проект федерального закона № 529775-6 «О внесении изменения в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

его контрагентом»⁵ (т.е. отсутствует умысел либо сговор между организациями), то в этом случае добросовестный налогоплательщик не должен нести ответственности и претерпевать неблагоприятные последствия за действия своих недобросовестных контрагентов, что и подтверждает сложившаяся арбитражная практика.

1. Суд признал позицию налогового органа о непрявлении налогоплательщиком должной осмотрительности неправомерной. Налогоплательщиком были представлены все необходимые документы, подтверждающие совершение хозяйственных операций: договор поставки, товарные накладные, счета-фактуры. Организация-контрагент зарегистрирована в ЕГРЮЛ в установленном законом порядке. Факты непредставления налоговой и бухгалтерской отчетности, неперечисления налогов в бюджет контрагентом не могут служить признаком недобросовестности налогоплательщика и подтверждать получение им необоснованной налоговой выгоды. Согласно определению КС РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О налогоплательщик не несет ответственности за действия (бездействие) третьих лиц по выполнению возложенных на них обязанностей (постановление ФАС ЦО от 17 октября 2012 г. по делу № А62-291/2012).

2. При условии если инспекцией будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности, знал о подложности представленных документов и о том, что контрагент является фирмой-однодневкой, в применении налогового вычета по НДС, а также в признании расходов по налогу на прибыль может быть отказано (постановление ВАС РФ от 25 мая 2010 г. № 15658/09).

3. Налогоплательщиком получены от контрагента учредительные и регистрационные документы, а также документы, подтверждающие полномочия генерального директора. Судом сделан вывод о том, что организацией проявлены должная осмотрительность и осторожность при ведении финансово-хозяйственной деятельности (постановление ФАС ВСО от 25 декабря 2008 г. № А33-2943/08-Ф02-6659/08, А33-2943/08-Ф02-6656/08).

4. Инспекцией не были представлены доказательства, свидетельствующие о непрявлении обществом должной осмотрительности по совершенным операциям. В ходе заключения договоров Общество истребовало у ИП необходимые документы, подтверждающие его правовой статус (определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 ноября 2009 г. № ВАС-14953/09).

5. Такие обстоятельства, как ненахождение контрагентов по их юридическим адресам, а также неуплата ими налогов, не могут служить достаточным основанием для признания налогоплательщика недобросовестным и не проявившим должной осмотрительности при выборе контрагента (определение ВАС РФ от 18 апреля 2008 г. № 5513/08).

⁵ Пункт 10 Постановления от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2006. № 12. С. 36.

Итак, с целью получения налоговых преференций, минимизации рисков ведения финансово-хозяйственной деятельности и соблюдения налогового законодательства субъектам предпринимательской деятельности необходимо проявлять должные осмотрительность и осторожность при установлении своих деловых связей. Минфин РФ и ФНС РФ отметили (письмо Минфина России от 29 ноября 2013 г. № 03-02-07/1/51753, 21 июля 2010 г. № 03-03-06/1/477, 10 апреля 2009 г. № 03-02-07/1-177, 13 декабря 2011 г. № 03-02-07/1-430, письмо ФНС РФ от 11 февраля 2010 г. № 3-7-07/84, письмо ФНС РФ от 23 января 2013 г. № АС-4-2/710@), что проявление должных осмотрительности и осторожности налогоплательщика может быть подтверждено мерами, принимаемыми им для проверки своего контрагента.

Данные меры исходя из существующей деловой практики, вышеуказанных писем органов исполнительной власти и сложившейся судебной практики могут включать в себя выполнение следующих действий.

1. Запрос документов у потенциального контрагента.

Запрос копии свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, свидетельства о государственной регистрации, доверенности на представителя; документов, подтверждающих полномочия руководителя, решение о назначении генерального директора, приказ о назначении главного бухгалтера, документ, удостоверяющий личность физического лица – генерального директора, представителя контрагента, а также информацию о том, привлекался ли руководитель контрагента к налоговой или административной ответственности; банковские реквизиты, информацию о фактическом адресе юридического лица, если он отличается от юридического адреса; справки об отсутствии задолженности по налогам, а кроме того, лицензии, приказы, сертификаты, свидетельства, информацию о наличии производственных и торговых площадей. Также представляется возможным запросить у своего контрагента бухгалтерскую отчетность. Однако необходимо обратить внимание на то, что существует возможность получения бухгалтерской отчетности в органах статистики, согласно приказу Росстата от 20 мая 2013 г. № 183 «Об утверждении Административного регламента предоставления Федеральной службой государственной статистики государственной услуги «Обеспечение заинтересованных пользователей данными бухгалтерской (финансовой) отчетности юридических лиц, осуществляющих свою деятельность на территории Российской Федерации»». Следовательно, в случае отказа контрагента от представления бухгалтерской отчетности возможно направление запроса на ее получение в органы статистики.

2. Проверка факта занесения сведений о контрагенте в Единый государственный реестр юридических лиц (запрос выписки из ЕГРЮЛ).

Данная выписка должна быть актуальной. Законодательством не установлен «срок действия» выписки, однако исходя из существующих обычаев делового оборота ее «срок» составляет не более одного месяца с момента выдачи налоговым органом. Этот документ подтверждает факт существования контрагента. Налогоплательщик, заключающий договор

с контрагентом, сведения о котором отсутствовали в ЕГРЮЛ, при ведении хозяйственной деятельности с таким деловым партнером получает необоснованную налоговую выгоду (определение ВАС РФ от 21 февраля 2011 г. № ВАС-17648/10).

В то же время необходимо помнить тот факт, что «наличие выписки из ЕГРЮЛ в отношении какого-либо контрагента подтверждает только факт его государственной регистрации в установленном порядке и не может автоматически являться достаточным или единственным подтверждением должной осмотрительности и осторожности налогоплательщика при выборе контрагента»⁶.

3. Использование официальных источников информации, характеризующих деятельность контрагента, а также запросы налогоплательщика в налоговые органы.

Например, официальный сайт ФНС РФ – www.nalog.ru, сервис «Проверь себя и контрагента», который предоставляет информацию о фирмах-однодневках, а также организациях, в состав исполнительных органов которых входят дисквалифицированные лица. Посредством данного сервиса также можно узнать о регистрации любой компании без направления запроса на выписку из ЕГРЮЛ (однако все же рекомендуется делать вышеупомянутый запрос на выписку, так как информация, предоставляемая налоговыми органами по запросу налогоплательщика, носит, как правило, более развернутый характер). Представление информации осуществляется на основании постановления Правительства РФ от 19 июня 2002 г. № 438 «О Едином государственном реестре юридических лиц», постановления Правительства РФ от 26 февраля 2004 г. № 110 «О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», а также Административного регламента ФНС РФ по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию налогоплательщиков, утвержденного приказом Минфина РФ от 2 июля 2012 г. № 99н.

Кроме того, в своих приказах и письмах (приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@, письмо ФНС от 17 октября 2012 г. № АС-4-2/17710, письмо ФНС от 11 февраля 2010 г. № З-7-07/84) Федеральная налоговая служба Российской Федерации настоятельно рекомендует всем налогоплательщикам проверять своего контрагента по общедоступным критериям самостоятельной оценки рисков, разработанных налоговой службой, и прежде всего по критерию «ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском». Информация по этому критерию размещена на официальном сайте ФНС РФ. Рекомендуется установить наличие производственных и (или) торговых площадей контрагента, документально подтвердить полномочия руково-

⁶ О рассмотрении обращения по вопросу разъяснения принятия мер должной осмотрительности при выборе контрагента : письмо Федеральной налоговой службы от 16 марта 2015 г. № ЕД-4-2/4124. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

дителя, представителя контрагента, оценить возможность реального выполнения контрагентом условий договора, при этом учитывая время, необходимое на доставку или производство товара, выполнение работ или оказание услуг и т.п. Как указывает ФНС РФ, выбор неблагонадежного партнера является естественным риском, возникающим в ходе ведения предпринимательской деятельности, за который налоговые органы не несут ответственности в случае наступления для налогоплательщика неблагоприятных налоговых последствий⁷.

Также необходимо отметить, что в связи с появлением постановления Пленума ВАС от 30 июля 2013 г. № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица» появилась возможность взыскания убытков, понесенных юридическим лицом в результате привлечения его к налоговой ответственности, обусловленной недобросовестными действиями генерального директора. Например, в постановлении указано, что в случаях недобросовестного и неразумного осуществления им своих обязанностей по выбору и контролю контрагентов по гражданско-правовым договорам директор отвечает перед юридическим лицом за причиненные в результате этого убытки, недобросовестность его действий считается доказанной при заключении им договора с фирмой-однодневкой⁸. В настоящее время стала формироваться судебная практика по применению данной правовой позиции. Вот некоторые примеры.

1. Суд в своем решении указал, что в ходе проведения выездной налоговой проверки был установлен факт неоявления генеральным директором должной осмотрительности, ввиду того что сделка была заключена им с фирмой-однодневкой. Общество обратилось в суд с иском о взыскании с бывшего генерального директора убытков. Суд удовлетворил иск общества, так как генеральный директор при заключении договора не проверил деловую репутацию контрагента и тем самым не выполнил требуемого уровня разумной заботливости при выборе делового партнера, заключив договор с заведомо неспособным исполнить обязательство лицом (решение Арбитражного суда города Москвы от 25 сентября 2013 г. по делу № А40-56721/13).

2. Единоличный исполнительный орган вправе привлекать третьих лиц и предоставлять им полномочия действовать от имени общества. Директор выдал лицу, которое никак не было связано с обществом, доверенность с объемом полномочий, фактически равным своим. Подобные действия не могут быть признаны разумными, т.е. соответствующими обычной деловой практике. Директор не смог пояснить, какие деловые цели он преследовал, принимая такое решение. Такие действия нарушают права и законные интересы акционеров общества (определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 25 октября 2013 г. № ВАС-9324/13).

⁷ Письмо Федеральной налоговой службы от 23 января 2013 г. № АС-4-2/710@.

⁸ Пункты 2, 5 постановления Пленума ВАС от 30 июля 2013 г. № 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица». Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Можно сказать, что складывающаяся судебная практика стимулирует исполнительные органы управления обществом проявлять необходимый уровень должной осмотрительности и осторожности в ходе ведения финансово-хозяйственной деятельности. В то же время представляется необходимым в целях единообразного толкования и применения норм права закрепить в НК РФ перечень информации, которая может предоставляться налоговым органом налогоплательщику в целях проявления им должной осмотрительности и осторожности в ходе ведения им финансово-хозяйственной деятельности.

Необходимо отметить, что свои особенности, в частности, имеет проверка правоспособности иностранных партнеров.

Для осуществления данной проверки следует обращаться к их личным законам, т.е. законам страны места их учреждения (ст. 1202 ГК РФ). Как правило, для проявления должной осмотрительности требуется такой же комплект документов, как и от российских контрагентов (выписка из торгового реестра, свидетельство о государственной регистрации и т.п.). Однако данные документы должны быть легализованы либо апостилированы в установленном международным и национальным законодательством порядке, за исключениями, установленными международными договорами Российской Федерации (Конвенция, отменяющая требование легализации иностранных официальных документов от 5 октября 1961 г., Федеральный закон от 5 июля 2010 г. № 154-ФЗ «Консульский устав Российской Федерации», приказ Минюста РФ от 3 июля 2012 г. № 130, Основы законодательства Российской Федерации о нотариате от 11 февраля 1993 г. № 4462-1). Кроме того, в соответствии с приказом Минфина России от 30 сентября 2010 г. № 117н иностранная организация, осуществляющая деятельность на территории Российской Федерации через обособленное подразделение (филиал, представительство), подлежит постановке на учет в налоговом органе по месту осуществления этой деятельности. В соответствующих случаях представляется необходимым запросить у иностранного контрагента свидетельство о постановке на налоговый учет в Российской Федерации. В случае отказа в предоставлении копии данного документа возможно оформление письменного запроса о предоставлении сведений в налоговый орган. Также целесообразно запросить у контрагента документы, подтверждающие аккредитацию представительств иностранных компаний и филиалов иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации (свидетельство о внесении в реестр). Сводный государственный реестр аккредитованных представительств иностранных компаний и государственный реестр филиалов иностранных юридических лиц, аккредитованных на территории Российской Федерации, ведет Государственная регистрационная палата при Министерстве юстиции Российской Федерации. В зависимости от отраслевой принадлежности представительств (филиалов) иностранных компаний их аккредитацию могут осуществлять иные органы. Кроме того, в некоторых случаях требуется представление дополнительных документов, например, в случаях подтверждения налогового резидентства

в целях применения двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения необходимо представление сертификата, подтверждающего постоянное местонахождение в государстве, с которым Российская Федерация имеет данное соглашение, документ должен пройти процедуру легализации или апостилирования. Сертификат необходимо перевести на русский язык, заверить верность перевода у нотариуса и предоставить его налоговому агенту (ст. 312 НК РФ, ст. 81 Основ законодательства Российской Федерации о нотариате). Причем свидетельство о регистрации иностранной организации не заменяет сертификат о постоянном местонахождении (постановление ВАС РФ от 20 сентября 2011 г. № 5317/11).

При применении положений международных договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения налоговый агент помимо подтверждения постоянного местонахождения иностранной организации – получателя дохода теперь имеет право запросить у иностранной организации подтверждение того, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода⁹. На настоящее время не установлено, в какой форме должно представляться и какую информацию содержать подтверждение о наличии у иностранной компании-получателя фактического права на получение соответствующего дохода. Также в НК РФ введено понятие «фактический получатель дохода» и установлены основания, когда иностранное лицо не будет признаваться имеющим фактическое право на доходы и, как следствие, получение отказа данным лицом в налоговых преференциях, установленных международными договорами Российской Федерации по вопросам налогообложения¹⁰.

Изменения в данной сфере связаны с противодействием транзитным схемам, с применением кондуитных компаний, используемым только в целях получения налоговых преференций, посредством незаконного применения соглашений об избежании двойного налогообложения.

В заключение необходимо отметить, что российское законодательство о налогах и сборах динамично развивается, заимствуя передовой зарубежный опыт и накопленную судебную практику.

⁹ Пункт 1 ст. 312 НК РФ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

¹⁰ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций) от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

THE LATEST CONCEPTS OF FIGHT AGAINST TAX
IRREGULARITIES IN POLAND

НОВЕЙШИЕ КОНЦЕПЦИИ БОРЬБЫ С НАЛОГОВЫМИ
НАРУШЕНИЯМИ В ПОЛЬШЕ

P. Stolarski

The article deals with the issue of the tax liabilities of the fiscal administration in the tax control area.

В статье рассматриваются проблемы реализации налоговых обязанностей в сфере контроля органов налоговой администрации в контексте борьбы с налоговыми нарушениями в Польше.

The year 2015 seems to be another year in Poland which can be of particular importance for the future of the tax collection and its control system in Poland, which is connected with the recently heated up discussion over the decreasing tax incomes of the Poland's state budget and over the lower effectiveness of the fiscal administration as regards the contributions collection.

Interestingly, this discussion is accompanied, paradoxically, by numerous calls indicating greater and greater effectiveness of the fiscal administration bodies, as regards the tax liabilities realization control. In this area greater and greater effectiveness of the fiscal control bodies is indicated in terms of losses of tax revenue detection.

According to the official data, taking into account the comparable number of fiscal controls at the level of about 10.1 thousand, the officials detected the tax losses in the following amounts: in 2012 – PLN 3.8 billion, in 2013 – already PLN 6.4 billion, in 2014 – as high amount as PLN 10.6 billion. Moreover, in 2014 a significantly higher average arrangements amount has been noted, as per single control, which increased from PLN 911 thousand to over PLN 1.6 million, as compared to the previous year, which means over 81%¹. In accordance with the data from the Ministry of Finance, the specific changes have also occurred as regards the activities of the fiscal bodies control activities with respect to the refund of tax on goods and services². In 2014 tax offices conducted 22 thousand controls of VAT returns, i.e. significantly less than in 2013, when there were as many as 34 thousand. At the same time in 2014 during the control, many more irregularities were identified and as a result the amount of the identified tax losses has increased as compared to the previous year by nearly 100 %, from PLN 484 million to PLN 901.6 million³.

¹ A. Pokojaska, Kontrole skarbowe są coraz bardziej skuteczne, “Dziennik Gazeta Prawna” 2015, No. 85, p. B2.

² Hereinafter referred to as: VAT.

³ E. Zalewski, Mniej kontroli VAT, lepsze efekty, “Dziennik Gazeta Prawna” 2015, No. 89, p. B1.

It should be noted however that, although the data presented above is correct, its interpretation without detailed knowledge in the field of type of controls conducted lately by the tax authorities and irregularities detected by such authorities may lead to the material distortion of the actual picture of the taxes collection process and of the control system of tax liabilities realization in Poland.

It turns out that the majority of the control activities of the tax control authorities within the recent years, and in particular in 2014, which was also continued in 2015, concerned the phenomenon currently distributing in the country, regarding issuing and using the so called 'empty invoices', i.e. the invoices documenting fictitious economic events.

Official data indicate the detection by the tax control authorities in 2014 of 207 thousand empty invoices for the total amount of PLN 34 billion, which means the increase in that regard as compared to 2013 by respectively 25 % and 70 %. The intensified activities of the indicated authorities involved, in particular, the following industries: fuel, construction, metallurgical and electronics. The participation of the control activities in the scope described in the whole of undertaken controls has also recently increased as compared to the activities of the tax authorities.

However, the issuing of empty invoices is connected with two areas of the tax frauds. On the one hand, it is connected with the indicated invoices trade and their usage by entities running actual business activity in order to illicitly decrease the tax base and tax liabilities. On the other hand, empty invoices are used by the fictitious economic entities participating in the 'carousel' frauds aiming at VAT swindling. Whereas the detection of the said phenomenon in the first area is actually connected with the detection of particular tax losses, its identification in the second area indicated above and, thereby, prevention of the VAT return swindle is not actually connected with detection of any financial damage to the state budget. Unfortunately, it is also assumed here that the tax authorities have detected the tax loss, which in this case equals; to make it simpler, to the tax, the swindle of which would have happened due to a particular procedure, save for the prevention activities of the tax control activities.

The state of affairs described above explains the parallel functioning of more and more positive markers of effectiveness and efficiency of tax authorities, with respect to tax liabilities realization control and decreasing tax revenues of the state budget. The present results of the positive tax and fiscal controls substantially prevent future tax losses, rather than detect tax losses, the costs of which have already been borne by the State Treasury. Although they should be given a most positive assessment, they do not contribute in this way to recover any particular amounts caused by unpaid taxes. Therefore, the increasing effectiveness and efficiency of the tax control authorities in that regard does not change the tax collection weakening

condition, including their recovery in due amounts⁴. The report of the International Monetary Fund concerning the subject matter, which is the element of aid to the Polish Ministry of Finance in the preparation of the Polish fiscal administration modernisation strategy, leaves no doubts. The efficiency of tax collection decreased from the level of 16% GDP until 2013 to the level of 13.1%. This decrease concerns VAT revenues mentioned above as well, but also the corporate income tax, whose revenues are currently lower by as much as 33% as compared to the revenues in this respect in 2008⁵.

Taking all the above into account, the considerations concerning the means of increasing the actual effectiveness of the Polish tax liabilities realization control translating into efficiency of the tax collection process and, at the same time, the increase of state budget revenues in this regard, still remain valid.

On the basis of the public debate conducted with respect to the described subject matter, a few more significant concepts of various characters can be identified. What can be noted is the concepts concerning the improvement of the tax liabilities realization control itself through the modernisation of the present control tools available to the fiscal administration authorities with respect to the control procedures. What can also be identified is more advanced and broader visions of the reconstruction or a system of economic transactions realization in a defined scope and documentary dimension. Whereas they are to make the control with respect to tax liabilities realization more efficient, together with the ideas of the tax settlements system reconstruction connected with particular taxes, not to make the settlements more efficient but to directly lead to particular financial effects for the state budget as regards such settlements without any need of their strict control within the procedural scope.

The first group of solutions includes, without doubt, the governmental proposal of the solution to a problem, faced by the tax control authorities during the tax control, as regards the availability of information covered by banking secrecy. It mostly concerns the issue of access to the history of personal and economic accounts of tax payers, which constitute the fundamental tool of financial operations conducted by them. Records of such operations, registered in the said history usually constitute the most effective record of the economic transactions conducted by tax payers, which generate particular tax liabilities. It is hardly surprising then, that the access to the indicated information during the control constitutes a very important tool of verification of actual data connected with the tax liabilities realization⁶. The

⁴ The described state of affairs is undoubtedly influenced by particular weaknesses of the control procedures, making it difficult or impossible to efficiently verify the tax and legal actual status.

⁵ *M. Szulc*, *MFW*: polski fiskus wymaga reformy, "Dziennik Gazeta Prawna" 2015, No. 90, p. B2/

⁶ See *P. Stolarski*, *Przeszkody w dostępie do informacji bankowej*, "Prawo i Podatki" 2013, No. 93, p. 2.

problem is that the provisions of the act of 29 August 1997 Tax Ordinance⁷ limit the possibilities of the tax authorities in this matter, among others, to information concerning possessed bank accounts or savings accounts, the number of such accounts, as well as their turnovers and balances. It means that, as a rule, tax authorities may receive from the banks only information presenting the amounts of credits and debits on the particular tax payer's bank account and its balances. However, they can neither present the data of entities from which the registered incoming transfers originate, or in favour of which the outgoing transfers are ordered, nor the titles of such transfers. Thereby the tax authorities are deprived of the possibility of detailed definition of particular financial operations character, which, in the absence of cooperation on the part of a tax payer makes the assessment of such transactions, from the tax-law perspective, impossible. The fiscal control authorities have much broader powers in the area in question. The provisions of the Act of 28 September 1991 on the fiscal inspection⁸ allow for the possibility of obtaining information concerning not only turnovers and bank accounts balances, but also about incoming transfers and debits together with their titles as well as senders and receivers data. An attempt at strengthening efficiency of control performed by the tax authorities is to involve the usage of much broader competencies of the fiscal control authorities in the discussed matter without increasing the tax authorities' competencies. Therefore, it is proposed to introduce a new procedure, making it possible to take over of the proceeding conducted by the tax authorities, if the latter does not receive information constituting the bank secrecy which is indispensable for explaining the circumstances of the inspected case. At the present moment, there is no data concerning the details connected with a new procedure, which relate for example to the status of evidence-gathering acts, which are on-going at the moment the proceeding is transferred between authorities. Experts are afraid that the indicated change is going to deepen the competence chaos in the fiscal administration, which is already present at the level of duality of tax authorities control powers and fiscal control authorities⁹.

In order to perform the aforementioned control more efficiently, in the context of financial operations performed by tax payers by means of their bank accounts, there has also recently appeared a proposal of a change in the provisions of Act of 2 July 2004 on freedom of economic activity¹⁰, which regulate the obligation of realization and accepting payments connected with running business activity in a specified amount by means of an entrepreneur's bank account. Currently this obligation relates to transactions, the value of which exceeds EUR 15,000.00. According to the proposal of the Min-

⁷ Unified text, Journal of Laws of 2015 pos. 613 as amended, see Art. 182 § 1 point 1.

⁸ Unified text, Journal of Laws of 2015 pos. 553 as amended, see Art. 33 Para. 1 point 1 and Art. 33a Para. 1.

⁹ *Ł. Zalewski*, Przed fiskusem nie ma żadnych tajemnic. Także bankowych, "Dziennik Gazeta Prawna" 2015, No. 101, p. B2.

¹⁰ Unified text, Journal of laws of 2013 pos. 672 as amended.

istry of Finance and the banking sector, the indicated threshold would be decreased to the level of EUR 3,000.00. The decreased threshold of cashless payments would allow limiting the phenomenon of avoiding taxation through covering a wider economic transaction scope by the official financial instruments available in the banking sector area. In order to justify the proposed changes the Ministry of Finance representatives refer to the report of professor Schneider "The Shadow Economy in Europe 2013," pursuant to which the increase of electronic payments by about 10 % annually during the period of 4 years could limit the shadow economy area in Poland from the currently estimated 25 % GDP¹¹ to the level of 5 %¹².

In the above discussed group of proposed changes, an amendment to the Tax Ordinance act, which is to enter into force from 1 July 2016, should be indicated. It is about broadening the tax authorities' competences with respect to requests concerning making the accounting books and documents available to them in an electronic version and covering with it also the tax proceedings or the cross-check, apart from the tax control¹³. The proposed changes are to additionally cover the implementation of a uniform control file, which is the uniform manner of electronic transfer of data in the format compatible with the information system of the fiscal apparatus. Currently the tax authorities can use the indicated tool exclusively on the grounds of tax control, whereas the control activities are conducted also with respect to assessment proceedings and cross-checks being the integral element of such proceedings, as well as the integral element of the tax controls themselves. Accounting documents are the fundamental subject of the fiscal authorities' activities as regards verifying the correctness of the process of realization of tax liabilities by the tax payers. Beyond reasonable doubt, involvement of the accounting documentation submitted in the electronic form within the logical structure provided for by the provisions of law, makes it easier and accelerates the course of the control itself as well as increases the efficiency and effectiveness of the undertaken activities. It is connected with the possibility of using IT tools for the verification process. Such tools are already available for the fiscal administration authorities, and interfaced with the electronic data bases administered by such authorities. The broadened area of applicability of the indicated instrument is to lead to an improvement of speed and efficiency of authorities' activities with respect to tax collection.

On the grounds of the second group mentioned above, concerning the proposed solutions for increasing the taxes collection efficiency, connected with the concepts of economic transactions performance reconstruction within the defined scope and documentary dimension, it seems that the concept of the central invoices registry concept thrusts itself into the foreground. Such concept has already been applied in some of the countries, including European

¹¹ Gross Domestic Product.

¹² P. Słowik, Banki walczą o przelewy, "Dziennik Gazeta Prawna" 2015, nr 90, s. B1.

¹³ M. Ignasiak, Postępowanie podatkowe i kontrola krzyżowa z elektronicznymi dokumentami, "Dziennik Gazeta Prawna" 2015, nr 178, s. C2.

countries, such as Portugal, where a similar instrument contributed in 2013 to increase the tax revenues by 13 %. The indicated concept is connected with the shift of the data verification as regards tax settlements of the obliged entities from the secondary data area to the primary data surface, that is selected information concerning invoices referring to particular transactions covered by the so called central invoices register. In such a way, the time between suspicious transaction conclusion and its identification by the fiscal administration could be radically shortened. It is also pointed out that the reporting hardship for entrepreneurs could be limited, while the data submitted to the fiscal administration authorities would be at the same time content saturated. Moreover, it would be possible to automatically create registers and VAT returns by the tax payers and reduce the costs of their functioning¹⁴. Making the accounting data of the tax payers transparent to a certain extent for the fiscal authorities is to create real opportunities for system blocking or significantly interrupting many tax offences as regards VAT which cause great state budget losses.

The third type of solutions proposed in the analyzed scope is to introduce in the VAT area the mechanism of such tax payment, defined as the split payment, involving realization of payments of due tax, which is included in the goods or services price, already at the stage of economic transactions realization through the payment of net amount to the contractors and transferring the value of due tax separately to tax accounts specifically prepared for that purpose, supervised by the tax authorities, which would have permanent access to them and could monitor, or even block payments. In the system presented above, the mutual settlement of VAT between tax payers and tax authorities would be done on the basis of submitted tax returns as well as on the basis of the current tax accounts balances¹⁵. The proposed solution would completely reverse situation connected with the process of VAT settlement and payment. Through the faster withdrawal of tax cash from economic circulation, it is tax administration that possesses cash and decides about the scope of return to the tax payer, at the stage of such tax final settlement. Currently the tax payers possess cash at this stage, and in case of their pathological behaviour on the grounds of tax liabilities realization, fiscal administration has not only to expose indicated behaviours, but also to undertake activities aiming at recovering money due to the state budget.

Summarizing the abovementioned considerations about the latest concepts concerning the sealing of the tax collection process as regards control of tax liabilities realization in Poland, it has to be noted that some of them raise certain doubts. An example can be the procedure of taking over the proceedings by the fiscal control authorities in order to use their broader powers as regards access to information covered by banking secrecy. It is

¹⁴ *Ł. Leja*, Centralny rejestr faktur – najlepszy sposób na zasilenie budżetu, “Dziennik Gazeta Prawna” 2015, No. 138, p. C2.

¹⁵ *A. Pokojaska*, Fiskus na wojnie z oszustami, “Dziennik Gazeta Prawna” 2015, No. 173, p. B1, or *M. Szulc*, Obowiązkowy split payment to nawet 20 mld więcej w budżecie, “Dziennik Gazeta Prawna” 2015 No. 220, p. B2.

already not about the doubts of experts as regards procedural particulars connected with such a solution. The fundamental uncertainty is connected with the justification of making the controlling or dimension procedure more complex in the name of further consistent maintenance of dualism of controlling activities of two divisions of fiscal administration in Poland. It is hard to understand further maintenance of the control powers of the tax authorities while equipping them with much weaker instruments as compared to the tools possessed by the fiscal control authorities. The power of tax authorities to access information covered by banking secrecy in a shape which practically makes the indicated instrument not usable for tax and legal factual status verification is not justified.

It is difficult to avoid the impression that in this case a complex solution is postulated to cure the situation which is pathological at the foundation. It seems that more appropriate would be to eliminate the said pathology through equipping tax authorities with powers equal to the powers of fiscal control authorities, or to entrust control activities exclusively to the fiscal control authorities, possessing broader powers with respect to the discussed scope.

Some of the presented solutions seem to supplement each other. The idea of the central invoices register should be assessed very positively, where such a register through increasing permanent access of fiscal administration to the economic transactions concluded between entrepreneurs would, undoubtedly, speed up and automate the verification process of their tax settlements and would make it possible to place the controlling activities of the fiscal administration more accurately. The scope of the indicated register and its capacity would, at the same time, indicate the range of application of another instrument, which is the power of authorities to request submitting tax books and accounting documents in an electronic form as a uniform control file. Such an instrument would be certainly used within the scope of accounting documents not covered by the aforementioned central invoices register.

It is hard to specifically refer to the idea based on the split payment mechanism. Although the idea of the proposed solution itself seems to be correct and, at first sight, can significantly be directly translated into increase of VAT revenue, leading to fast exclusion of cash, equal to public and legal liability from business operations, limiting the risk of their loss during the further stages of such operations, there are still many doubts as to the functioning of such system on the grounds of a number of complex constructions in accordance with the provisions regulating VAT. There occur justifiable concerns, whether the transfer of such mechanism into the complex VAT system would not result in too much complexity of the mechanism itself, and at the same time, of costs of its implementation and functioning.

As regards all the aforementioned concepts, it is still valid to state that the future will show which of the said solutions will be practically applied in Poland, what their final shape will be and in what way their functioning will actually increase tax revenue for the state budget.

НАЛОГОВЫЙ МОНИТОРИНГ КАК НОВЫЙ СПОСОБ БОРЬБЫ С УКЛОНЕНИЕМ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

TAX MONITORING AS A NEW WAY TO DEAL WITH TAX EVASION

В. Назаров

кандидат технических наук, доцент кафедры административного
и финансового права

Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова

В статье рассматривается налоговый мониторинг как перспективное средство борьбы с уклонением от уплаты налогов.

The article deals with the tax monitoring as a perspective way against tax evasion.

С 1 января 2015 г. вступили в силу внесенные Федеральным законом от 4 ноября 2014 г. № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»¹ изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ)². Указанным законом в НК РФ включены положения о новой форме налогового контроля – налоговом мониторинге. Данные законодательные нормы открывают новую страницу взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, в конечном итоге изменяя в определенной степени правовое положение основных участников налоговых отношений. Таким образом, в законодательстве о налогах и сборах появился, может быть еще и неполноценный, но реальный институт текущего налогового контроля, т.е. контроля за соблюдением налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах внутри налогового периода.

Неналоговыми факторами, повлиявшими на появление налогового мониторинга, являются результатом, с одной стороны, процесс глобализации мировой экономики, а с другой – развитие информационных технологий.

Мониторинг как новая форма налогового контроля стал реальностью в 2005 г., когда сначала в Нидерландах, а через несколько месяцев в Ирландии начали применять налоговый мониторинг, который в первоначальном варианте получил название «горизонтальный мониторинг».

Отметим, что, кроме названных стран и России, в настоящее время процедуры, аналогичные налоговому мониторингу, нашли свое применение в США, Австралии и ряде других стран.

¹ Собр. законодательства Рос. Федерации. 2014. № 254.

² Актуальную редакцию НК РФ см., например, в справ.-правовой системе «КонсультантПлюс» или информ.-правовой системе «Гарант», поскольку официальные издания (Рос. газета, Собр. законодательства Рос. Федерации, www.pravo.gov.ru) недействующие редакции законов после внесения в них изменения не публикуют.

В России в порядке эксперимента налоговый мониторинг был введен в 2012 г. С декабря 2012 г. налоговый мониторинг проводился в нескольких организациях: ОАО «ИнтерРАО ЕЭС», ОАО «РусГидро», ОАО «МТС» и Е&У³. В марте 2013 г. к ним присоединилось ОАО «Северсталь»⁴.

На основании полученного опыта был подготовлен проект закона, который был принят и вступил в силу с 1 января 2015 г.

В связи с тем, что налоговый мониторинг стал правовой реальностью и как и иные правоотношения по налоговому контролю самым непосредственным образом затрагивает вопрос о пределах юрисдикции государства в такой «чувствительной» сфере, как налоги, то возникает необходимость тщательного анализа тех правовых норм, которые дополняют существующий порядок налогового контроля.

Для определения места и роли норм о налоговом мониторинге в системе законодательства о налогах и сборах прежде всего проанализируем термин «мониторинг».

По своему лексическому содержанию слово «мониторинг», который русский язык заимствовал из английского языка (monitoring), имеет несколько значений, что отражается в его использовании в различных областях человеческой деятельности: технике, праве, медицине. Непосредственно в праве, в частности в российском законодательстве, термин «мониторинг» используется в различных отраслях права. При этом необходимо отметить, что в каждой из отраслей он наполнен собственным правовым содержанием.

Так, например, термин «мониторинг» используется в законодательстве о государственных закупках⁵. Статья 97 указанного Закона закрепляет понятие «мониторинг закупок», под которым понимается система наблюдений в сфере закупок, осуществляемых на постоянной основе посредством сбора, обобщения, систематизации и оценки информации об осуществлении закупок, в том числе реализации планов закупок и планов-графиков. Как следует из п. 5 и 6 ст. 97 данного Закона, результатом мониторинга является аналитический отчет, в котором дается оценка эффективности обеспечения государственных и муниципальных нужд, а также определяются меры по совершенствованию законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов о контрактной системе в сфере закупок, что указывает скорее на информационную, чем на контрольную, функцию мониторинга закупок.

³ *Пепеляев С., Зарилов В.* Рейтинг налоговых событий 2012 : взгляд практиков // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2013. № 4. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁴ *Курбатов Т. Ю.* К вопросу о налоговом мониторинге // Финансовое право. 2015. № 3. С. 42–45. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵ О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд : федер. закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Еще раньше термин «мониторинг» нашел свое применение в земельном законодательстве⁶.

Согласно ст. 67 Земельного кодекса РФ «Государственный мониторинг земель является частью государственного экологического мониторинга (государственного мониторинга окружающей среды) и представляет собой систему наблюдений, оценки и прогнозирования, направленных на получение достоверной информации о состоянии земель, об их количественных и качественных характеристиках, их использовании и о состоянии плодородия почв».

В качестве задач государственного мониторинга земель, в частности, указывается, что он должен обеспечивать не только государственные органы информацией о состоянии земель, но и юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, граждан.

В рамках мониторинга состояния земель, который является одним из двух, предусмотренных Земельным кодексом РФ, видов государственного мониторинга земель, осуществляются наблюдение за изменением количественных и качественных характеристик земель, в том числе с учетом данных результатов наблюдений за состоянием почв, их загрязнением, захламлением, деградацией, нарушением земель, оценка и прогнозирование изменений состояния земель.

Результаты государственного мониторинга земель систематизируются и хранятся в государственном фонде данных государственного экологического мониторинга (государственного мониторинга окружающей среды).

Необходимо особо отметить, что информация о результатах государственного мониторинга земель является общедоступной.

Кроме того, законодатель передал право устанавливать порядок осуществления государственного мониторинга земель на подзаконный уровень, уполномочив устанавливать такой порядок даже не Правительство Российской Федерации, а федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный Правительством Российской Федерации. Сразу следует отметить, что такой отсылочный характер регулирования вряд ли допустим в налоговых отношениях.

Обращает на себя внимание тот факт, что как в первом, так и во втором случае правовые нормы о мониторинге структурно отделены от норм, регулирующих контрольные процедуры⁷. В данном случае это представляется вполне оправданным, так как в обоих случаях процедуры мониторинга несут информационную функцию.

Анализ норм, регулирующих мониторинг в земельном праве и в сфере государственных закупок, позволяет сделать два важных вывода.

⁶ См. первоначальный текст Земельного кодекса РФ : собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. № 44. Ст. 4147.

⁷ Представляется, что разграничение мониторинга и контроля отвечает потребностям правового регулирования и разделено средствами юридической техники обоснованно, так как правовые последствия мониторинга и контроля принципиально различны.

Во-первых, земельное законодательство и законодательство о государственных закупках рассматривают мониторинг исключительно как способ получения информации.

Во-вторых, уже имеющиеся в действующем законодательстве подходы к регулированию мониторинга не могут применяться для формирования правовой концепции применительно к налоговому мониторингу.

Рассмотрим теперь действующее законодательство, устанавливающее правовую базу регулирования «налогового мониторинга»⁸.

Нормы о налоговом мониторинге формируют новый раздел НК РФ, который включает в себя две главы, содержащие шесть статей.

Как видно из текста НК РФ, эти нормы, так же как и в двух рассмотренных выше случаях, вынесены за пределы структурных частей законодательных актов, в которых содержатся нормы о контрольных процедурах, т.е. применительно к законодательству о налогах и сборах, не включены в главу 14 НК РФ «Налоговый контроль», специально посвященную регулированию контрольных налоговых процедур. Но с другой стороны, непосредственно из названия нового раздела НК РФ следует, что законодатель определяет налоговый мониторинг как форму налогового контроля.

В соответствии с п. 1 ст. 105.26 НК РФ предметом налогового мониторинга являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с НК РФ возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) – организацию.

Исходя из положений п. 1.1 ст. 88, а также п. 5.1 ст. 89 НК РФ, получивших в связи с введением налогового мониторинга новую редакцию, за период, за который проводится налоговый мониторинг, налоговый орган не вправе проводить камеральные и выездные налоговые проверки, за исключением случаев, предусмотренных подп. 3 п. 1.1 ст. 88 НК РФ и подп. 4 п. 5.1 ст. 89 НК РФ.

Но исключение налоговых проверок не является абсолютным, в частности к исключениям при проведении камеральной проверки относятся:

1) представление налоговой декларации (расчета) позднее 1 июля года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг;

2) представление налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, или налоговой декларации по акцизам, в которой заявлена сумма акциза к возмещению;

⁸ Кроме рассмотренного в настоящей статье понимания налогового мониторинга как урегулированной НК РФ процедуры, в налоговой практике встречается другое использование термина «мониторинг» – «чековый мониторинг». Чековый мониторинг – это способ получения налоговым органом информации («подозрительных чеков») в сфере контроля за соблюдением законодательства об использовании контрольно-кассовой техники путем установления ящиков, в которые граждане могли бы положить «подозрительные», с их точки зрения, кассовые чеки. См.: URL: <http://www.nalog.ru/rn77/news/archive/3847634/>

3) представление уточненной налоговой декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом);

4) досрочное прекращение налогового мониторинга.

Исключительными случаями проведения выездных налоговых проверок при осуществлении налогового мониторинга являются:

1) проведение выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговый мониторинг;

2) досрочное прекращение налогового мониторинга;

3) невыполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа.

В случае проведения выездной налоговой проверки по указанному основанию предметом выездной налоговой проверки являются правильность исчисления и своевременность уплаты налогов в соответствии с мотивированным мнением;

4) представление налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (расчета) за период проведения налогового мониторинга, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом).

Проведение налогового контроля в форме налогового мониторинга носит добровольный характер. Так, согласно п. 3 ст. 105.26 НК РФ организация вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга при одновременном соблюдении следующих условий:

а) совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, без учета налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 300 млн руб.;

б) суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 млрд руб.;

в) совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 млрд руб.

Согласно п. 1 ст. 105.27 НК РФ в случае, если организация соответствует вышеуказанным требованиям, она вправе не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг, представить заявление о проведении налогового мониторинга (да-

лее – заявление) по форме, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, по месту своего нахождения.

Организация, в соответствии со ст. 83 НК РФ отнесенная к категории крупнейших налогоплательщиков, представляет заявление о проведении налогового мониторинга в налоговый орган по месту ее учета в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Налоговый мониторинг проводится налоговым органом на основании соответствующего решения, которое, в свою очередь, принимается по результатам рассмотрения заявления и представленных вместе с ним документов, информации (п. 2 ст. 105.26, п. 4 ст. 105.27 НК РФ).

Пункт 2 ст. 105.27 НК РФ содержит перечень документов (информации), представляемых вместе с заявлением. К ним относятся:

1) регламент информационного взаимодействия по форме, утверждаемой федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;

2) информация об организациях, о физических лицах, которые прямо и (или) косвенно участвуют в организации, представляющей заявление о проведении налогового мониторинга, и при этом доля такого участия составляет более 25 %;

3) учетная политика для целей налогообложения организации, действующая в календарном году, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга.

Организация, представившая заявление о проведении налогового мониторинга, до принятия налоговым органом решения о проведении налогового мониторинга или решения об отказе в проведении налогового мониторинга может отозвать его на основании письменного заявления.

В случае отзыва заявления о проведении налогового мониторинга такое заявление не считается поданным.

Периодом, за который проводится налоговый мониторинг, является календарный год, следующий за годом, в котором организация представила в налоговый орган заявление о проведении налогового мониторинга (п. 4 ст. 105.26 НК РФ).

Проведение налогового мониторинга начинается с 1 января года, за который проводится налоговый мониторинг, и оканчивается 1 октября года, следующего за периодом, за который проводился налоговый мониторинг (п. 5 ст. 105.26 НК РФ).

Статья 105.28 содержит перечень оснований, по которым проведение налогового мониторинга может быть досрочно прекращено. К указанным основаниям относятся:

1) неисполнение организацией регламента информационного взаимодействия, которое стало препятствием для проведения налогового мониторинга;

2) выявление налоговым органом факта представления организацией недостоверной информации в ходе проведения налогового мониторинга;

3) систематическое (два раза и более) непредставление налоговому органу в ходе проведения налогового мониторинга документов (информации), пояснений в порядке, предусмотренном ст. 105.29 НК РФ.

Налоговый орган уведомляет в письменной форме организацию о досрочном прекращении налогового мониторинга в течение десяти дней со дня установления вышеуказанных обстоятельств, но не позднее 1 сентября года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг.

Статья 105.29 НК РФ содержит положения о порядке проведения налогового мониторинга.

В соответствии с п. 1 указанной статьи налоговый мониторинг проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями по месту нахождения налогового органа.

Если при проведении налогового мониторинга выявлены противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах (информации), либо выявлено несоответствие сведений, представленных организацией, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, налоговый орган сообщает об этом организации с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в течение десяти дней.

В случае если после рассмотрения представленных организацией пояснений либо при их отсутствии налоговый орган установит факт, свидетельствующий о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) налогов и сборов, налоговый орган обязан составить мотивированное мнение в порядке, предусмотренном ст. 105.30 НК РФ (п. 2 ст. 105.29 НК РФ).

Мотивированное мнение отражает позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов. Мотивированное мнение направляется организации при проведении налогового мониторинга. Форма и требования к составлению мотивированного мнения устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Мотивированное мнение подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа (п. 1 ст. 105.30 НК РФ).

Вышеуказанная статья также содержит положения о порядке истребования документов в рамках налогового мониторинга, который по своей сути аналогичен порядку, установленному ст. 93 НК РФ.

Мотивированное мнение направляется организации в течение пяти дней со дня его составления. Следует отметить, что указанный документ может быть составлен не позднее чем за три месяца до окончания срока проведения налогового мониторинга (п. 3 ст. 105.30 НК РФ).

Согласно п. 2 ст. 105.30 НК РФ мотивированное мнение составляется налоговым органом по собственной инициативе или по запросу организации. Мотивированное мнение по инициативе налогового органа

составляется в случае, если при проведении налогового мониторинга налоговым органом установлен факт, свидетельствующий о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) организацией налогов и сборов. Мотивированное мнение направляется организации в течение пяти дней со дня его составления (п. 3 указанной статьи).

Запрос о представлении мотивированного мнения направляется организацией в налоговый орган, проводящий налоговый мониторинг, не позднее 1 июля года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг, при наличии у нее сомнений или в случае неясности по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов за период проведения в отношении этой организации налогового мониторинга по результатам совершенных фактов хозяйственной жизни организации. В запросе о представлении мотивированного мнения излагается позиция организации по указанным вопросам (п. 4 ст. 105.30 НК РФ).

Положением п. 6 ст. 105.30 НК РФ предусмотрено, что в случае согласия с мотивированным мнением организация уведомляет об этом налоговый орган, составивший мотивированное мнение, в течение одного месяца со дня его получения с приложением документов, подтверждающих выполнение указанного мотивированного мнения (при их наличии).

В противном случае организация в течение одного месяца со дня его получения представляет разногласия в налоговый орган, которым составлено это мотивированное мнение.

Налоговый орган, получивший указанные разногласия, обязан в течение трех календарных дней со дня их получения направить эти разногласия со всеми имеющимися у него материалами для инициирования проведения взаимосогласительной процедуры в федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (п. 8 ст. 105.30 НК РФ).

Порядок проведения взаимосогласительной процедуры установлен ст. 105.31 НК РФ. В соответствии с указанной нормой взаимосогласительная процедура проводится руководителем (заместителем руководителя) федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в течение одного месяца со дня получения разногласий и материалов, представленных налоговым органом, с участием налогового органа, которым составлено мотивированное мнение, и организации (ее представителя), которая представила разногласия.

По результатам взаимосогласительной процедуры федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, уведомляет организацию об изменении мотивированного мнения либо об оставлении мотивированного мнения без изменения.

Уведомление об изменении мотивированного мнения либо об оставлении мотивированного мнения без изменения подписывается руководи-

телем (заместителем руководителя) федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Уведомление вручается или направляется организации в течение трех календарных дней со дня его составления.

Организация в течение одного месяца со дня получения уведомления об изменении мотивированного мнения либо об оставлении мотивированного мнения без изменения уведомляет налоговый орган, которым составлено мотивированное мнение, о согласии (несогласии) с мотивированным мнением с приложением документов, подтверждающих выполнение указанного мотивированного мнения (при их наличии).

К особенностям осуществления налогового мониторинга также можно отнести то обстоятельство, что при его проведении налоговый орган не вправе направлять организации мотивированное мнение по вопросам, связанным с осуществлением контроля соответствия цен, примененных организацией в контролируемых сделках, рыночным ценам.

При проведении налогового мониторинга налоговые органы преследуют следующие цели: 1) оперативно и качественно осуществлять функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов; 2) налоговый мониторинг позволит повысить прогнозируемость поступлений налогов во все уровни бюджетной системы Российской Федерации, а также своевременно выявлять пробелы и коллизии в налоговом законодательстве; 3) 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.

Для налогоплательщиков-участников процедуры налогового мониторинга преимущество такого участия заключается в том, что за период, в отношении которого осуществляется налоговый мониторинг, налогоплательщик имеет возможность оперативно узнавать позицию налогового органа по налогообложению отдельных операций и сделок и не подвергаться выездным и камеральным налоговым проверкам за указанные периоды в последующем.

Название нового раздела НК РФ однозначно указывает на то, что налоговый мониторинг представляет собой форму налогового контроля.

В связи с этим не вполне понятно, почему законодатель вынес этот подинститут за пределы главы 14 НК РФ, которая, как представляется, и призвана локализовать институт налогового контроля в системе законодательства о налогах и сборах.

Такое обособление налогового мониторинга, хотя и не является критичным, но представляется необоснованным, и нормы о налоговом мониторинге должны найти свое место в главе 14 НК РФ о налоговом контроле.

Одним из важнейших потенциальных ресурсов налогового мониторинга является то, что налоговый мониторинг может стать со временем основным инструментом в борьбе государства с уклонением от уплаты налогов.

Учитывая более простой по форме доступности к документам налогоплательщика – обмен по информационным каналам в реальном масштабе времени (on-line доступ), налоговый орган в рамках налогового мониторинга получает качественно новые возможности в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Кроме того, принципиально новым и важным является то, что в рамках данной формы налогового контроля государство не преследует лицо, уже совершившее или допустившее нарушение, а еще на стадии, когда ситуация может быть исправлена, направляет предупреждение в форме мотивированного мнения.

При введении налогового мониторинга в практику работы налоговых органов с учетом его больших потенциальных возможностей как формы налогового контроля, что в перспективе, безусловно, приведет к расширению сферы его применения за счет включения все более и более широкого круга налогоплательщиков, в условиях современной России, когда борьба с коррупцией является одной из важнейших задач государства и всего российского общества, нельзя не обратить внимание на большие возможности, которые налоговый мониторинг предоставляет для коррупционеров. Данный момент тоже необходимо учитывать при формировании организационной структуры налогового мониторинга и информационно-правовых инструментов обмена информацией.

В заключение также необходимо отметить, что налоговый мониторинг не является единственным средством борьбы с уклонением от уплаты налогов, но очень перспективен, если будет иметь соответствующую законодательную базу и адекватную практику применения.

**ПООЩРЕНИЕ ДОБРОСОВЕСТНЫХ ПРОВЕРЯЕМЫХ СУБЪЕКТОВ
И КОНЦЕНТРАЦИЯ КОНТРОЛЯ НА НАРУШИТЕЛЯХ
КАК ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

**PROMOTING HONEST AUDITED ENTITIES
AND THE CONCENTRATION OF CONTROL ON THE OFFENDERS
AS THE PRINCIPLES OF TAX CONTROL**

В. Шатов

заместитель директора

*Научно-исследовательский институт финансового и налогового права
(Республика Казахстан)*

В статье рассматриваются принципы поощрения налогоплательщиков и концентрации контроля на нарушителях как часть нововведений, установленных Предпринимательским кодексом Республики Казахстан.

The subject of this article the principles that encourage taxpayers and the concentration of control on violators as the principles of tax control, as part of the innovations of The Entrepreneur Code of the Republic of Kazakhstan.

С 1 января 2016 г. в Республике Казахстан вступил в силу Предпринимательский кодекс Республики Казахстан от 29 октября 2015 г. № 375-V ЗРК (далее – Предпринимательский кодекс). Как установлено преамбулой, кодекс определяет правовые, экономические и социальные условия и гарантии, обеспечивающие свободу предпринимательства в Республике Казахстан, регулирует общественные отношения, возникающие в связи с взаимодействием субъектов предпринимательства и государства, в том числе государственным регулированием и поддержкой предпринимательства.

Одной из особенностей Предпринимательского кодекса является наличие в нем норм регулирующих взаимоотношения в сфере налогообложения, в частности общий порядок и условия осуществления налогового контроля. Так, например, пп. 54) ст. 138 Предпринимательского кодекса установлено, что контроль в том числе осуществляется за поступлением налогов и других обязательных платежей в бюджет, а также полнотой и своевременным перечислением обязательных пенсионных взносов, обязательных профессиональных пенсионных взносов в единый накопительный пенсионный фонд и социальных отчислений в Государственный фонд социального страхования, отчислений и взносов на обязательное социальное медицинское страхование в Фонд социального медицинского страхования.

Следует отметить, что из-за редакционных особенностей Предпринимательского кодекса неподготовленному пользователю сложно будет сразу определить, какие нормы данного нормативного акта относятся к сфере налогообложения и в каком объеме, и данная проблема заслуживает отдельного и более объемного исследования.

Данное утверждение относится и к принципам государственного и в частности налогового контроля, которые размещены законодателем в различных нормах Предпринимательского кодекса. При этом некоторые из них названы гарантиями предпринимательской деятельности, или основаниями проведения контроля, и лишь часть из них прямо поименованы как принципы, однако как принципы взаимодействия субъектов предпринимательства и государства. Тем не менее часть из принципов налогового контроля перечислена в п. 2 ст. 3 Предпринимательского кодекса, которые законодатель идентифицирует как принципы взаимодействия субъектов предпринимательства и государства. К ним отнесены: 1) законность; 2) свобода предпринимательства; 3) равенство субъектов предпринимательства; 4) неприкосновенность собственности; 5) добросовестная конкуренция; 6) баланс интересов потребителей, субъектов предпринимательства и государства; 7) прозрачность деятельности государственных органов и доступность информации; 8) эффективность государственного регулирования предпринимательства; 9) повышение способности субъектов предпринимательства к самостоятельной защите своих прав и законных интересов; 10) приоритет предупреждения правонарушения; 11) взаимная ответственность субъектов предпринимательства и государства; 12) свобода от коррупции; 13) стимулирование предпринимательской деятельности и обеспечение ее защиты и поддержки; 14) поддержка отечественных производителей товаров, работ, услуг; 15) недопустимость незаконного вмешательства государства в дела субъектов предпринимательства; 16) участие субъектов частного предпринимательства в нормотворчестве; 17) стимулирование социальной ответственности предпринимательства; 18) ограниченное участие государства в предпринимательской деятельности.

В связи с различными оговорками, использованными законодателем при установлении принципов контроля, отдельно следует определиться с надлежащим понятием принципа. В соответствии с Философским энциклопедическим словарем, принцип (от лат. *prīncipiūm* – основа, начало) – 1) в субъективном смысле основное положение, предпосылка; в объективном смысле исходный пункт, первооснова, самое первое; 2) основополагающее теоретическое знание, не являющееся ни доказуемым, ни требующим доказательства; 3) основополагающая этическая норма, которая согласно Канту, является или субъективной – максимой – и направляет волю, поскольку она выступает как руководящий по отношению к отдельным индивидам момент, или объективной – законом – и в таком случае признается значимой для воли каждого разумного существа¹.

¹ Философский энциклопедический словарь. М. : ИНФРА-М, 2006. С. 363.

Чтобы не оставалось сомнений в значении слова «принцип», приведем еще одно утверждение из толкового словаря русского языка: «Принцип – 1) основное, исходное положение какой-нибудь теории, учения, науки и т.п.; 2) убеждение, взгляд на вещи; 3) основная особенность в устройстве чего-либо»².

По отношению к принципам законодательной деятельности в Республике Казахстан приведем мнение Конституционного Совета Республики Казахстан: «...по мнению Конституционного Совета, основополагающими принципами законодательной деятельности следует считать, прежде всего, идеи преамбулы Конституции, а также основополагающие принципы деятельности Республики Казахстан, провозглашенные пунктом 2 статьи 1 Конституции (общественное согласие и политическая стабильность; экономическое развитие на благо всего народа; казахстанский патриотизм; решение наиболее важных вопросов государственной жизни демократическими методами, включая голосование на республиканском референдуме или в Парламенте). ...основополагающими положениями Конституции в законодательной деятельности Парламента являются также нормы об утверждении Казахстана демократическим, светским, правовым и социальным государством, высшими ценностями которого являются человек, его жизнь, права и свободы; об унитарном государстве с президентской формой правления; о соотношении народного и государственного суверенитетов; о единстве государственной власти и ее разделении на ветви; о действующем праве; принципы построения системы государственных органов, виды государственных органов, порядок их формирования, функции и полномочия государственных органов, издаваемые (принимаемые) ими акты, основы взаимоотношений и соподчинения»³.

Мы привели мнение Конституционного Совета Республики Казахстан о основополагающих принципах законодательной деятельности, так как считаем, что принципы, изложенные в нормативном правовом акте, и в последующем принципы деятельности правоприменителя не могут противоречить основным конституционными идеям, которыми руководствуется законодатель, принимая любой закон.

Принципы осуществления законной правоприменительной деятельности не могут противоречить, в том числе общим принципам права, как видového (высшего в иерархии соотношения: право – закон) образования для законодательства. Закон, реализуя право, как минимум должен соответствовать принципам права. Так, например, М. Н. Марченко указывает, что принципы имеют важное значение среди составных компонентов

² Ожегов С. И. Словарь русского языка / под ред. д-ра филол. наук, проф. Н. Ю. Шведовой. 16-е изд., испр. М. : Рус. яз., 1984. С. 515.

³ Об официальном толковании статьи 54, подпунктов 1) и 3) пункта 3 статьи 61, а также ряда других норм Конституции Республики Казахстан по вопросам организации государственного управления : нормативное постановление Конституционного Совета Республики Казахстан от 15 октября 2008 г. № 8 // Казахстанская правда. 2008. 30 окт. № 237 (25684).

права и «представляют собой основные идеи, исходные положения или ведущие начала процесса формирования, развития и функционирования права. ...Принципы права выступают в качестве своеобразной несущей конструкции, на которой покоятся и реализуются не только отдельные нормы права, институты или отрасли права, но вся система права. Они служат основным ориентиром всей правотворческой, правоприменительной и правоохранительной деятельности государственных органов. От степени их соблюдения в прямой зависимости находится уровень слаженности, стабильности и эффективности правовой системы»⁴.

Таким образом, в том числе и для Предпринимательского кодекса, термин «*принципы*» правомерно *следует понимать как единые в своем множестве, основные и не требующие дополнительного подтверждения, исходные начала осуществления государственного контроля, нарушение которых влечет за собой недействительность его результатов.*

Исходя из приведенного выше определения, и будут рассмотрены два принципа, которые содержатся в Предпринимательском кодексе, однако «спрятаны» законодателем под определением «гарантии при осуществлении государственного контроля в Республике Казахстан».

Еще одним из поводов для их рассмотрения является то, что в налоговом законодательстве Республики Казахстан не содержится прямого указания на добросовестность налогоплательщика.

Принципы, которые предлагается рассмотреть, указаны законодателем в п. 4 ст. 131 Предпринимательского кодекса, где говорится, что проведение государственного контроля и надзора осуществляется на основе поощрения добросовестных проверяемых субъектов, концентрации контроля и надзора на нарушителях.

При описании условий правомерного поведения органов государственного контроля законодатель использует понятия «поощрение», «добросовестный», «концентрация», «нарушитель».

Мы рассмотрим значение этих понятий ниже, однако сразу отметим, что только соответствие фактического выражения государственного контроля содержанию и объему этих понятий может являться надлежащим свидетельством правомерности деятельности государственного органа при осуществлении государственного контроля.

Таким образом, и для государственного органа, осуществляющего государственный контроль, и для проверяемого субъекта важно определить границы этого правомерного поведения.

Первый заинтересован в этой идентификации для надлежащего выполнения возложенных на него функций, а проверяемый субъект – для защиты своей деятельности от неправомерного вмешательства. И тот и другой заинтересованы в этом для защиты государственных интересов в сфере государственного контроля, о соблюдении которых может свиде-

⁴ Теория государства и права : учебник / под ред. М. Н. Марченко. М. : Зерцало, 2004. С. 519.

тельствовать только надлежащий процесс и правомерно полученные результаты государственного контроля.

В конечном итоге следует исключить однолинейную оценку взаимоотношений государственного органа и проверяемого субъекта, где государственный орган только контролирует и надзирает, а проверяемый субъект терпеливо переносит «все тяготы и лишения». В процессе государственного контроля в том числе и осуществляющий контрольные мероприятия государственный орган является объектом контроля со стороны проверяемого субъекта. Особенно, если проверяемый субъект не находится в прямом подчинении государственного органа, когда субординация «исключает» заявление претензий и предъявление требований.

Неподчиненный проверяемый субъект, а особенно когда проверяемый субъект является субъектом частного предпринимательства, как минимум контролирует надлежащее соблюдение процесса государственного контроля. Иное противоречит здравому смыслу, так как субъект частного предпринимательства в силу своего статуса следует правилам экономической эффективности и с момента создания нацелен на устранение всего, что не связано с эффективностью процесса его предпринимательской деятельности, а контроль не только не связан с эффективностью и не способствует ей, но и отвлекает ограниченные ресурсы предпринимателя.

Наделяя государственный орган правом на осуществление налогового контроля, государство заинтересовано в надлежащем использовании этих прав, поэтому защита проверяемым субъектом в процессе контроля и собственных интересов также является неотъемлемой частью государственного интереса. Если государственный орган превысил предоставленные права или использовал их не по назначению, то защититься от подобного проявления государственного контроля не только право проверяемого субъекта, но и его обязанность перед государством. Так как только надлежащее осуществление государственного контроля отвечает интересам государства, т.е. соответствует государственным интересам.

Добросовестный. В русском языке добросовестный – «это честно выполняющий свои обязательства, обязанности»⁵. Добросовестность физического или юридического лица – это законодательная презумпция (предположение), которая означает, что физическое всегда честно (безупречно), а юридическое лицо всегда надлежащим образом (в соответствии с предписанным законом порядке) выполняет свои обязанности (обязательства), и каждый из них подлежит правовой защите, пока в предписанном законом порядке и предусмотренными законом доказательствами не будет доказано обратное.

Юридическое предположение, предписывающее определенный порядок опровержения добросовестности, основано на разумной достаточности и практической целесообразности. Согласитесь, что неразумно признавать все физические лица недобросовестными (или нарушителями всего и вся), ведь тогда и должностное лицо государственного органа (как

⁵ Ожегов С. И. Указ. соч. С. 145.

физическое лицо), осуществляющее государственный контроль, априори будет являться недобросовестным (нарушителем всего и вся). Равным образом, неразумно признавать и деятельность всех юридических лиц недобросовестной. Каждое юридическое лицо было создано в соответствии с законодательством государства и было создано для осуществления деятельности, разрешенной государством и защищаемой силой государственного принуждения.

Таким образом, если в период, предшествующий осуществлению мероприятий государственного контроля, проверяемый субъект – физическое лицо честно (безупречно), а все остальные надлежащим образом (в соответствии с предписанным законом порядком) выполняли свои обязанности (обязательства) и пользуются своими правами, то этот субъект не только подлежит правовой защите (пока в предписанном законом порядке и предусмотренными законом доказательствами не будет доказано обратное), но и должен быть поощрен.

Поощрение – в русском языке это то, что поощряет, награда. Поощрить – «содействием, сочувствием, наградой одобрить что-нибудь, возбудить желание делать что-нибудь»⁶.

Очевидно, что обязанность поощрения проверяемого субъекта возлагается на государственный орган как на субъект государственного контроля и его должностных лиц.

Таким образом, органы контроля при проверке и наблюдении обязаны: во-первых, содействовать проверяемому субъекту в осуществлении его деятельности, соответствующей требованиям законодательства Республики Казахстан; во-вторых, награждать проверяемого субъекта в знак одобрения его деятельности соответствующей требованиям законодательства Республики Казахстан; в-третьих, возбудить у проверяемого субъекта желание продолжать осуществление его деятельности в соответствии с требованиями законодательства Республики Казахстан.

Мы исключили (из полного перечня значений слова поощрение) сочувствие как свойство сознания, естественно, не свойственного государственному органу как коллективному образованию. Однако должностное лицо органа контроля и надзора, как субъект, обладающий сознанием, обязано еще и сочувствовать проверяемому субъекту в процессе деятельности по проверке и наблюдению.

В связи с тем, что сочувствие должностного лица предполагается как принцип государственного контроля, мы полагаем, что это в первую очередь относится к одобрительной, благожелательной для проверяемого субъекта оценке результатов проверки и наблюдения. Оценке, которая в состоянии сомнения (нарушение или нет, умышленная ошибка или нет, и т.п.), должна формировать у должностного лица органа контроля устойчивое восприятие и толкование всех сомнений в пользу проверяемого субъекта. Сочувствие, как и поощрение в целом, должны проявляться как до, так и во время и, как один из результатов, после проверки и наблюдения.

⁶ Ожегов С. И. Указ. соч. С. 485.

Концентрация контроля на нарушителях. Описываемый принцип устанавливает принцип сосредоточения⁷ контроля на нарушителях, точнее на правонарушителях и правонарушении. Использование законодателем дефиниции «нарушитель» вместо «правонарушитель» следует отнести к редакционным недостаткам. Этот недостаток очевиден, так как именно нарушение правовых норм представляет интерес для государства, а предотвращение правонарушений в будущем первично по отношению к мерам ответственности (наказанию, которое должно применяться только в отдельных случаях). Этой практике, например, прямо рекомендовано следовать органам финансового контроля⁸.

В теории права «*правонарушение* – это виновное противоправное деяние, совершенное деликтоспособным лицом»⁹. В юридической литературе существует ряд различных точек зрения на содержание определения правонарушения, и в зависимости от отраслевой принадлежности по-разному раскрывается значение виновности для признания деяния правонарушением. Приведем лишь одну из них, которая, на наш взгляд, раскрывает основное содержание и характеристики этого понятия и является достаточной для целей настоящего исследования. «...*Всякое правонарушение – это деяние, т.е. действие или бездействие. Действие – акт активного поведения... Бездействие признается деянием, если по служебному долгу или по ситуации нужно было что-то сделать, но сделано не было... Любое правонарушение противоправно, представляет собой нарушение запрета, указанного в законе или подзаконных актах, либо невыполнение обязанности, вытекающей из нормативного-правового акта или заключенного на его основе трудового или иного договора. ...Правонарушение является виновным деянием. Вина – это психическое отношение лица к собственному поведению и к его результатам, в котором выражено отрицательное или легкомысленное отношение к праву, к интересам общества и государства, к правам и свободам других лиц. Поскольку право регулирует волевое поведение людей, о правонарушении можно говорить только тогда, когда от воли человека зависело – поступить правомерно или неправомерно и избран второй вариант в ущерб первому. Наконец, правонарушением является деяние деликтоспособного лица. Деликтоспособностью называется признанная законом способность лица сознавать значение своих противоправных деяний и нести за них юридическую ответственность. Деликтоспособны все вменяемые лица, достигшие определенного возраста»¹⁰.*

⁷ Ожегов С. И. Указ. соч. С. 252.

⁸ Лимская декларация руководящих принципов контроля (принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (INTOSAI) (1977 г.). ИНТОСАИ/INTOSAI – международная организация высших органов финансового контроля, объединяющая высшие органы финансового контроля в странах ООН. Основана в 1953 г. Ее членами являются более 180 национальных высших органов финансового контроля.

⁹ Теория государства и права... С. 768.

¹⁰ Теория государства и права... С. 769.

Р а з д е л I. Правовые способы противодействия уклонению...

Таким образом, с учетом вышеизложенного государственный контроль (и налоговый контроль в частности) должен быть направлен, устремлен¹¹ на субъекты контроля, ранее допустившие противоправное виновное деяние и предупреждение правонарушений, а не на все установленные законодательством возможные объекты контроля и возможные проверяемые субъекты.

¹¹ *Ожегов С. И.* Указ. соч. С. 652.

Р а з д е л П
ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ
ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ
ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

**METHODS OF COMBATING TAX GAP IN INDIRECT TAXES
IN POLAND AS AN INSTRUMENT LIMITING PUBLIC DEBT**

**МЕТОДЫ НЕДОПУЩЕНИЯ РАЗРЫВОВ В КОСВЕННОМ
НАЛОГООБЛОЖЕНИИ КАК ИНСТРУМЕНТ ОГРАНИЧЕНИЯ
ПУБЛИЧНОГО ДОЛГА**

E. Lotko

mgr

Faculty of Law University of Białystok

P. Woltanowski

dr

Collegium Mazovia Innowacyjna Szkoła Wyższa

R. Kosińska

dr

*Center for Information and Research Organization in Public Finance
and Tax Law of Central and Eastern European Countries*

The consequences of tax gap in indirect taxes, which are one of the most important sources of budgetary revenues, have direct significance to the condition of public finances and to the amount of public debt. Therefore, the subject of this paper is the analysis of the tax gap phenomenon appearing in indirect taxes as well as methods of combating it as an instrument limiting public debt in Poland. Previous Polish experiences in limiting tax gap in indirect taxes and actual inability to predict the amounts of revenues from these taxes have created a huge challenge in terms of limiting public debt and its proper management.

В статье рассматриваются проблемы разрывов в поступлении в бюджет косвенных налогов. Отмечается, что польский опыт решения данной проблемы имеет большое значение в деле ограничения публичного долга.

Representatives of the doctrine define tax gap in many ways. For the purposes of the report *Tax gap in VAT – how to combat it?* (Pol. *Luka podatkowa*

w VAT – jak to zwalczać?)¹ widely discussed in Poland it was assumed that it is “the difference between tax revenues, which should be theoretically achieved, and the amount of revenues actually obtained”. Such understanding is quite often presumed due to its conciseness and possibility to apply to all public levies. It seems that a sort of generality and inaccuracy of this definition may at times lead to include during tax gap determination such phenomena as: tax optimisation, mistakes in predicting tax revenues or political gap. According to the authors of this paper, tax gap is rather a difference, resulting from events incorrect in terms of tax obligations fulfilment, between possible tax revenues and actually paid tax amounts². The lack of official definition describing the scope of this concept, difficulties in calculating expected revenues and the multitude of instruments estimating the size of the tax gap cause diverse results, for instance the amount of tax gap in 2012 in VAT is estimated on the level from 36.5 to 58.5 bn PLN³. The Ministry of Finance has not published the whole official data yet, however according to the document *Actions increasing the rate of compliance with tax regulations and enhancing the effectiveness of tax administration in the years 2014 –2017* (Pol. *Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014–2017*) at the end of 2015 it is estimated to elaborate and publish a regular report with statistical appendix, modelled on the British *Measuring tax gaps*⁴. There are also difficulties in estimating tax gap in excise duty, and what is more in this case there is a chronic inability to properly establish even expected budgetary revenues – here revenues overvaluation is up to 5 % in some years.

Tax gap in indirect taxes exerts enormous influence on the increase of public debt in the EU countries. Only from VAT alone in all EU countries it is estimated at 168 bn Euro, which makes 15.2 % loss of income. Poland is among countries especially affected by this problem – VAT gap in 2013 amounted to 26.7 %. Bigger tax gap was at that time in Greece (34 %), Italy (33.6 %), Latvia (29.9 %), Lithuania (37.7 %) Romania (41.1 %) and in Slovakia (34.9 %) whereas in such countries as Finland, the Netherlands and Switzerland tax gap in VAT slightly exceeded 4 %. The dynamic of tax gap

¹ Report PwC (2014), Luka podatkowa w VAT – jak to zwalczać?, Internet website PricewaterhouseCoopers, www.pwc.pl access of 15 November 2015.

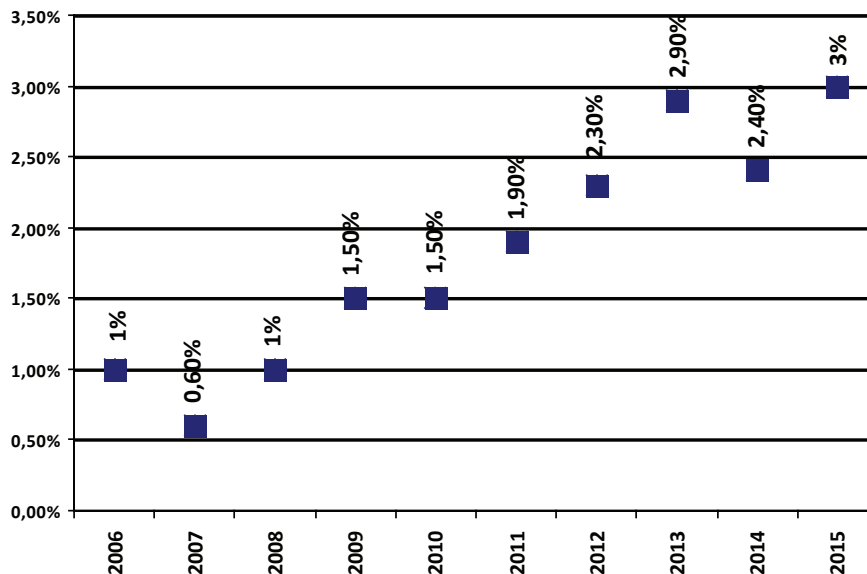
² Ruśkowski E., Woltanowski P., Kosińska R., Zarządzanie luką podatkową w polskim systemie podatkowym przez organy podatkowe, [in:] K. Raczkowski (ed.), Zarządzanie w systemie gospodarczym. Szanse i zagrożenia. Warsaw, 2015, p. 170.

³ Report PwC (2013), Straty Skarbu Państwa w VAT – luka podatkowa, oszustwa, wyłudzenia oraz problematyka podatku od towarów i usług w Polsce, Internet website PricewaterhouseCoopers, www.pwc.pl access of 15 November 2015.

⁴ The Ministry of Finance, Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014–2017, Internet website of the Ministry of Finance, www.mf.gov.pl access of 15 November 2015, p. 18.

in VAT in relation to the Polish GDP also looks alarming – it has increased from 0.7 % of GDP to 3 % estimated for 2015⁵.

Graph 1
Relation between tax gap in VAT and Polish GDP



Source: Wyludzenia VAT – luka podatkowa w 2014 roku i prognoza na 2015 – raport PWC, Internet website PricewaterhouseCoopers, www.pwc.pl access of 15 November 2015

Factors determining the amount of tax gap in indirect taxes may be divided into external: dependent on the actions of taxpayers and internal: relating to tax administration. The first group mainly includes:

- the number of tax fraud understood as actions aiming at achievement of financial gains without fulfilling tax obligations;
- using optimisation schemes;
- difficulties connected with self-assessment arising from the complexity of tax provisions;
- mistakes in self-assessment of tax undetected by tax authorities;
- tax not paid as a result of payers bankruptcy;
- the size of the so-called “grey zone”;
- the amount of tax arrears (which in relation to VAT exceeded in 2013 the level of 22 % of all revenues collected on this account and in relation to excise duty amounted to over 10 %);
- time delays in making payments.

⁵ Wyludzenia VAT – luka podatkowa w 2014 roku i prognoza na 2015 – raport PWC, Internet website PricewaterhouseCoopers, www.pwc.pl access of 15 November 2015.

Factors increasing tax gap on the side of the state include the following:

- insufficient international cooperation between tax authorities of different countries;
- lack of actions coordination between all state authorities responsible for counteracting tax fraud;
- too slow implementation of IT solutions in tax administration;
- lack of system motivating employees of tax administration responsible for tax control and their insufficient specialisation;
- statistical mistakes in calculating expected tax receivables;
- insufficient cooperation with employers organisations⁶.

In relation to the tax gap in indirect taxes a huge role belongs to blurring the responsibility for obtaining revenues in this scope. Political decision of transferring a part of VAT and excise duty to customs service was probably aimed at justifying further functioning of this formation employing about 15,000 people. Revenues obtained by it comprise about 30 % of budgetary revenues in total⁷ and come from excise duty, VAT from import, duty, gambling and lottery tax, fees for entering games centres, fees for issuing permissions and tax on extraction of some minerals.

The most effective method limiting tax gap by tax authorities is proper management of external risk. It is a process during which tax administration makes, basing on the knowledge of taxpayers' behaviour, conscious decisions regarding instruments influencing taxpayers aiming at effective stimulation of proper compliance with tax obligations and prevention of their improper fulfilment, referring at the same time to its own available sources. Of basic significance for limiting tax gap by tax authorities is the implementation of the Strategy for External Risk Management, prepared within the project "Modernisation of Polish tax administration". It should be emphasised that unfortunately the Strategy does not include customs services and fiscal audit offices due to organisational and competence reasons. Its implementation is the responsibility of external risk management department within the Ministry of Finance, external risk management coordinators in tax chambers, and in tax offices – people supporting provincial coordinator, external risk management contact people as well as the co-called external risk working groups. The purpose of these organisational structures is to obtain information about possible risk and to take proper actions to its elimination or reduction – their tasks are, therefore, the following: risk identification and analysis, risk estimation, setting task priorities, implementation and selection of actions as well as final evaluation⁸. Risk assessment is based on work

⁶ *Ruśkowski E., Woltanowski P., Kosińska R.*, Tax gap management by public tax authorities in the Polish tax system, "Annual Center Review" 2014, p. 37.

⁷ In 2004, which was a record-breaking in this respect in the last decade, they amounted to 45.51 %.

⁸ *Ruśkowski E., Woltanowski P., Kosińska R.*, Zarządzanie luką podatkową w polskim systemie podatkowym przez organy podatkowe, [in:] K. Raczkowski (ed.), Zarządzanie w systemie gospodarczym. Szanse i zagrożenia. Warsaw, 2015, p. 174.

experience of tax offices' employees as well as on the analysis of legal provisions, social and economic changes. Identified risk areas may have a substantive or subjective character, referring respectively to particular types of tax mistakes or conducting particular types of business activity. Within VAT the following areas of risk in the substantive approach are distinguished: incorrect determination of the moment when the tax obligation arises; taxation of sales according to incorrect tax rates, most often lowered; conducting sales without including them in the cash register; accounting proofs of purchase (invoices) without relations to actual turnover; making deductions from tax calculated from invoices which do not give such a right; accounting transactions made between entities seemingly non-existing; lowering tax base by not accounting all income. Subjective approach includes the following industry sectors as ones with the biggest risk: construction services and production of building materials (including mainly constructing buildings, construction of roads and motorways, general construction works, wholesale of wood, building materials and sanitary equipment). Recycling, including the wholesale of waste and scrap metal, dismantling of used products, processing and disposal of waste other than dangerous, recycling of resources from segregation, and collecting waste other than dangerous were also regarded as having special risks. On the list there is also petroleum and chemical industry, transportation and logistics, manufacturing and turnover of metals and metal products, turnover, renting and estate management, electronics trade, motorisation, e-trade and IT services, farming as well as catering and accommodation⁹. Valuation comes down to the assessment of potential direct and indirect tax losses connected with a certain risk area if there are no preventive actions taken. Further steps may include suggesting new legal solutions but also improving current forms which are to help taxpayers in fulfilling their obligations, widely understood information and of course control. It is essential to prepare methods, internal guidelines, trainings, forms of monitoring and evaluation. Final risk assessment is an inspection of information about risks of quantity character.

Research¹⁰ has shown that the practice in the strategy for external risk management implementation is characterised by alarmingly low awareness of substantive problems among the employees of tax bodies, having at the same time insufficient staff in analysis and planning cells as well as fiscal audit. To increase the effectiveness of methods and resources used by tax administration external and internal trainings from tax gap management

⁹ Further in: *Ruśkowski E., Woltanowski P., Kosińska R.*, Tax gap management by public tax authorities in the Polish tax system, "Annual Center Review" 2014, p. 38–39.

¹⁰ *Ruśkowski E., Woltanowski P., Kosińska R.*, Zarządzanie luką podatkową w polskim systemie podatkowym przez organy podatkowe, [in:] K. Raczkowski (red.), *Zarządzanie w systemie gospodarczym. Szanse i zagrożenia*. Warsaw, 2015, p. 175.

are essential. They should be workshops and include both employees directly engaged in limiting tax gap as well as managers. New skills should concern law, economic psychology, analytics, statistics, behaviour economy, effective collection and gaining data and information from different sources as well as operating IT systems.

*The Strategy of operations for the Customs Service for the years 2014–2020 (Pol. Strategia działania Służby Celnej na lata 2014–2020)*¹¹ is implemented in relation to the tax gap in excise tax. The effects of actions taken in this scope are shown by the measure *Receipts from controls (Pol. Wpływy z kontroli)*, indicating the amount of receipts accounted to the state budget arising from controls and proceedings conducted by the Customs Service. Increasing the level of collectability due to receivables and securities management is calculated by the measure *Collectability of receivables (Pol. Ściagalność należności)* defined as the share of payments of accounted receivables in relation to declared receivables and calculated by customs / tax body in the form of a decision. The increase of the effectiveness of actions cost is to be controlled by applying two measures: *The cost of receivables levy (Pol. Koszt poboru należności)* and *The correctness of levy (Pol. Prawdliwość poboru)*. The measure *The cost of receivables levy (Pol. Koszt poboru należności)* is an amount of expenses incurred on task implementation – duty and taxes levy – according to the performance budget, and the measure *The correctness of levy (Pol. Prawdliwość poboru)* is calculated as a sum of refunds together with interests and compensations paid to clients as a result of incorrect actions of the Customs Service bodies. Following years will show if the realisation of the Strategy will bring expected result¹².

The improvement of functioning effectiveness of tax administration in limiting tax gap in indirect taxes is conditioned by assuring free flow of information, implementation of proper technological solutions as well as further centralisation of tax administration data bases¹³. Centralisation of data processing is essential to implement other solutions such as risk management system. Limiting the amount of the tax gap will be influenced by the introduction of new IT solutions announced in *The concept assuring high level of voluntary compliance with tax obligations by taxpayers (Koncepcji zapewnienia wysokiego poziomu dobrowolności wypełniania obowiązków podatkowych przez podatników)* – the launch of ZISAR programme allowing

¹¹ The Strategy of operations for the Customs Service for the years 2014–2020 comprises an attachment to the ordinance No. 50 of the Minister of Finance of 13 December 2013 on the strategy of operations of the Customs Service.

¹² *Ruškowski E., Woltanowski P.*, Dochody budżetu państwa pobierane przez Służbę Celną, [in:] E. Gwardzińska, A. Werner, J. Wierzbicki (eds.), *Polityka celna : ekonomia, prawo, praktyka*. Warsaw, 2014, p. 86.

¹³ *Lotko E., Zawadzka-Pak U. K.*, Diminution of VAT gap as instrument of budgetary deficit and public debt in Poland, [in:] V. Babčák, A. Románová, I. Vojníková (eds.), *Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion*, vol. I. Koszyce, 2015, p. 369 and further.

to process large amounts of data as well as announced for many years and criticised for extremely high implementation costs GENTAX – facilitating automation of analysis and decision processes concerning actions (on the operational level) and collecting information about particular taxpayers in one place as well as enlargement of SPR wholesale. In the further future, tax administration will use instruments to store and analyse electronic fiscal books (JPK) as well as financial statements (XBBL), central invoices register, neural networks and big data, wholesale no-sql data – allowing to store unstructured data, instruments supporting taxpayers' analysis in the scope of their behaviour on the market and competitiveness as well as standard reporting, electronic control protocols, audit activities, questionnaires based on XBLR what will allow to load them automatically into the system and analyse them. Currently, tax bodies use scattered IT bases, Integrated System for Levy Receivables and Settlements with the EU and the Budget (Zefir 2) as well as unreliable System of Integrated Registration of Commodity Turnover Entrepreneurs¹⁴.

The project *Implementation of the model centralising finance and accounting tasks of the Customs Chambers (Pol. Wdrożenie modelu centralizacji zadań z zakresu finansów i księgowości izb celnych)*, which is currently being introduced, is to limit the tax gap in excise tax. The effects should be achieved by centralisation – tasks connected with accounting receivables, whose levy belongs to the tasks of the Customs Service bodies, are to be done by the Director of the Customs Chamber in Krakow, and to the fulfilment of creditor's tasks is to be assigned to the Director of the Customs Chamber in Szczecin. According to the initiators, it should lead to, among others: lowering the costs of the levy of budgetary receivables by the Customs Service¹⁵.

Of basic significance for effective limitation of the tax gap is also cooperation between tax administration and other services, including law enforcement agencies as well as using information obtained by them during audit procedures. It is important that the cooperation of bodies such as: the police, the prosecution, Central Bureau of Investigation (*Pol. CBS*), Internal Security Agency (*Pol. ABW*) or OLAF has institutionalised and permanent character¹⁶. It would be connected with the necessity to create a formal system of exchanging information about business entities. It is also worth considering specialisation of law enforcement agencies in detecting tax fraud and requir-

¹⁴ The Ministry of Finance, *Koncepcja zapewnienia wysokiego poziomu dobrowolności wypełniania obowiązków podatkowych przez podatników*, Internet website Konfederacja Lewiatan, www.konfederacjalewiatan.pl access of 15 November 2015 r., p. 12–13.

¹⁵ *Ruśkowski E., Woltanowski P., Dochody budżetu państwa pobierane przez Służbę Celną*, [in:] E. Gwardzińska, A. Werner, J. Wierzbicki (eds.), *Polityka celna : ekonomia, prawo, praktyka*. Warsaw, 2014, p. 86.

¹⁶ *Lotko E., Zawadzka-Pak U.K., Diminution of VAT gap as instrument of budgetary deficit and public debt in Poland*, [in:] V. Babčák, A. Románová, I. Vojníková (eds.), *Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion*, vol. I. Koszyce, 2015, p. 369 and further.

ing the realisation of tax obligations. Currently, prosecutors and judges do not specialise in the fields of conducted cases¹⁷.

Using information collected by other tax administrations is essential in VAT. It enables to check the correctness of activities conducted by entrepreneurs without the necessity to implement tax audit or other instruments enforcing proper fulfilment of tax law provisions. The cooperation in enforcing the performance of duties and information about new risks identified by other tax administrations should be intensified.

The increase of public debt in Poland is one of the most important problems of the public finance sector. Therefore, limiting or at least maintaining public debt on a safe level, due to its undesired consequences, is a desired action and thus significant are actions in the legal sphere which aim at establishing appropriate legal provisions allowing to keep financial stability of the country.

In maintaining such stability two factors are important: the revenue side and the expenditure side of the state budget. There is more focus on seeking new solutions connected with the expenditure side¹⁸, but it is the quality of planning, and thus predictability of public revenues, which directly influences financial situation of the state, giving the state the possibility to realise its basic functions including also “the combat” against excessive debt¹⁹. With reference to the above, it is also important in terms of the public debt to implement methods limiting tax gap, whose occurrence and in particular the inability to predict its size in a given budget year has a negative influence on the condition of the state revenues. Difficulties in estimating budget receipts force changes during budget year on the side of expenditures, consisting mainly in adjusting them to the state financial abilities, and in the longer perspective to incurring other liabilities by the state. For example, at the end of June 2013, i.e. in the middle of the budget year, the Council of Ministers decided to change the budgetary act for the year 2013. This change was caused by smaller, than firstly forecasted, by 24 bn PLN budget receipts, mainly from VAT. In the analysed period the rise of prices of goods and services was not noted and the inflation was 0.9 % – much lower than the estimations to the budgetary act (2.7 %) and to the amendment to the budgetary act

¹⁷ It is the subject of critique in: Por. *Ruśkowski E., Woltanowski P., Kosińska R.*, Tax gap management by public tax authorities in the Polish tax system, “Annual Center Review” 2014, p. 38 and in: *Lotko E., Zawadzka-Pak U.K.*, Diminution of VAT gap as instrument of budgetary deficit and public debt in Poland, [in:] V. Babčák, A. Románová, I. Vojníková (eds.), Tax Law vs Tax Frauds and Tax Evasion, vol. I. Koszyce, 2015, p. 375.

¹⁸ Among others: rules and directions of actions imposed by the EU limiting public debt, mainly: treaty provisions, Stability and Growth Pack, the so-called six-pack and Fiscal Pack as well as domestic legislation: constitutional debt rule, expenditure rules, multi-year planning.

¹⁹ *Lotko E.*, Planowanie dochodów budżetowych a bezpieczeństwo finansowe państwa, [in:] E. M. Guzik-Makaruk, E. W. Pływaczewski (eds.), Współczesne oblicza bezpieczeństwa. Białystok, 2015, p. 169.

(1.6 %). In fact, on the one hand, too optimistic estimations of GDP growth and the level of budgetary revenues in the adopted original budgetary act, and on the other hand, consequences of tax gap caused the necessity to raise the amount of budget deficit from 35.6 bn PLN to 51 bn PLN²⁰. The change in the budget act for 2013 caused the increase in the difference between the state expenditures and revenues, i.e. the increase in the amount of budget imbalance of 15.4 bn PLN.

The consequence of difficulties in planning budgetary revenues from indirect taxes are the discrepancies between planned and realised amounts of revenues, whose natural state is the increase of budget deficit and subsequently public debt. Besides the improvement of revenues planning system it should also be assumed that legal solutions which concern tax burdens should arise from reliable and deep economic, social and financial analysis including financial condition of the society, households and entrepreneurs. Improvement of planning and budget revenues levy also requires additional organisational and conceptual actions including the enhancement of supervision over budget management of public sector units, rebuild of financial planning system based on multi-year planning and reinforcement of the Minister of Finance position in managing public finance²¹. However, the system collecting public revenues should be so efficient as to enable full and term achievement of revenues in the forecasted amount. Therefore, budget deficit reduction and consequently public debt should be conducted mainly by increasing the effectiveness of levy and tax receivables enforcement arising from already binding legal provisions.

Table 1

Public debt and the cost of its servicing

Specification	2014 (execution)	2015	2016	2017	2018	2019
1. Public debt						
a) in bn PLN	826.8	870.4	924.7	978.5	1 021.9	1 074.3
b) in relation to GDP	47.8%	48.4%	49.0%	49.0%	48.1%	47.5%
2. Expenditures on the State Treasury debt servicing						
a) in bn PLN	34.5	32.3	31.8	31.1-32.2	32.1-33.3	33.7-34.9
b) in relation to GDP	1.99%	1.80%	1.68%	1.56-1.61%	1.51-1.57%	1.49-1.54%

Source: the Ministry of Finance, the Strategy for public sector debt management in the years 2016–2019, September 2015.

²⁰ The Council of Ministers, *Sprawozdanie z Wykonania Budżetu Państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2013 r. Omówienie*, Warsaw 2014, p. 25.

²¹ *Ruśkowski E.*, Correct planning of budget revenues as an essential condition for secure business transactions, [in:] K. Raczkowski, F. Schneider (eds.), *The Economic Security of Business Transactions: Management in Business*. Oxford, 2013, p. 132.

The occurrence of the tax gap means that the authorities are not able to properly perform their duties and it also demotivates the citizens honestly complying with their tax obligations. Besides, the existence of tax gap, and in particular gap in indirect taxes comprising an essential source of the state revenues, contributes to a significant depletion of budgetary revenues and is an important limitation to budget policy of the state. Additionally, it impedes possibilities to plan expenditures on the State Treasury debt servicing as well as its efficient management, which in the face of unstable economic situation gets even more meaning. Both budget deficits recurrent every year and high debt cause that constant financing of public expenditures from the so-called state loan needs is insufficient, but there is a need for such financing which in the smallest degree burdens the budget with the costs of debt servicing. Therefore, in the face of increasing debt and debt servicing costs (shown in Table 1) all the more there is the necessity to implement new mechanisms which will aim at limiting tax gap using methods of both repressive and preventive character suggested in this paper²².

²² The paper was prepared with the financial support of the Polish Ministry of Science and Higher Education in frame of projects for young researchers no. 556 at Faculty of Law, University of Białystok.

МЕНЕДЖМЕНТ ИЗДЕЖЕК КАК МЕРА БОРЬБЫ С УКЛОНЕНИЕМ
ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

COST MANAGEMENT AS A MEASURE AGAINST TAX EVASION

А. Земцов, О. Никулина

Государственная налоговая система в своей основе ориентирована на решение фискальных задач путем изъятия денежных средств у налогоплательщиков, которые, в свою очередь, действуют по Концепции менеджмента издержек, что разумно и необходимо в современных условиях. В статье рассматривается налоговое администрирование, позволяющее при помощи Концепции менеджмента издержек выявить причины различной доли налогов, что позволяет разработать меры по ее применению в требуемом государством направлении, т.е. является основой борьбы с уклонением от уплаты налогов.

The state tax system is at its core focused on solving fiscal problems through withdrawal of funds from taxpayers who, in turn, act on the Concept of management costs that it is reasonable and necessary in modern conditions. The article discusses tax administration that allows using the Concept of management costs to identify the causes of different shares of taxes, which allows the development of measures for use in required government direction, which is the Foundation of the fight against tax evasion.

2016. Выпуск 6

Всё более актуальной и распространенной становится позиция ученых о тесной взаимосвязи юридических и экономических исследований¹, не исключением является и сфера налогообложения. Поэтому мы рассматриваем данную сферу с экономической точки зрения, чтобы в итоге, используя накопленные правовые знания, получить новое качество экономико-правовых знаний. Наша статья рассматривает проблему уплаты налогов в контексте менеджмента издержек.

192

В правовом аспекте эти проблемы рассматриваются в рамках Воронежской школы финансового права М. В. Карасёвой (Сенцовой)². С нашей точки зрения, проблемы менеджмента издержек необходимо серьезно изучать и учитывать в междисциплинарном плане, так как налоговое право очень тесно связано с гражданским и финансовым правом.

¹ Хаванова И. А. Об экономическом анализе в налоговом праве // ФП. 2015. № 3 ; Заринов В. М. О необходимости междисциплинарных исследований в налоговой сфере // ФП. 2014. № 8. С. 28.

² Карасёва (Сенцова) М. В. Международное сотрудничество в сфере налогообложения // Современные проблемы теории налогового права : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Воронеж, 4–6 сентября 2007 г.) / под ред. М. В. Карасёвой. Воронеж, 2007. С. 466.

Ранее было отмечено, что гражданско-правовая сделка не может «игнорироваться для целей налогообложения», так как «факт передачи имущества одним лицом другому недостаточен для вывода о режиме налогообложения соответствующей операции, так как она может состояться с целью передачи права собственности (купли-продажи), передачи товара на реализацию (комиссии), перевозки, хранения и т.д.». При всей справедливости отмеченного всё же следует заметить, что гражданско-правовая квалификация сделки как договора купли-продажи, комиссии, перевозки, хранения и т.д. не является единственно возможной и необходимой для целей налогообложения³. В свою очередь, сфера налогообложения так или иначе связана с финансовым правом, которое является неотъемлемой частью изучения финансов. Поэтому предлагаем рассмотреть проблемы налогового законодательства именно с точки зрения экономического контекста.

Можно согласиться с мнением С. В. Запольского, что «потребность в объединении финансово-правовых институтов в единый юридический массив настоятельно стучится в дверь. Что касается конкретных средств, то это может быть закон о финансах или основы законодательства о финансах, глубокая кодификация имеющегося нормативного материала, унификация финансово-правовых процедур, создание единообразной юрисдикционной процедуры для урегулирования финансово-правовых споров и т.д.»⁴.

Несмотря на произошедшие в последние годы изменения в налоговых отношениях в России, несовершенство налогового администрирования остается серьезной проблемой, увеличивающей совокупную налоговую нагрузку на плательщиков. Мировой финансовый кризис обострил сложившуюся ситуацию. Окончание почти восьмилетнего бюджетного профицита в России привело к необходимости поиска новых источников поступлений и обеспечения полноты уплаты налогов⁵.

В последнее время все более распространенным способом повышения эффективности предпринимательской деятельности становится оптимизация налоговых платежей, налоговое планирование. Экономия на налогах с помощью использования законных методов налоговой оптимизации способна принести ощутимый положительный результат практически в любой сфере предпринимательской деятельности. Однако на практике

³ Карасёва (Сенцова) М. В. Налоговое и гражданское право : новые аспекты взаимосвязи // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Вып. 2 : Бюджетные и налоговые реформы в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). Воронеж, 2011. С. 274.

⁴ Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права. М. : РАП : Эксмо, 2008. С. 84–85.

⁵ Карасёва (Сенцова) М. В. Налоговое и гражданское право : новые аспекты взаимосвязи // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Вып. 2 : Бюджетные и налоговые реформы в странах Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). Воронеж, 2011. С. 349.

это не всегда возможно ввиду существования различных субъективных и объективных барьеров в предпринимательской сфере деятельности⁶.

К сожалению, определение налогов – сложная теоретико-политическая задача, поэтому мы понимаем налоги в широком плане, которое включает в себя все виды доходов, аккумулируемых государством на регулярной основе с помощью принадлежащего ему права принуждения.

В научной и публицистической литературе часто упоминаются термины «уклонение от налогов», «уход от налогов», «минимизация налогов», «налоговая оптимизация», «налоговое планирование», «избежание налогов» и другие термины, характеризующие стремление налогоплательщика уменьшить сумму налогов, уплачиваемых в бюджет⁷.

Среди экономистов и хозяйственников утвердилось мнение, что оптимизация налогообложения – это организационные мероприятия в рамках действующего законодательства, связанные с выбором времени, места и видов деятельности, созданием и сопровождением наиболее эффективных схем и договорных взаимоотношений с целью увеличения денежных потоков компании за счет минимизации налоговых платежей.

При этом цель оптимизации налогов не уменьшение какого-нибудь налога как такового, а увеличение всех финансовых ресурсов хозяйствующего субъекта. Оптимизация налоговой нагрузки в организации имеет как объективные, так и субъективные предпосылки.

Объективные заключаются в том, что любая налоговая система формирует тот или иной уровень налогообложения, который зависит от таких элементов налога, как объект налогообложения, налоговая база, льготы, ставка налога. Субъективные предпосылки заключаются в том, что невзирая на жесткость принятых норм, организации имеют возможность, используя приемы налогового планирования, влиять на общий уровень налогообложения и сумму налоговых платежей⁸.

Таким образом, одной из важнейших задач любого государства является увеличение собираемости налогов. Задача же коммерческих организаций состоит в обратном – заплатить как можно меньше налогов, максимально снизив уровень налоговой нагрузки⁹.

Из сказанного следует, что уплата налогов – это процесс, обязательными участниками которого являются налогоплательщик и налогополу-

⁶ Никулина О. М. Влияние налоговой нагрузки на деятельность коммерческих предприятий // Проблемы учета и финансов. 2014. № 4. С. 41–48.

⁷ Пансков В. Г. Налоги и налогообложение : теория и практика. М. : Юрайт, 2011. С. 315.

⁸ Крамаренко Л. А., Косов М. Е. Налоги и налогообложение. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. С. 245.

⁹ Абдуллаев А. М. Социально-экономические аспекты функционирования субъектов малого предпринимательства в системе институциональных преобразований // Новый университет. 2014. № 2. С. 58.

чатель (государство)¹⁰. При этом налогоплательщик стремится уменьшить налоги, а государство – не допустить снижения поступлений налоговых сумм в казну. Стремление налогоплательщика сократить платежи вызывает ответную реакцию государства, которое вынуждено защищать свои финансовые интересы и противодействовать уклонению от уплаты налогов. Ярким примером активного противодействия государственных фискальных органов стремлению налогоплательщиков уйти от налогов является Концепция системы планирования выездных налоговых проверок¹¹. Налоговики предлагают налогоплательщикам определить степень рискованности своего бизнеса по общеустановленным критериям, индикативным показателям налоговых рисков: налоговая нагрузка у налогоплательщика ниже среднеотраслевого уровня; отражение в бухгалтерской и налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов (двух и более лет); доля вычетов по НДС от суммы начисленного налога равна либо превышает 89 % за 12 месяцев; опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг) при расчете налога на прибыль; выплата среднемесячной зарплаты на одного работника ниже среднего уровня от отрасли по субъекту Российской Федерации; неоднократное приближение (5 %) в течение года к предельному значению установленных НК РФ показателей, предоставляющих право применять специальные налоговые режимы; отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за год при расчете НДФЛ; компания использует длинную цепочку контрагентов; непредставление пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности; неоднократная (два и более раз) «миграция» между налоговыми органами; отклонение рентабельности по данным бухгалтерского учета от среднеотраслевой.

Исходя из попыток государства различным образом способствовать увеличению сбора налогов, у хозяйствующих субъектов не остается альтернативы при отсутствии возможности платить налоги в предусмотренном объеме государством, в связи с чем происходит переход в теневой сектор экономики¹².

В зарубежной и отечественной литературе способы уменьшения налогов разделяются на два направления: незаконное уклонение от уплаты налогов (криминальное уклонение от уплаты налогов, ст. 194, 198, 199 УК РФ) и правомерное уменьшение налогов (некриминальное

¹⁰ Земцов А. А., Булахова Т. П. Введение в проблему администрирования штрафов как элементов неналоговых доходов бюджета // Проблемы учета и финансов. 2012. № 2.

¹¹ Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@.

¹² Никулина О. М. Значение офшорного сегмента в развитии российской экономики // Вестник Томск. гос. ун-та. Экономика. 2014. № 2 (26). С. 109–120.

избежание уплаты налогов, гл. 16 ч. 1 НК РФ; налоговое планирование)¹³.

Уклонение от налогов представляет собой умышленное нарушение норм. Такие действия оцениваются с позиции уголовного права. Тут налогоплательщики минимизируют (или сводят к нулю) свои налоговые обязательства незаконными способами, путем сокрытия своих налоговых обязательств и представления в налоговые органы заведомо ложной информации. Налоговое планирование включает в себя право выбора вида предпринимательской деятельности, организационно-правовой формы ее осуществления, вида юридического лица режима налогообложения, легального метода определения облагаемой базы, т.е. это целенаправленная деятельность организации, ориентированная на максимальное использование всех нюансов существующего законодательства с целью уменьшения налоговых платежей в бюджет.

Цель процесса налогового планирования – максимизация чистой прибыли хозяйствующего субъекта (оптимизация налогового бремени) и удовлетворение потребностей собственников организации в размере, сроках и других параметрах налоговых платежей, которые соответствуют их ожиданиям.

В экономической литературе под принципами налогового планирования понимают основные правила, являющиеся его основой. Сюда относятся: законность, понятность и обоснованность, оперативность, документальное оформление операций, альтернативность, соблюдение конфиденциальности, индивидуальный подход к разработке схем деятельности и особенностям конкретной компании-налогоплательщика, комплексный расчет экономии и потерь, экономичность внедрения схем оптимизации налогообложения, многообразие применяемых способов минимизации налогов.

По нашему мнению, можно говорить о *налоговом администрировании* налогоплательщиком, которое, в свою очередь, распадается на ментальную составляющую – *налоговое планирование*, результатом которой является *налоговый план* (мыслительное описание ситуации с налогами, как ее представляет налогоплательщик, «овеществление» его субъективного права) и *осуществление плана*, которое в полном соответствии с налоговым планированием может выражаться в полной уплате налогов, неуплате налогов, полной или частичной неуплате налогов, и на *последствия* (ожидаемые и реальные). В свою очередь, *налоговое администрирование* – это отдельная сфера *менеджмента издержек* со всеми вытекающими последствиями.

Весьма интересно мнение Л. Пастушковой о том, что налоговые преференции могут выступать инструментом снижения налоговой преступности в Российской Федерации. Налоговые правоотношения по своей природе характеризуются как конфликтные отношения. Данное свойст-

¹³ Бодрова Т. В. Налоговый учет и отчетность. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Дашков и Ко, 2013. С. 178.

во налоговых правоотношений порождается их содержанием, заключающимся в публично-правовой обязанности уплатить часть денежных средств, принадлежащих по праву налогоплательщику, в пользу государства. Неудивительно, что многие налогоплательщики, не отличаясь развитым правосознанием и руководствуясь исключительно личными корыстными побуждениями, стремятся уклониться от исполнения обременительной обязанности по уплате налогов, прибегая в том числе и к незаконным способам действий. Отсюда рождается конфликт между ними и государством, заинтересованным в полной и своевременной уплате налогов. Изначальная конфликтность налоговых отношений, дополненная массой вполне конкретных факторов, выливается в факты преступных действий в сфере налогообложения. Негативные последствия налоговой преступности очевидны для всех, а масштаб налоговой преступности по-прежнему велик, несмотря на тенденцию к постепенному снижению. Так, в России в 2010 г. было зарегистрировано 14 449 преступлений, предусмотренных ст. 198–199.2 УК РФ, что на 7867 меньше, чем в 2009 г. В связи с этим проблема налоговой преступности заставляет ученых, как специализирующихся в сфере финансового права, так и криминологов, тщательно разрабатывать инструменты борьбы с налоговыми преступлениями¹⁴. Л. Пастушкова предлагает один из таких инструментов – налоговые преференции.

Нельзя ни согласиться также с М. В. Карасёвой в том, что проблема преференций в налоговом праве традиционно исследуется учеными в контексте нормативно-правовых преимуществ, установленных в налоговом законодательстве, а точнее, в контексте налоговых льгот, налоговых вычетов, а иногда и таких явлений, как налоговая амнистия и прочие налоговые предпочтения. Такой научный подход вполне оправдан, ибо понятие «преференции» в переводе с латинского означает «предпочтения». В связи с этим вполне разумно с научной точки зрения осуществлять анализ налогово-правовых предпочтений, т.е. преимуществ, закрепленных налоговым законодательством и представляемых одной категории налогоплательщиков по сравнению с другой. Тем более, что в Налоговом кодексе РФ даже понятие налоговой льготы определяется через понятие «преимущество»¹⁵.

Актуальность данного направления заключается в том, что в современных рыночных отношениях субъекты предпринимательской деятельности стремятся максимально сократить свои расходы, зачастую

¹⁴ Пастушкова Л. Налоговые преференции как инструмент снижения налоговой преступности в России // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Вып. 3 : Преференции в финансовом праве и экономике стран Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). Воронеж, 2012. С. 154–155.

¹⁵ Карасёва (Сенцова) М. В. Преференции в налоговом праве : их виды и обусловленность // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Вып. 3 : Преференции в финансовом праве и экономике стран Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). Воронеж, 2012. С. 6.

используя агрессивные методы оптимизации налогообложения. Бюджет государства при такой политике предприятий теряет значительные средства, а это, в свою очередь, является препятствием в развитии государства в целом (не хватает средств для финансирования науки, медицины, образования, правопорядка, инновационной сферы, культуры, строительства и т.д.).

В процессе своей экономической деятельности практически все хозяйствующие субъекты стремятся максимально сократить свои расходы, тем самым увеличить располагаемые ресурсы. И государство не может помешать этому, если их действия не являются противозаконными. Государство само, в первую очередь, решает задачи по увеличению доходов, так как налоги – важнейший их источник.

Уясним сущность понятий, в ряде случаев взаимозаменяемых (используемых как синонимы): «издержки», «затраты», «расходы».

Н. Д. Врублевский рассматривает *издержки* как потребленные денежные, материальные и трудовые ресурсы предприятия в процессе производства, включая так называемые дополнительные (вспомогательные) издержки. *Затраты*, по его мнению, представляют собой расходы предприятия на услуги (работы) поставщиков и создание производственных запасов материально-технических ресурсов, включая потребленную в процессе производства продукции их часть. Таким образом, при такой трактовке затраты – понятие более емкое и включают в себя издержки¹⁶.

По мнению Г. М. Лисовича, *издержки производства* – это затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг). *Затраты* представляют собой средства, которые пошли на покупку ресурсов, и отражаемые в финансовой отчетности как активы предприятия, которые способны принести доход в будущем. Расходы же есть часть затрат, которые предприятие производит с целью получения дохода, т.е. расходы приводят к уменьшению капитала. Однако, по его мнению, на практике понятия «затраты», «издержки», «расходы» отождествляются, и для того чтобы охарактеризовать издержки, связанные непосредственно с производством, используют термин «затраты на производство»¹⁷.

По мнению М. А. Вахрушиной, одной из важнейших задач управленческого учета является калькулирование *себестоимости* продукции. *Себестоимость* продукции – это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Важнейшей

¹⁶ См.: Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства : теория и практика. М. : Финансы и статистика. 2002.

¹⁷ Лисович Г. М. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях. М. : Финансы и статистика, 2004. 456 с.

особенностью себестоимости является то обстоятельство, что она носит объективный характер, т.е. не зависит от такого рода обстоятельств, как наличие или отсутствие нормативных документов по ее регулированию, желание или возможность ее исчисления бухгалтерскими службами бизнеса и т.п. До последнего времени определение себестоимости было закреплено нормативно и содержалось в п. 1 «Положения о составе затрат» (утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 г. № 552): «Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию». В настоящее время данное понятие прямого нормативного регламента не имеет¹⁸.

М. А. Вахрушина отмечает, что *«расходы»* – это часть затрат, которые предприятие терпит в связи с получением дохода», однако считает понятия «затраты на производство» и «издержки производства» тождественными и определяет издержки производства как затраты живого и овеществленного труда на производство и реализацию продукции (работ, услуг)¹⁹.

А. Н. Кашаев дает схожее определение понятию *издержек* производства, подразумевая под ними «совокупные затраты общественного труда (живого и прошлого) на производство продукта, образующие его стоимость», однако полагает, что затраты производства отличаются от издержек производства не только с практической точки зрения, но и с теоретической. Вне зависимости от завершенности процесса производства и характера связи затрат с создаваемой продукцией затраты производства имеют отношение к процессу производства вообще. Издержки производства означают процесс, завершенность процесса производства. Они являются той частью затрат, которые относятся к готовой продукции в конкретном прикладном смысле²⁰.

Термин *«расходь»* в большей степени имеет отношение к бухгалтерскому учету затрат в целях налогообложения, поскольку не все затраты признаются расходами, а только те из них, которые: а) не указаны в ст. 270 НК РФ; б) документально подтверждены; в) направлены на получение дохода; г) экономически оправданы.

Термин *«расходь»* имеет отношение и к расходам будущих периодов, которые капитализируются и отражаются в активе баланса.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации», утвержденным приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г.

¹⁸ Вахрушина М. А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. М. : АКДИ «Экономика и жизнь», 2000.

¹⁹ Там же.

²⁰ Кашаев А. Н. О группировках затрат в производственном учете // Бухгалтерский учет. 1994. № 9. С. 15–20.

№ 33н²¹, расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Безусловно, осуществление налоговых отчислений так или иначе влияет на затратную составляющую коммерческого предприятия.

Таким образом, расходами организаций выступает часть затрат, связанных с получением дохода и имеющая отношение к учету затрат в целях налогообложения. Тем самым «затраты» выступают в качестве более широкого понятия, составной частью которого являются «расходы», поскольку последние – это часть затрат, понесенных предприятием на изготовление продукции, отгруженной (реализованной) покупателю в данном учетном периоде (расходы получают количественную определенность в основном в момент реализации продукции (работ, услуг), когда поступившая выручка определяет доход, а связанные с получением этого дохода затраты становятся расходами). Издержки выступают еще более обширной характеристикой, включающей в себя совокупные затраты труда на производство продукции.

В связи с вышеизложенным нами предлагается использовать термин «менеджмент издержек», а в том числе налоговых издержек, для предприятий различных форм собственности, включающий в себя управление налоговыми издержками предприятия с целью обеспечения наиболее эффективного использования финансовых ресурсов и оптимизации расходов.

Российский опыт 1990-х гг. подтвердил тот факт, что экономика не в состоянии эффективно функционировать, если бизнес не может развиваться в легитимных сферах деятельности, а правительство не способно обеспечить собираемость налогов на достаточном уровне. Своеобразной кульминацией такого опыта стал острый валютно-финансовый кризис в августе 1998 г. В связи с этим вполне закономерным был большой интерес исследователей к проблемам теневой активности предприятий, уклонения от уплаты налогов и эффективности налоговой администрации. Вместе с тем внимание специалистов в значительной степени было сконцентрировано на так называемой «виртуальной экономике», охватывавшей различные неденежные формы расчетов и тесно связанной с неплатежами, в том числе налоговыми.

Роль неденежных форм расчетов как инструмента уклонения от уплаты налогов в литературе была преувеличена. Бартер был скорее реакцией предприятий на неадекватную экономическую политику правительства и позволял им обеспечивать собственное выживание в условиях стремительного вымывания финансовых ресурсов из реального сектора экономики.

²¹ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 : приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н.

При этом, по данным многих исследователей, схемы уклонения от уплаты налогов, основанные на бартере и других неденежных формах расчетов (включая массовые неплатежи), были характерны лишь для части российской экономики, а именно для крупных промышленных предприятий, расположенных преимущественно в малых и средних городах и выпускающих промежуточную продукцию либо товары инвестиционного назначения. Следует отметить, что благодаря девальвации рубля и расширению денежного предложения доля бартера в продажах промышленных предприятий существенно изменилась. По данным регулярных опросов, проводимых бюллетенем “Russian Economic Barometer”, этот показатель снизился с 52–54 % в июне–августе 1998 г. до 26–29 % в апреле – июне 2000 г. Связи с этим возможности реализации соответствующих схем уклонения от уплаты налогов относительно сократились. Наряду с этим сектором с начала 1990-х гг. существовал и другой, представленный в основном малыми и средними предприятиями, расположенными в крупных городах и работающими на рынках потребительских товаров. Для этой группы предприятий были характерны иные схемы ухода от налогов, основанные на неучтенном наличном обороте²².

Из практики криминальной полиции и налоговых служб многих стран известно, что в теневом секторе экономики абсолютное большинство сделок совершаются за наличный расчет. Это позволяет не регистрировать их в отчетности и не платить налогов, связанных с этими сделками. Именно поэтому в зарубежной литературе отношение количества наличных денег в обращении к объему денежной массы (*currency ratio* – CR) и особенно изменение этого отношения во времени рассматривается как важный косвенный индикатор изменения масштабов теневой экономики. Повышение доли теневой экономики в ВВП при прочих равных условиях должно вести к росту CR, и наоборот²³.

Понятия «обналичка», «черная зарплата», «фирмы-однодневки» – это термины, которые всё еще являются прочными атрибутами российской действительности. Все эти определения являют собой составляющие одного глобального процесса функционирования серых фирм – ухода от уплаты налогов. Для них это так называемая экономия денежных средств, а для малых фирм в условиях рыночной конкуренции порой единственный способ существования. Законность финансово-хозяйственной деятельности организации при этом уходит на второй план. Для тех, кто не сталкивался с подобными фирмами на личном опыте, можно пояснить: «черная» или чаще «серая» заработная плата – это договоренность работодателя и работника, когда часть средств выплачивается последнему без подачи сведений о его зарплате в контролирующие органы, при этом работнику может об этом и не сообщаться. Тем самым работодатель и собственник бизнеса не платят в бюджет НДС и страховые взносы в Фонд социального страхования. Чтобы осуществлять подобные выплаты, фирмы,

²² Яковлев А. А. *Агенты модернизации*. М. : Изд. дом ГУ ВШЭ, 2006. С. 14.

²³ Там же. С. 15.

практикующие подобные схемы, испытывают значительную потребность в неконтролируемом налоговой структурой наличном денежном потоке, который обеспечивается при помощи услуг «фирм-однодневок» – фирмы, которые регистрируются на короткий промежуток времени и целью которых является обналичивание денежных средств за определенный процент от суммы. Такие фирмы целенаправленно допускают грубые нарушения налогового законодательства и, как правило, стараются закрыться или перейти на обслуживание в другую налоговую инспекцию до проведения плановых проверок налоговыми органами. Фирмы, уклоняющиеся от налогов, и прибегающие к услугам «фирмы-однодневки», действуют по следующей схеме: на расчетный счет такой организации перечисляется платеж за товарно-материальные ценности или услуги, характерные для фирмы-плательщика. Однако поставка этих товарно-материальных ценностей (услуг) в адрес плательщика фактически не осуществляется. Вместо этого «фирма-однодневка» возвращает фирме, осуществившей платеж, наличные денежные средства за минусом оговоренного процента в обмен на оформление (подписание) документов на мнимую поставку товарно-материальных ценностей. При этом фирма-плательщик занижает свою базу по налогу на прибыль и НДС, принимая к учету и списывая на расходы несуществующую поставку товара. Таким образом, посредством личных договоренностей осуществляется уход от полноценного налогообложения сразу двух субъектов экономики. При этом не имеет значения, в какой сфере хозяйствует организация – строительстве, торговле или сфере услуг. Серые схемы взаимодействия субъектов российской экономики являются ее порочной практикой, потакающей произволу работодателя и снижающей социальную защищенность простых российских граждан. Весомые финансовые преимущества и недостаточная финансовая грамотность российского собственника подталкивают его на осуществление подобных действий. А нужда рядового гражданина нашего общества и коррупция в налоговых органах служат устойчивым катализатором²⁴.

Л. Пастушкова называет следующие причины налоговой преступности²⁵: 1) *экономические*, связанные с неэффективным осуществлением хозяйственной деятельности многочисленных коммерческих организаций, в результате которой у налогоплательщика не хватает средств для уплаты налогов в полном размере; 2) *идеологические*. Господствующая в обществе потребительская идеология, стремление к личному обогащению, в том числе и посредством незаконного уклонения от уплаты налогов, помноженные на отсутствие развитого правосознания в обществе, обуславливают налоговую преступность. К сожалению, многие налого-

²⁴ Букин А. И. Налоги – старая песня о главном! // Экономика, предпринимательство и право. 2012. № 6 (17). С. 81–86. URL: <http://www.creativeconomy.ru/articles/26929/>

²⁵ Пастушкова Л. Налоговые преференции как инструмент снижения налоговой преступности в России // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Вып. 3 : Преференции в финансовом праве и экономике стран Центральной и Восточной Европы / под ред. М. В. Карасёвой (Сенцовой). Воронеж, 2012. С. 156.

плательщики не осознают до конца важность налогов в формировании бюджета, считая, что налоговая система неэффективна, а своевременно уплаченные налоги не доходят до бюджета; 3) *правовые*, связанные с установлением налогового режима, например, высокие налоговые ставки, сложности процедуры уплаты налога и т.п.

Мы считаем, что в основе всех причин лежит отсутствие расчета адекватной налоговой нагрузки, что вызвано узким пониманием налога.

Следует отметить, что в современной российской экономической литературе термин «налоговое планирование» отождествляется с термином «налоговая оптимизация», что не вполне корректно, так как планирование представляет собой лишь организационно-подготовительную стадию какого-либо процесса, а оптимизация – это активные действия, направленные на уменьшение налоговых выплат. В таком случае налоговое планирование – это подготовка к налоговым платежам, деятельность по управлению налоговыми выплатами, а под оптимизацией налогообложения следует понимать налоговое планирование, акцентированное на уменьшении налоговых обязательств²⁶. Мы будем придерживаться термина «налоговое администрирование», под которым будем понимать выбор наиболее эффективного способа налогообложения для хозяйствующего субъекта при определенных экономических условиях.

Можно согласиться с А. А. Яковлевым, который, рассматривая различные варианты налогового администрирования среди представителей бизнеса, отметил, что нет необходимости их делить с точки зрения применения законных или незаконных способов, поскольку так или иначе выбранный вариант администрирования будет связан с нелегитимными способами деятельности российской практики в силу разных обстоятельств, в том числе ментальных причин.

Как показывает мировой опыт, при установлении оптимального уровня налоговых изъятий на первый план должны выдвигаться экономические стимулы развития производства, т.е. интересы товаропроизводителя. Высокий уровень налоговой нагрузки на предпринимательскую среду приводит к спаду предложения товаров и услуг на рынке с одновременным ростом цен на производимую продукцию. Более того, существует неформальная институциональная практика, мотивирующая субъектов рынка не платить за блага, которые даже после оплаты будут для них недоступны. В этом противоречии проявляется «налоговая ловушка» как практическая реализация теоретической модели налоговой системы, частный случай эффекта асимметричности институциональной мотивации в рамках соответствующего экономического института²⁷.

²⁶ Налоговое планирование. URL: <http://www.pnalog.ru/material/nalogovoe-planirovanie-rossiyskie-kompanii>

²⁷ Султангаджиев Ш. М. Методические подходы к оптимизации налоговой нагрузки в целях стимулирования предпринимательской активности // Российское предпринимательство. 2012. № 18 (240). С. 159–164. URL: <http://www.creativeconomy.ru/articles/25100/>

Подводя итоги, можно отметить, что необходимость налогового администрирования как элемента финансового менеджмента издержек различных предприятий заключается в том, что сегодня каждая организация, независимо от вида деятельности и формы собственности, сталкивается с необходимостью платить налоги, что при неграмотном подходе и системных ошибках оборачивается лишними затратами и проблемами с законом. Поэтому необходимость проводить эффективную организацию уплаты налогов остро встает перед предприятием, так как это поможет сделать его доходы максимальными. А это, в свою очередь, требует долгосрочного исследования проблем налогового администрирования и обучения представителей различных сфер бизнеса.

**РАСКРЫТИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ВОЗМОЖНОСТЕЙ НАЛОГОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ С ЦЕЛЬЮ ПРЕДОТВРАЩЕНИЯ НАЛОГОВЫХ
ПРАВОНАРУШЕНИЙ**

**STUDYING ANALYTICAL CAPABILITIES OF TAX REPORTING
FOR TAX OFFENCE PREVENTION**

Л. Коробейникова

кандидат экономических наук, доцент

Е. Ендовицкая

кандидат экономических наук, доцент

Воронежский государственный университет

В условиях усиления государственного финансового контроля существенное внимание стало уделяться изучению основных налоговых параметров и показателей, дающих объективную оценку эффективности системы налогообложения и качества соблюдения налоговой дисциплины. В ходе анализа налоговой отчетности проводится оценка влияния налоговых показателей на финансовое состояние и непрерывность деятельности организации с целью принятия обоснованных налоговых решений в рамках предотвращения налоговых правонарушений.

With the increase of state financial control, the major tax features and indices used for assessing the taxation system efficiency and tax compliance, have become the object of detailed research. Within the tax reporting analysis, the influence of the tax indices on the organization's financial position and going concern is examined in order to take sound decisions concerning taxation and prevent tax offences.

За последнее десятилетие развития экономики России ужесточились требования к раскрытию информации в налоговой отчетности хозяйствующего субъекта со стороны контрольных органов, формы налоговых деклараций претерпели существенные изменения. Попытки усилить аналитические возможности налоговой отчетности для целей контроля правильности исчисления налогов в бюджет приводят к возрастанию объема информации, представляемой в налоговые органы, повышению трудоемкости ее подготовки со стороны налогоплательщиков. Проведение экономического анализа налоговой отчетности позволит усилить контроль полноты и правильности исчисления налогов хозяйствующими субъектами, что способствует росту бюджетной эффективности для реализации успешной и выгодной налоговой политики государства.

Налоговая отчетность не является единственным источником данных для проведения налогового контроля, значение данного информацион-

ного источника в современных условиях хозяйствования возрастает. Налоговая отчетность предоставляет данные для отбора и планирования выездных проверок, формирования отчетности в вышестоящие налоговые органы, прогнозирования налоговых доходов бюджета, а также декларирования налоговых обязательств налогоплательщика и информационного обеспечения камеральной проверки.

Таким образом, в рамках налоговой отчетности хозяйствующего субъекта формируется информация об имущественном, финансовом положении исследуемой организации, особенностях формирования и использования финансовых результатов ее деятельности. К налоговой отчетности относятся налоговая декларация и налоговый расчет авансового платежа. Налоговая отчетность представляет собой совокупность налоговых документов, фиксирующих исчисление налога и определение суммы, подлежащей к уплате. Налоговые документы состоят из четырех групп:

- расчетно-декларативная документация – документы, в которых фиксируются налоговые расчеты и суммы налогов. По каждому налогу существует единый расчетный документ, представляемый налогоплательщиком в налоговый орган в установленный законодательством срок;

- справочная документация – документы, содержащие справочные сведения, детализирующие данные для исчисления налогов, расшифровывающие или обосновывающие налоговые расчеты. Подобная документация делится на документы, необходимые для исчисления налогов, и документы справочного характера, не влияющие на исчисление сумм налогов;

- учетная документация – документы, представляющие сводные формы налогового учета. Так, первичные документы бухгалтерского учета, накапливаясь в налоговом учете, подлежат обобщению за определенный период;

- налоговые извещения – документы, направляемые налоговыми органами налогоплательщикам и включающие сведения о сроках и суммах налога, подлежащего уплате (или доплате).

Состав форм налоговой отчетности зависит от выбранной системы налогообложения. Накапливаемая и генерируемая в системе налоговой отчетности информация ценна лишь тогда, когда ее можно использовать для аналитического обоснования управленческих решений в области выбора стратегии развития хозяйствующего субъекта, минимизации бизнес-рисков (валютных, налоговых, финансовых, предпринимательских). Эти решения могут быть систематизированы, что позволяет упорядочить требования, предъявляемые к объему и структуре информации, раскрываемой в системе налогового учета (табл. 1).

Основная целевая установка при составлении налоговой отчетности – обеспечение необходимой информацией всех заинтересованных пользователей независимо от их возможностей получения данных отчетности. Блок налоговой информации имеет ограничения по доступу к ней в соответствии со ст. 10 ФЗ «О бухгалтерском учете».

Решения налогового характера в отношении организации

Пользователи налоговой отчетности	Область принятия решения
с позиции собственника	– по объему и структуре капитала; – по изъятию части имущества; – инвестиционные решения стратегического характера;
с позиции менеджеров	– оптимизация текущей финансовой деятельности; – инвестиционные решения текущего характера;
с позиции сторонних лиц	– участие в капитале организации; – участие в финансировании проектов организации; – установление текущих бизнес-планов

Д. Коробейников, Е. Ендовицкая. Раскрытие аналитических...

Данная цель определяется стремлением организации максимально расширить круг пользователей. Исходя из такой цели перед налоговой отчетностью стоят следующие задачи:

- создание необходимых условий для существующих и потенциальных пользователей информации при принятии ими управленческих решений о взаимодействии с организацией;
- обеспечение возможности оценки времени, вероятности и объемов причитающихся пользователям выплат от деятельности организации;
- обеспечение адекватности отражения состояния экономических ресурсов организации.

Перечисленные задачи могут быть решены, только если отчетность удовлетворяет определенным критериям, суть которых раскрыта в табл. 2.

Интересы различных пользователей порождают необходимость отражения в налоговой отчетности широкого спектра показателей, позволяющих принимать аргументированное решение о взаимодействии с организацией.

Анализ налоговой отчетности представляет собой оценку полноты и достоверности содержащихся в ней данных, а также степень пригодности их для удовлетворения информационных запросов пользователей. Анализ налоговой отчетности можно определить как процесс оценки прошлого и текущего финансового состояния организации с точки зрения ее способности выполнять обязательства перед бюджетом по уплате налогов и сборов.

Цель анализа налоговой отчетности заключается в изучении теоретических и организационно-методических основ анализа налоговой отчетности для выявления резервов роста эффективности деятельности организации, связанных с формированием и погашением налоговых обязательств. Для достижения этой цели необходимо последовательно и в определенные промежутки времени решить следующие задачи:

- обосновать целесообразность и размерность налоговых расходов (затрат, издержек) хозяйствующего субъекта;

*Критерии формирования информации, раскрываемой
в налоговой отчетности, и их краткая характеристика*

Критерий	Характеристика
Ценность для пользователя	Данные, способные оказать существенное влияние на принятие решения пользователями информации, должны найти отражение в налоговой отчетности. Информация поступает к пользователю своевременно, что способствует отражению информации реального положения дел на момент ее получения. Для пользователя должна обеспечиваться прогностическая ценность налоговой отчетности, которая заключается в возможности определения жизнеспособности и платежеспособности организации на длительный срок.
Надежность (достоверность)	Связаны с реальностью отражения налоговых показателей организации. На достоверность отчетности оказывают влияние правдивость данных, отражение в информации именно тех явлений, для описания которых она предназначена, раскрытие методов и процедур расчета. Операции и события, представленные в налоговой отчетности, должны быть представлены с позиции экономической сущности явлений, а не их формальной стороны. Объективность информации и ее нейтральность достигаются невозможностью составления налоговой отчетности в интересах какой-либо группы пользователей информации.
Сопоставимость	Возможность сравнения налоговых показателей организации с аналогичными показателями других организаций либо с показателями той же организации за другой отчетный период.
Постоянство	Применение одних и тех же элементов учетной и налоговой политик от одного учетного периода к другому, что обеспечивает сопоставимость налоговой отчетности организации за различные отчетные периоды.
Подлинность	Предоставление полного и верного отображения сведений об объектах налогообложения, налоговой базе и налогового оклада в декларациях и расчетах.
Объективность	Документальное подтверждение значений показателей налоговой отчетности, их соответствие реальному содержанию фактов хозяйственной деятельности налогоплательщика, связанных с исчислением налоговых обязательств налогоплательщика

- определить взаимосвязь величины налоговых расходов с характером и масштабами экономической деятельности хозяйствующего субъекта;
- составить прогноз изменения размера, характера и влияния налоговых обязательств на деятельность организации;
- рассчитать приемлемый уровень налоговых расходов (затрат, издержек);
- разработать предложения и мероприятия, направленные на поддержание налоговых обязательств (расходов, затрат, издержек) на приемлемом для хозяйствующего субъекта уровне.

Реализация поставленных задач осуществляется в следующем порядке:

1) выявление состава налоговых обязательств. Определяется перечень налогов, подлежащих уплате организацией, обращается внимание на состав налогооблагаемых баз и различия между объектом и налогооблагаемой базой. Так, объектом обложения НДС является добавленная стоимость, а налогооблагаемой базой – размер выручки (дохода);

2) обоснование структуры налоговых обязательств. Определяется общий объем налоговых обязательств за анализируемый период, а также доля каждого налога в общем объеме. В зависимости от целей анализа выделяются также доля собственно налоговых обязательств, доля штрафов, доля пеней за нарушения налогового законодательства, проценты за полученный налоговый кредит и инвестиционный налоговый кредит, отсрочки и рассрочки, связанные с исполнением налоговых обязательств, доля оплаченных и начисленных обязательств, доля налогов, подлежащих зачету (возврату, возмещению) из бюджета, доля налогов, подлежащих уплате организацией, и налогов, уплачиваемых предприятием в качестве налогового агента за другие организации и физических лиц и др.;

3) анализ динамики налоговых обязательств. На основе данных налоговых деклараций за ряд лет выявляются изменения состава и структуры налоговых обязательств, определяются абсолютные и относительные отклонения с выявления причин возникших изменений. Необходимо отличать изменения, вызванные развитием налогового законодательства, от изменений, вызванных другими факторами (например, падением или увеличением спроса на продукцию, инфляцией, изменением кадровой политики хозяйствующего субъекта и др.).

В рамках проведения анализа налоговой отчетности используются методы факторного анализа и комплексных оценок. При составлении факторных моделей можно ограничиться как величиной налогов в целом, так и налогами в отдельности.

В рамках анализа налоговой отчетности широко применяется коэффициентный анализ. В качестве показателей влияния налогов на деятельность организации можно использовать понятия налоговой нагрузки и налогового бремени. Налоговая нагрузка как экономическая категория отражает соответствие суммы налоговых обязательств, подлежащих перечислению в бюджет и внебюджетные фонды, показателям финансо-

во-хозяйственной деятельности организации. Налоговая нагрузка оценивается использованием абсолютных и относительных показателей. Простейшей абсолютной характеристикой является общая величина налоговых обязательств организации за анализируемый период, рассмотренная выше при анализе структуры налоговых обязательств. В этом случае налоговая нагрузка на организацию представляет собой совокупность всех обязательных платежей в бюджет (налоговых и неналоговых), подлежащих перечислению организацией за отчетный период, связанных только с деятельностью этой организации (т.е. за вычетом платежей, которые организация перечисляет как налоговый агент).

Анализа абсолютных изменений налоговой нагрузки недостаточно, так как они не отражают основной составляющей экономического смысла налоговой нагрузки, а именно – ее связь с показателями финансово-хозяйственной деятельности организации. Поэтому налоговая нагрузка на организацию – это та часть налоговых обязательств, которая фактически должна быть выплачена организацией и не может быть перенесена на другие экономические субъекты (например, через повышение цен) или уменьшена в результате применения налогового планирования, оптимизации налоговых платежей, а также другими доступными способами.

Более глубокий анализ проводится с учетом части дохода, фактически полученного в денежной форме. Для этого используется показатель «доля в цене фактически полученной выручки», а также связанные с ним «прибыль с учетом фактически полученной выручки», «прибыль с учетом фактически полученной выручки на единицу продукции», «доля в цене фактически полученной выручки» как выручка за вычетом безнадежной к получению дебиторской задолженности, в том числе в пересчете на единицу продукции.

Достоверность данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, является важной предпосылкой соблюдения требований законодательства, обязывающего налогоплательщиков «вести в установленном порядке учет доходов (расходов) и объектов налогообложения (п. 3 ст. 23 НК РФ)». Наряду с механизмами совершенствования налогового администрирования¹, независимая оценка достоверности налоговой отчетности также представляет непосредственный интерес не только для уполномоченных государственных органов, включая ФНС РФ, но и для собственников и администрации хозяйствующих субъектов, а также для органов негосударственного финансового контроля.

При анализе налоговой отчетности ее рассматривают как достоверную, что означает:

- а) все налоги, подлежащие уплате организацией, отражены в соответствующей декларации (требование полноты);
- б) налоговые обязательства и налоговые платежи отражены в декларациях в полном объеме (требование точности);

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 01.02.2016).

в) при составлении и заполнении деклараций соблюдены требования соответствующих нормативных актов (требование аккуратности).

Достоверность налоговой отчетности подтверждается внешним и внутренним аудитом, а также результатами предыдущих налоговых проверок. Если информационной базой для анализа послужила непроверенная налоговая отчетность или имеются другие сомнения в ее достоверности, необходимо предварительно проверить отчетность, внести соответствующие корректировки, сделать поправки на возможные искажения непосредственно в процессе анализа налоговой отчетности.

Представленная информация о возможности применения в рамках анализа налоговой отчетности таких методов, как горизонтальный, вертикальный, коэффициентный, факторный, использование которых традиционно для анализа финансовой отчетности хозяйствующего субъекта. Трудоемкость проведения анализа налоговой отчетности зависит от объема конкретных задач, отвечающих конкретным целям, потребностям пользователей информации. Приведем последовательность оценки влияния характера налогов на финансовый результат деятельности организации:

а) выявить сложившуюся структуру налоговых платежей хозяйствующего субъекта;

б) обосновать состав налогов, занимающих существенный удельный вес в структуре налоговых платежей;

в) определить зависимость изменения сумм налоговых платежей по существенным видам налогов от изменения объемов деятельности организации.

Динамика и структура уплачиваемых хозяйствующим субъектом налогов являются важным объектом аналитической работы. Особый интерес представляет проблема оценки уровня налогообложения. Под полной ставкой налогообложения понимают величину, характеризующую налоговую нагрузку на предприятии, рассчитанную как отношение причитающихся к уплате налоговых платежей к добавленной стоимости, произведенной предприятием².

Но определение интегрального показателя уровня налогообложения выступает началом налогового анализа. Необходимо определение нагрузки, которое оказывают налоги на различные стороны деятельности хозяйствующего субъекта.

В анализе хозяйственной деятельности любой организации важную роль играет оценка налоговых обязательств, которая позволяет определить, насколько обременительна существующая налоговая система для экономического субъекта и какую долю ресурсов привлекают на себя платежи в бюджет, т.е. определить налоговую нагрузку предприятия.

По мнению Н. Н. Селезневой, определение масштабов исчисления показателя «налоговая нагрузка» следует рассматривать как «уровень

² См.: Налоговый менеджмент / [под ред. А. Г. Поршнева]. М. : ИНФРА-М, 2003. С. 137.

налоговой нагрузки служит индикатором функционирования как макроэкономики, ...так и микроэкономики»³.

Г. А. Горина подтверждает, что налоговая нагрузка является одним из критериев, по которым экономический субъект подлежит внеплановой проверке. Риск быть отобранным для контроля повышается в том случае, если «...значение налоговой нагрузки экономического субъекта ниже среднего уровня по хозяйствующим субъектам конкретного вида экономической деятельности. Налоговая нагрузка рассчитывается как соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и отбора (выручки) организации по данным Росстата»⁴.

Стратегически неверным будет сужение области исследования влияния налоговых показателей на финансовое состояние организации только исчислением и оценкой одного показателя «налоговая нагрузка», тем более что в перечень критериев налоговыми органами включено 12 показателей, 11 из них можно рассчитать и изучить с помощью приемов и способов экономического анализа.

Анализ налоговой нагрузки – это один из элементов налогового анализа, который является самостоятельной областью экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций. Успешность развития бизнеса влияет на бюджетные поступления, в виде возврата финансовых средств государственной поддержки и инвестирования.

В числе расчетных показателей финансово-хозяйственной деятельности организации анализу подлежат суммы убытков на протяжении нескольких налоговых периодов; значительные суммы налоговых вычетов за определенный период; опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг); размер среднемесячной заработной платы на одного работника; уровень рентабельности деятельности и др. Часть из этих показателей может рассматриваться в процессе анализа финансового состояния организации. ООО «Восход» работает на общем режиме налогообложения. Предприятие исчисляет и уплачивает следующие основные налоги:

- налог на прибыль;
- налог на имущество;
- транспортный налог;
- земельный налог.

Результаты анализа налоговой нагрузки ООО «Восход» по видам налогов и сборов, суммам возникновения и погашения задолженности приведены в табл. 3.

³ Селезнева Н. Н., Ионова А. Ф. Анализ финансовой отчетности организации. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. С. 63.

⁴ Горина Г. А. Налогообложение торговых организаций. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. С. 58.

Т а б л и ц а 3

Налоговая нагрузка ООО «Восход» по видам налогов и сборов, суммам возникновения и погашения задолженности

Вид налога	Прошлый год			Отчетный год		
	Возникло, тыс. руб.	Погашено, тыс. руб.	Уд. вес поступивших платежей в бюджет, %	Возникло, тыс. руб.	Погашено, тыс. руб.	Уд. вес поступивших платежей в бюджет, %
НДС	10 342	3314	407		9966	75,3
Налог на прибыль	0	-684	4536		0	-
Транспортный налог	35	35	-8,4	34	34	0,3
Налог на имущество	677	913	0,4	912	902	6,8
Земельный налог	4675	4567	11,2	2267	2325	17,6
Всего	15 729	8145	56,1		13 227	100,0

За отчетный год в бюджеты всех уровней ООО «Восход» было уплачено 13 227 тыс. руб. налоговых платежей и сборов. Если рассматривать структуру налоговых платежей уплачиваемых предприятием, можно сделать вывод, что на протяжении двух лет наибольший удельный вес приходится на НДС (75,3 % в 2014 г.). Отметим, что сложившаяся на предприятии структура налоговых платежей является типичной для России, высокий удельный вес налога на добавленную стоимость не редкость.

В дальнейшем рассмотрим информацию о задолженности предприятия перед бюджетом на конец 2014 г. (табл. 4).

Т а б л и ц а 4

Динамика задолженности ООО «Восход», тыс. руб.

Налоги и другие платежи	Причисляется по расчету		Перечислено в бюджет		Задолженность перед бюджетом на конец года	
	2013 г.	2014 г.	2013 г.	2014 г.	2013 г.	2014 г.
1. Налоги из выручки от реализации товаров, в том числе:						
НДС	10 342	4536	3314	9966	-7028	5430
2. Налоги, уплачиваемые из прибыли, в том числе:	5387	3213	4831	3261	-556	48
3. Налоги на прибыль	-	-	-684	-	-684	-
4. Имущественные налоги	677	912	913	902	236	-10
5. Прочие налоги и платежи	4710	2301	4602	2359	-108	58
Всего	15 729	7749	8145	13 227	-7584	5478

Д. Коробейников, Е. Ендовицкая. Раскрытие аналитических...

Анализ задолженности предприятия перед государством показал, что задолженность по налогам у предприятия к концу 2014 г. исчезла. Если на начало года предприятие задолжало 7584 тыс. руб., то к концу года вместо этой задолженности имеется переплата 5475 тыс. руб.

ООО «Восход» сдавало налоговую отчетность в МИ ФНС России № 14 по Воронежской области. В ходе проверки налоговой отчетности налоговыми органами было выявлено, что налоговые декларации в налоговую инспекцию предприятием предоставлялись своевременно. Путем сопоставления налоговых баз по разным налогам выявлены расхождения – превышение показателей доходов по одной из форм отчетности, что свидетельствует о возможном занижении доходов. В 2012–2014 гг. ООО «Восход» не заявляло налог на добавленную стоимость к возмещению. К уплате заявлено:

2012 г. – 5523 тыс. руб.;

2013 г. – 10 342 тыс. руб.;

2014 г. – 5523 тыс. руб.

Льготы по налогам предприятием не заявлены. Задолженность по земельному налогу – 54 тыс. руб. Переплата по НДС составляет 468 тыс. руб. и пени – 4 тыс. руб.

Таким образом, информация, формируемая в ходе анализа налоговой отчетности, позволяет принимать обоснованные решения для легальной минимизации налоговых платежей и максимизации прибыли, что дает экономическому субъекту объективную возможность направить финансовые ресурсы на поддержание и развитие производства. В этом аспекте использование инструментов анализа налоговой отчетности в целях повышения налоговой дисциплины экономического субъекта, позволяющих прогнозировать налоговую нагрузку, эффективно управлять ресурсным потенциалом, значительно снижать финансовые риски, актуально и своевременно на этапе экономического развития.

Налоговые органы рекомендуют анализировать суммы исчисленных налоговых платежей и их динамику; суммы уплаченных налогов (по каждому виду налога или сбора) и их динамику; показатели налоговой и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности и их динамику (выявление отклонений показателей текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени; выявление противоречий в представленных документах); факторы и причины, влияющие на формирование налоговой базы.

Существенное внимание в ходе анализа налоговой отчетности следует уделять понятию «налоговый риск», предполагая оценку негативного характера его влияния. Причем негативный характер налогового риска имеет определенные формы проявления не только для налогоплательщиков, но и для всех субъектов налоговых правоотношений, признава-

емых таковыми в соответствии со ст. 9 НК РФ⁵. Например, для государства в лице государственных органов исполнительной власти (ст. 9 НК РФ) налоговый риск состоит в снижении поступления налогов, выступающих основным источником формирования доходной части бюджета⁶. Для налогоплательщиков – рост налоговых издержек, являющихся разновидностью его совокупных затрат, что ведет к росту затратно-экономности и снижению рентабельности деятельности хозяйствующего субъекта.

Основными характеристиками налогового риска являются:

- связан с неопределенностью экономической и правовой информации;
- является неотъемлемой составляющей финансового риска;
- распространяется на участников налоговых правоотношений (ст. 9 НК РФ)⁷: налогоплательщиков, налоговых агентов и других субъектов, представляющих интересы государства;
- имеет негативный характер для всех участников налоговых правоотношений (в отличие от других видов рисков);
- проявляется для каждого участника налоговых правоотношений по-разному.

При оценке риска анализируют две его составляющие: вероятность наступления и характер ущерба. Управление налоговыми рисками во многом зависит от доступности информации о вероятности наступления и величине их последствий, выраженной стоимостными показателями. К налоговым рискам можно отнести риски уголовного преследования, которые обусловлены тем, что для руководителей организаций-налогоплательщиков, нарушающих налоговое законодательство, существует вероятность возбуждения уголовного дела и привлечения к уголовной ответственности. Однако данный вид рисков не может быть в полной мере распространен на саму организацию-налогоплательщика, в рамках анализа данных налоговой отчетности можно косвенно оценить его последствия.

При реализации посреднических схем возникают следующие риски:

- налоговых проверок;
- доначисления налогов;
- признания документооборота формальным.

Согласно приказу ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» общедоступным критерием самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемым налоговиками в процессе отбора объектов при проведении выездных налоговых проверок⁸, может

⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 01.02.2016).

⁶ Там же.

⁷ Там же.

⁸ Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (в ред. от 10.05.2012).

являться построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками без наличия разумных экономических и иных причин (деловой цели).

Риск налоговой проверки присутствует в том случае, когда стороны действовали добросовестно. В этом случае необходимо доказывать деловую цель агентского договора. Это могут быть:

- привлечение новых клиентов;
- увеличение доходов.

Доказательствами деловой цели служит отчет агента. Согласно п. 1 ст. 1005 ГК РФ по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала. Статья 1008 ГК РФ устанавливает обязанность агента представлять принципалу отчеты о выполнении поручения. При отсутствии в договоре соответствующих условий отчеты представляются агентом по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора. Если агентским договором не предусмотрено иное, к отчету агента должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала. В связи с этим агентский договор является типовым договором, конкретные действия агента подтверждаются отчетом.

У налогоплательщика-принципала риски, связанные с доначислением налогов, существуют не только в случае преднамеренного перечисления ему денежных средств, но и в ситуации, когда денежные средства будут перечислены в налоговом периоде, следующем за тем, в котором была проведена реализация в его интересах. По общему правилу принципал учитывает доходы в день:

- 1) поступления денег на его счет в банке или в его кассу;
- 2) получение отчета от агента;
- 3) погашение задолженности агентом иным способом.

В соответствии со ст. 1008 ГК РФ установлена обязанность агента представлять принципалу отчеты о выполнении поручения. При отсутствии в договоре соответствующих условий отчеты представляются агентом по мере исполнения им договора либо по окончании действия договора. Если агентским договором не предусмотрено иное, к отчету должны быть приложены необходимые доказательства расходов, произведенных агентом за счет принципала.

Еще одной проблемой для хозяйствующего субъекта является признание документооборота формальным. Например, суд сделал вывод о формальном документообороте между принципалом и агентом, который не подтверждает реальности исполнения обществом агентских соглашений при получении принципалом долгового финансирования от кредитных организаций.

При осуществлении посреднических операций у агента риски связаны с установлением даты уплаты налогов. Риск может возникнуть, если

принципал и агент являются взаимозависимыми лицами, что связано с риском доказывания рыночных цен по сделкам. В ст. 105.1 НК РФ указывается, кто признается взаимозависимыми лицами, избежание данного риска возможно при незаключении договоров с названными лицами. Обращаем внимание, что законодательство Российской Федерации может требовать от агента работы по лицензии (образовательные услуги, услуги связи), проверка наличия лицензии по данному виду деятельности, членского билета, подтверждающего членство в некоммерческих профессиональных организациях, способствует снижению налоговых рисков.

При взаимодействии с иностранными принципалами, которые могут выступать как производителями товара, так и владельцами недвижимости – арендодателями, у конечного покупателя или арендатора возникают риски перечисления налога в качестве налогового агента.

Существенное значение для сохранности бюджетных средств имеет предотвращение ущерба от незаконного возмещения налога на добавленную стоимость, выраженное в отказе преступников от противоправного замысла. Как показывает практика, проведение гласного комплекса оперативно-розыскных мероприятий, в том числе в рамках совместных с налоговыми органами мероприятий налогового контроля, влечет за собой подачу уточненных деклараций по НДС, где суммы налога, подлежащего к возмещению, значительно уменьшаются. Такая же ситуация складывается и в процессе арбитражного судопроизводства, связанного с рассмотрением дел об обжаловании бездействия налоговых органов и о требованиях налогоплательщика возмещения налога.

При проведении активных мероприятий органами внутренних дел по документированию преступной деятельности с использованием обследований офисных, производственных и складских помещений, опросов должностных лиц предприятий-возмещателей и их контрагентов, наведения справок в государственных и коммерческих организациях принятые в пользу налоговых органов решения арбитражных судов об отказе в возмещении НДС, как правило, не обжалуются в апелляционной и кассационной инстанциях.

В свою очередь, Г. Смирнов пишет, что «относительно невысокая раскрываемость преступлений налоговыми органами обусловлена тем, что для этих органов задача противодействия налоговой преступности – сопутствующая. Основной их задачей является осуществление налогового администрирования и налогового контроля, в ходе которых налоговые органы проверяют правильность исчисления налогоплательщиками сумм налогов, осуществляют доначисление выявленных недоимок и принимают меры, направленные на обращение взыскания на денежные средства и имущество недобросовестных налогоплательщиков»⁹. Предупреждение совершения нарушений законодательства о налогах и сборах (в том числе налоговых преступлений) не выступает сопутствующей за-

⁹ Смирнов Г. Налоговые преступления : пределы либерализации // ЭЖ-Юрист. 2011. № 46. С. 1–4.

дачей налогового контроля. Все задачи налогового контроля между собой взаимосвязаны, поскольку направлены на достижение общей цели налогового контроля – обеспечение надлежащего уровня налоговой дисциплины. В данном аспекте, предупреждая совершение налоговых правонарушений, налоговые органы предотвращают возможные имущественные потери бюджетной системы Российской Федерации.

Таким образом, проведение комплексного экономического анализа налоговой отчетности позволит комплексно оценить финансовое состояние, снизить налоговые риски и предупредить факты правонарушений.

Научное издание

ПУБЛИЧНЫЕ ФИНАНСЫ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Ежегодник

Выпуск 6

**Противодействие уклонению от уплаты налогов
в странах Центральной и Восточной Европы**

Под редакцией М. В. Карасёвой (Сенцовой)

Редакторы *Е. В. Жеребцова, О. А. Исаева, В. Г. Холина*
Компьютерная верстка *Л. О. Мецераковой*
Корректор *М. Г. Щигрёва*

Подписано в печать 27.07.2016. Формат 70×100/16.
Уч.-изд. л. 15,4. Усл.п.л. 17,2. Тираж 300. Заказ 415

Издательский дом ВГУ
394000 Воронеж, пл. Ленина, 10
Отпечатано в типографии Издательского дома ВГУ
3940000 Воронеж, ул. Пушкинская, 3