

**Тенденции изменения законодательства  
и правоприменительной практики  
в отношении налоговой оптимизации  
в холдинге**

*Егор Батанов, партнер  
26 мая 2014 г., Москва*

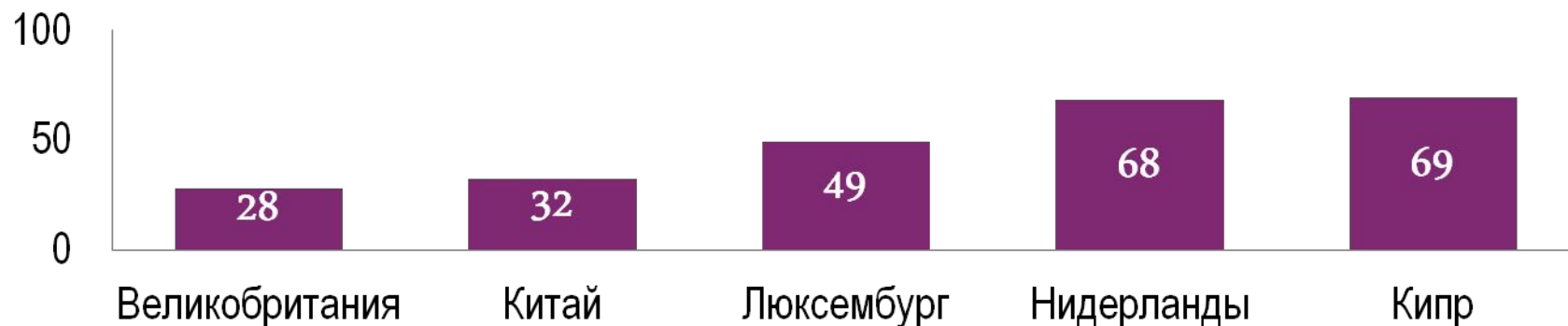
# Деофшоризация экономики: инициативы Минфина



## Причины и последствия

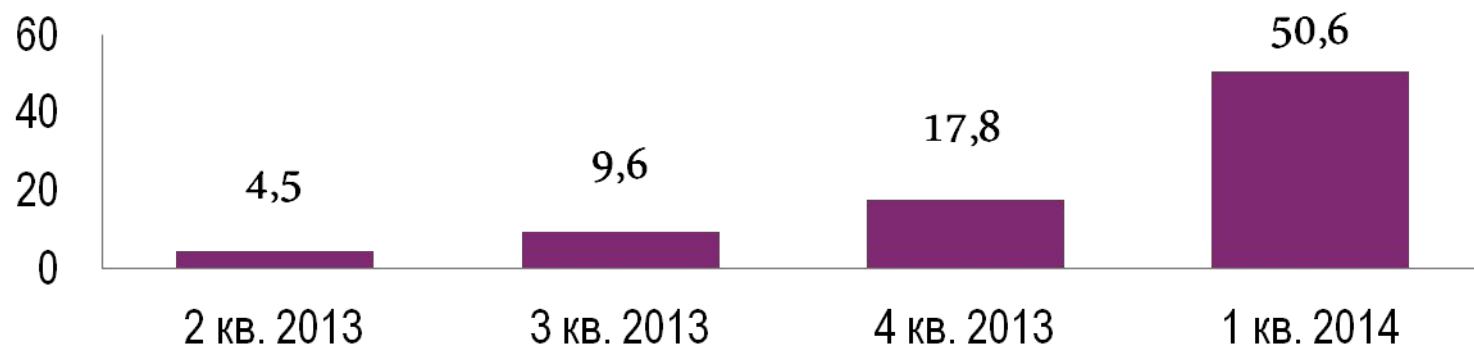
Накопленные инвестиции в экономике России, (2013 г., млрд. долл. США)

Данные Росстата



Вывоз капитала из России частным сектором, (млрд. долл. США)

Данные Банка России



## План борьбы Минфина с оффшоризацией экономики



## Законопроект Минфина от 18.03.2014: основные положения

налогообложение прибыли контролируемых иностранных компаний

статус налогового резидента России для иностранных организаций

налогообложение косвенного отчуждения российской недвижимости

## Контролируемые иностранные компании

### Ключевая идея Законопроекта

- прибыль, аккумулированная иностранной организацией или структурой, контроль над которой осуществляется российским налоговым резидентом, подлежит налогообложению в России в качестве прибыли самого контролирующего лица

### Основные элементы

контролируемая иностранная компания

контролирующее лицо

прибыль контролируемой иностранной компании

## Контролируемая иностранная компания

### Иностранная организация

- не является налоговым резидентом России
- является налоговым резидентом низконалоговой юрисдикции
- контролируется российскими налоговыми резидентами
- акции не прошли листинга на биржах

### Иностранная структура фонд, партнерство и т.п.

- создана по законодательству низконалоговой юрисдикции;
- имеет право осуществлять предпринимательскую деятельность в интересах своих бенефициаров

## Контролируемая иностранная компания: ключевые проблемы

Какие юрисдикции являются низконалоговыми?

Любые по усмотрению Минфина России.  
Ожидается, что в список попадет около 60 юрисдикций, в т.ч. Кипр, Швейцария.

Имеет ли значение наличие substance у компании?

Нет, как «полочные», так и реально функционирующие организации могут быть признаны контролируруемыми.

Иностранная траст, не осуществляющий предпринимательскую деятельность,

формально не подпадает под действие Законопроекта, но не стоит забывать о революционном правосознании российских судов.



## Контролирующее лицо

**российский налоговый резидент (как физическое лицо, так и организация), который**

### **в отношении КИК-организации**

- имеет возможность оказывать определяющее влияние на принимаемые КИК решения о распределении прибыли в силу:
  - прямого или косвенного участия в капитале КИК;
  - участия в договоре на управление КИК;
  - иных обстоятельств;
- автоматически признается в качестве контролирующего лица, доля прямого или косвенного участия в КИК которого совместно с его близкими родственниками или иными «особыми» лицами превышает **10%**.

### **в отношении КИК-структуры**

- имеет возможность оказывать определяющее влияние на решения по распределению чистой прибыли структуры, принимаемые управляющим структурой.

## Контролирующее лицо: ключевые проблемы

Если одно российское лицо владеет для другого (агент, доверительный управляющий и т.п.),

формально оба могут быть признаны контролирующими

Если лицо владеет >10%, но не имеет возможности влиять на распределение прибыли (его акции арестованы, есть мажоритарный акционер и т.п.)...

эти обстоятельства не имеют значения, лицо все равно признается контролирующим.

Что значит доля прямого или косвенного участия >10%?

из Законопроекта не ясно, идет ли речь о голосующих акциях, доле участия в общем капитале (не зависимо от числа голосующих акций)

## Прибыль контролируемой иностранной компании

определяется по российским правилам, установленным для налога на прибыль организаций

должна быть подтверждена финансовой отчетностью компании (в том числе, аудированой) и «иными документами»

в состав прибыли включается как прибыль от активной (например, торговой) деятельности, так и прибыль от пассивной деятельности

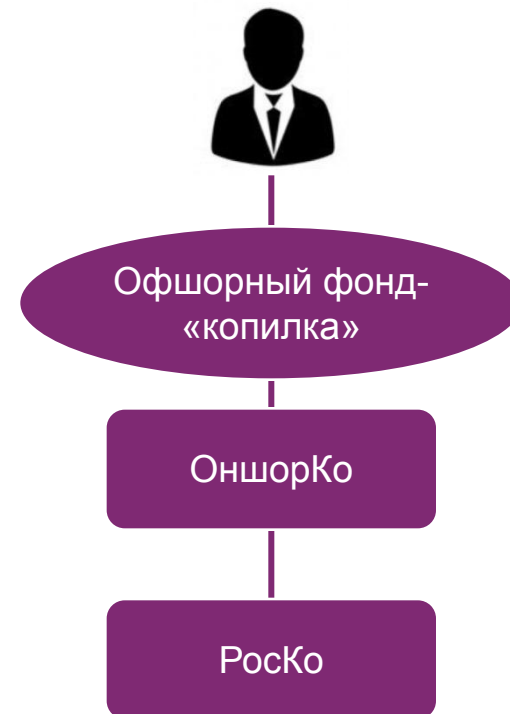
прибыль уменьшается на сумму дивидендов, выплаченных из такой прибыли

прибыль учитывается у контролирующего лица пропорционально его доли владения в КИК и времени владения

прибыль КИК облагается у контролирующего лица по общим ставкам: у физ. лица – 13%, у организации – 20%.

## Какие модели перестанут работать?

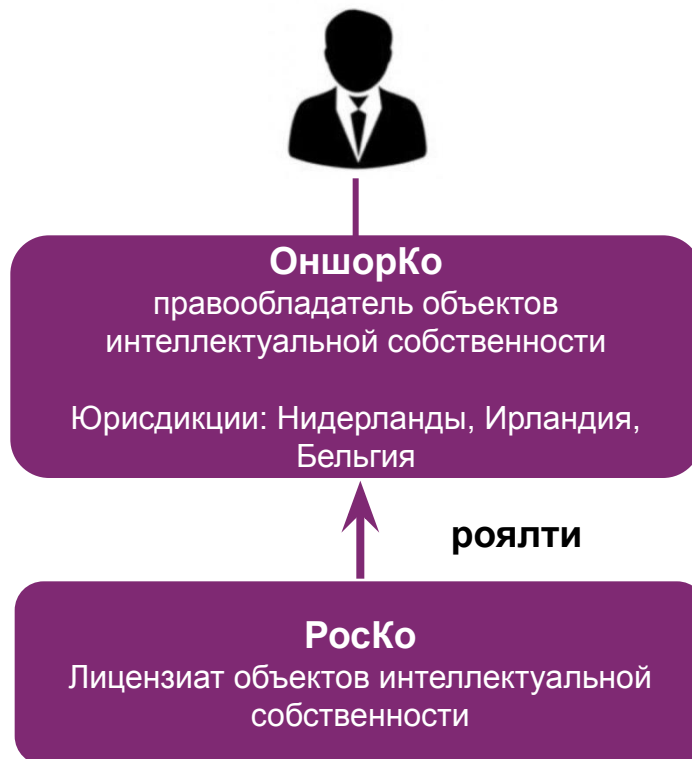
Использование офшорных инструментов в качестве «копилки» – временного хранилища денег.



## Какие модели, возможно, придут на замену?

Высоконалоговые юрисдикции, не попавшие в список Минфина, предусматривающие льготные режимы налогообложения для некоторых видов доходов

### “IP BOX / PATENT BOX” TAX REGIME



### Налоговые последствия

ОншорКо не признается КИК, поскольку Оншор не включен в «черный список» Минфина.

Доходы от IP облагаются в юрисдикции ОншорКо по ставкам 2-6%.

Роялти полностью учитываются в расходах РосКо.

У ОншорКо не возникает налога у источника в России в силу СИДН.

## Какие модели, возможно, придут на замену?

- Вместо офшорных «копилки» могут использоваться оншорные копилки при условии, если доходы, получаемые оншорной компанией освобождены от налогообложения в стране налогового резидентства оншорной компании.
- Модель позволяет добиться отсрочки в налогообложении дохода Бенефициара, но не полного освобождения.

## PARTICIPATION EXEMPTION



### Налоговые последствия

ОншорКо не признается КИК, поскольку Оншор не включен в «черный список» Минфина. Извлечение денег из Оншора может быть дополнительно оптимизировано.

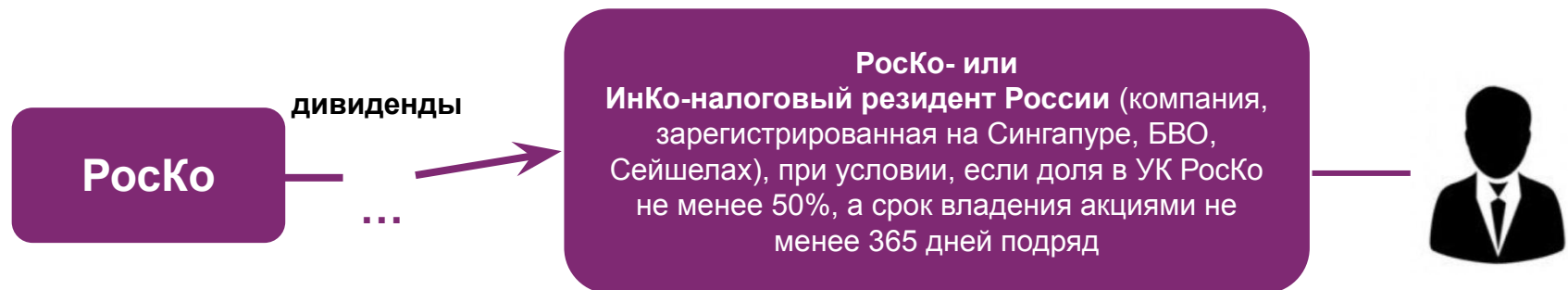
Доходы ОншорКо освобождаются от налогообложения в юрисдикции ОншорКо в силу participation exemption (обычные условия для применения освобождения – срок владения акциями РосКО, иногда – размер вклада)

У ОншорКо возникает налог у источника в России по ставке 5-10% (на основании СИДН)

## Какие модели, возможно, придут на замену?

- Российская компания или иностранная компания – российский налоговый резидент, выступающая в качестве «копилки».
- Модель позволяет также добиться отсрочки налогообложения дохода Бенефициара, но не полного освобождения: пока доход находится в «копилке» он не подлежит налогообложению, но при его извлечении у Бенефициара возникает налоговая обязанность.
- ИнКо налоговый резидент России может быть удобным инструментом для хранения денег, поскольку ИнКо без ограничений может иметь счета за рубежом, а корпоративные отношения внутри ИнКо могут быть структурированы по иностранному праву.
- Возможность применения ИнКо ставки 0% по дивидендам требует дополнительной оценки после принятия Закона о КИК в окончательной редакции.

Дивиденды облагаются в России  
по ставке 0%



## Ключевые проблемы правил КИК

### Смогут ли российские налоговые органы эффективно получать информацию из-за рубежа?

- Россия подписала Многостороннюю конвенцию об обмене налоговой информацией. Участниками Конвенции являются, в частности, Белиз, Британские Виргинские острова, Кайманы, Гибралтар, Джерси и др.
- Совершенствуются положения двусторонних налоговых договоров, заключенных Россией, в части обмена информацией (Кипр, Швейцария, Люксембург). Однако реально налоговый обмен не эффективен, т.к. нет четких сроков предоставления ответа, ответственности за уклонение от ответа.
- ОЭСР предпринимаются усилия по совершенствованию стандартов обмена налоговой информацией: разработан Стандарт автоматического обмена налоговой информацией. Коснутся ли они России в связи с тенденциями международной изоляции России?



## Ключевые проблемы правил КИК

### KYC и AML процедуры иностранных банков

- Иностранные финансовые институты (банки) контролируют соблюдение бенефициарами своих клиентов национальных правил КИК;
- Know your customer (KYC) procedure:
  - запрос у бенефициара налоговых деклараций и документов, подтверждающих уплату налогов бенефициаром с прибыли КИК;
  - анализ операций клиента.
- Отказ от сотрудничества с банком = прекращение отношений с банком.

## Новые обязанности для акционеров КИК

### Уведомлять налоговые органы, если

- прямо или косвенно принадлежит не менее 1% компании в низконалоговой юрисдикции или при неизвестном резидентстве;
- прямо или косвенно принадлежит более 10% **в любой** иностранной компании;
- лицо контролирует КИК-структуру.

### Срок подачи уведомления

- в течение 20 рабочих дней с момента возникновения оснований для подачи уведомления;
- а также ежегодно не позднее 1 марта.

### Ответственность за непредоставление уведомления или предоставление уведомления с заведомо ложными сведениями

штраф 100 000 рублей по каждой КИК.

## Новые обязанности для акционеров КИК

Подавать в налоговые органы налоговые декларации и уплачивать налоги с прибыли КИК

- обязанность возлагается на лиц, являющихся контролирующим лицом КИК.
- К декларации должна быть приложена финансовая отчетность КИК, а также аудиторское заключение, если в соответствии с личным законом КИК отчетность подлежит обязательному аудиту.

Сроки подачи деклараций и уплаты налога

- совпадают со сроками подачи деклараций и уплаты соответствующих налогов (НДФЛ и налог на прибыль организаций).

Ответственность за неуплату налога

штраф **20%** от суммы прибыли КИК, подлежащей включению в налоговую базу, но не менее 100 000 рублей.

## Корпоративное налоговое резидентство

### Ключевая идея Законопроекта

- если местом фактического управления иностранной компанией является Россия, то такая компания уплачивает налоги в России со всей своей прибыли, определенной по российским правилам
- для целей исчисления налога на прибыль организаций иностранная организация – резидент России приравнивается к российской организации.

### Налоговый резидент - организация

- понятие вводится только для целей применения **гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»**;
- для исчисления других налогов наличие или отсутствие у иностранной организации статуса налогового резидента России не имеет значения;
- термин «налоговый резидент» также употребляется в правилах ТЦО (пп. 3 п. 1 ст. 105.14, п. 2 ст. 105.14 НК, пп. 1 п. 1 ст. 105.15 НК).

## Критерии статуса налогового резидента

Достаточно наличие хотя бы одного условия:

- заседания руководящего органа организации проводятся в России;
- руководящее управление организацией обычно осуществляется из России;
- главные (руководящие) должностные лица организации осуществляют свою деятельность в России;
- бухгалтерский учет организации ведется в России;
- архивы организации хранятся в России.

Влияние международных налоговых договоров, заключенных Россией

- международным налоговым договором могут быть предусмотрены дополнительные основания для признания иностранного лица в качестве российского налогового резидента

## Критерии статуса налогового резидента

### Кто в зоне риска

- «полочные» иностранные компании, принадлежащие российским акционерам (даже «спящие»);
- иностранные компании, контролируемые из России.

### Что делать российским владельцам?

- для принятия управленческих решений выезжать из России;
- создать substance за рубежом (офис, персонал, экономическую функцию и т.д.);
- передать управление местному резиденту (профессиональному директору), ограничив его полномочия корпоративными документами. **Но:** чрезмерное ограничение полномочий директора в пользу российских акционеров может привести к тому, что компания получит статус российского налогового резидента. Кроме того, чрезмерное ограничение полномочий местного директора может привести к тому, что такая компания утратит статус «налогового резидента» в юрисдикции инкорпорации, что повлечет невозможность применения такой компанией международных налоговых договоров с Россией.

Сингапур: местный директор должен обладать профессиональными навыками и полномочиями, достаточными для целей принятия повседневных и стратегических решений касательно деятельности сингапурской компании с учетом её экономических функций.

## Проблемы, связанные с введением института налогового резидента для организаций

Можно ли взыскать налог иностранной организации-резидента с российского владельца?

- формально – нет, но не стоит забывать о доктрине необоснованной налоговой выгоды.

Иностранные налоги: разница между КИК и иностранной организацией-резидентом?

- для резидента существует прямая возможность зачета налогов и спорная возможность уменьшения базы.
- КИК не является резидентом, но прибыль КИК рассчитывается в соответствии с главой 25 НК РФ. Можно ли уменьшить базу на иностранные налоги?

А что с российским НДС и налогом на имущество?

- формально ничего не меняется.

Но могут быть проблемы (в частности, критерии налогового резидентства могут использоваться для толкования понятия «место управления организацией» в целях определения места оказания услуг при исчислении НДС – см. пп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ и п. 2 ст. 148 НК РФ ).

## Проблемы, связанные с введением института налогового резидента для организаций

### Влияние на правила ТЦО в России:

- не ясно, какие ценовые пороги применяются, если участник сделки компания, являющаяся одновременно резидентом России и офшорной зоны (соотношение п. 2 и подп. 3 п. 1 и п. 7 ст. 105.14 НК РФ).
- иностранная организация – российский налоговый резидент вправе/не вправе использовать симметричные корректировки (п. 1 ст. 105.18 НК РФ)?

### Влияние на правила о КГН:

- иностранная организация – российский налоговый резидент не может участвовать в создании консолидированной группы налогоплательщиков (п. 1 ст. 25.2 НК РФ);
- не ясно, может ли иностранная организация присоединиться к действующей КГН (п. 3-4 ст. 25.2 НК РФ).

### Применение УСН:

- иностранная организация – российский налоговый резидент не вправе применять УСН (пп. 18 п. 2 ст. 346.12 НК РФ)



## Косвенная продажа российской недвижимости иностранными организациями (пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ)

Сейчас облагается

1. доход от отчуждения акций (долей) **российских организаций**, более 50% активов которых **напрямую** состоит из российской недвижимости, кроме сделок на иностранных биржах.



РосКО



# Косвенная продажа российской недвижимости иностранными организациями (пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ)

## Будет облагаться дополнительно

2. доход от отчуждения акций (долей) **иностранных организаций**, более 50% активов которых **напрямую** состоят из российской недвижимости, кроме сделок на иностранных биржах;
3. доход от отчуждения акций (долей) **как российских, так и иностранных организаций**, более 50% активов которых **косвенно** состоят из российской недвижимости, кроме сделок на иностранных биржах.



ИнКО



РосКО / ИнКО

РосКО / ИнКО



# Косвенная продажа российской недвижимости иностранными организациями (пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ)

## Соотношение новых правил с международными налоговыми договорами России

- нормы международных налоговых договоров имеют большую юридическую силу по сравнению с национальным законодательством;
- в большинстве случаев международные налоговые договоры предусматривают налогообложение доходов от продажи акций (долей) только в государстве налогового резидентства получателя доходов, вне зависимости от того, есть ли на балансе компании, чьи акции (доли) продаются недвижимость или нет;
- некоторые исключения:
  - Кипр - с 01.01.2017 г. (см. п. 4 ст. 13);
  - Швейцария – с 01.01.2013 г. (см. п. 3 ст. 13)
  - Люксембург – с 01.01.2014 г. (см. п. 4 ст. 13)
- вместе с тем по общему правилу «доходы от отчуждения недвижимости» облагаются в Государстве, в котором такая недвижимость находится;
- термин «недвижимость» определяется через отсылку к национальному законодательству, в котором такая недвижимость находится. Изменение национального законодательства может оказать влияние на применение международного договора.

## Косвенная продажа российской недвижимости иностранными организациями (пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ): проблемы

### Реорганизация /реструктуризация иностранных компаний, не являющихся российскими налоговыми резидентами

- есть ли основания для действия пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ? – Формально, да.
- но будет ли налогооблагаемый доход?

### Передача акций (долей) в качестве обеспечения по кредиту, если условия обеспечения предполагают переход к кредитору прав на акции (доли)

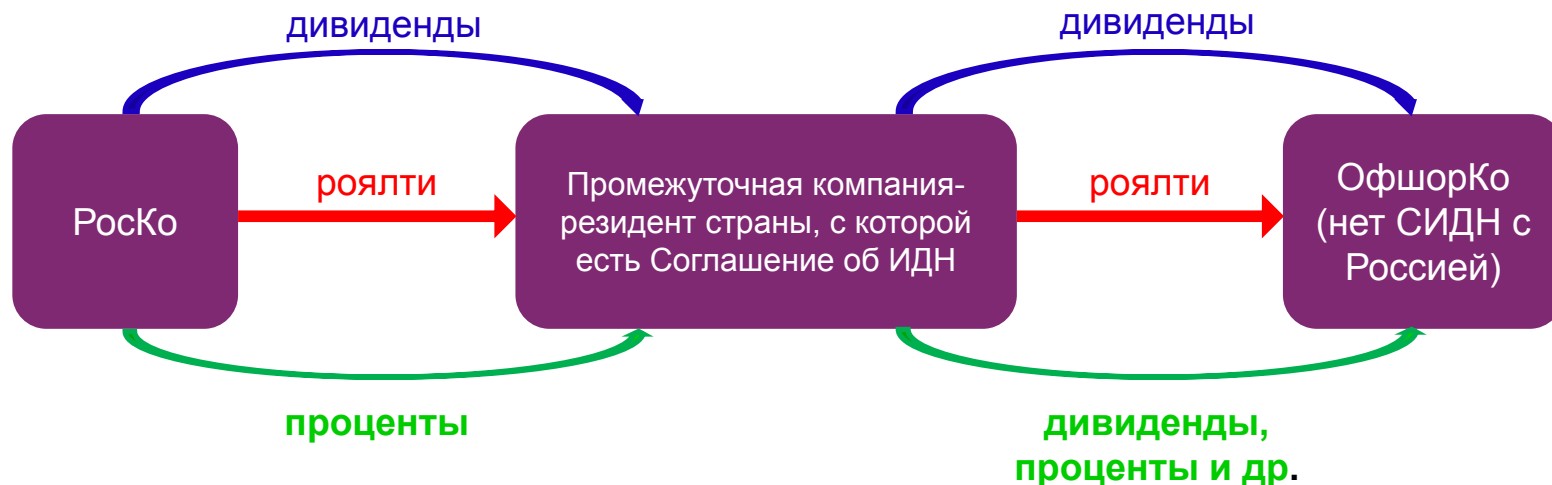
- пп. 5 п. 1 ст. 309 НК РФ может применяться.
- можно ли использовать правила налогообложения РЕПО?

## Противодействие treaty shopping

Минфин России о фактическом праве на доход  
(письмо № 03-00-РЗ/16236 от 09.04.2014)

Под ударом «зеркальные» схемы.

Льготы по соглашениям об избежании двойного налогообложения не применяются в следующих случаях:



По мнению Минфина, РосКо-налоговый агент должен проверять, нет ли «зеркальной» схемы. В противном случае неудержанный налог может быть взыскан за счет его собственных средств.

## Противодействие treaty shopping: фактическое право на доход

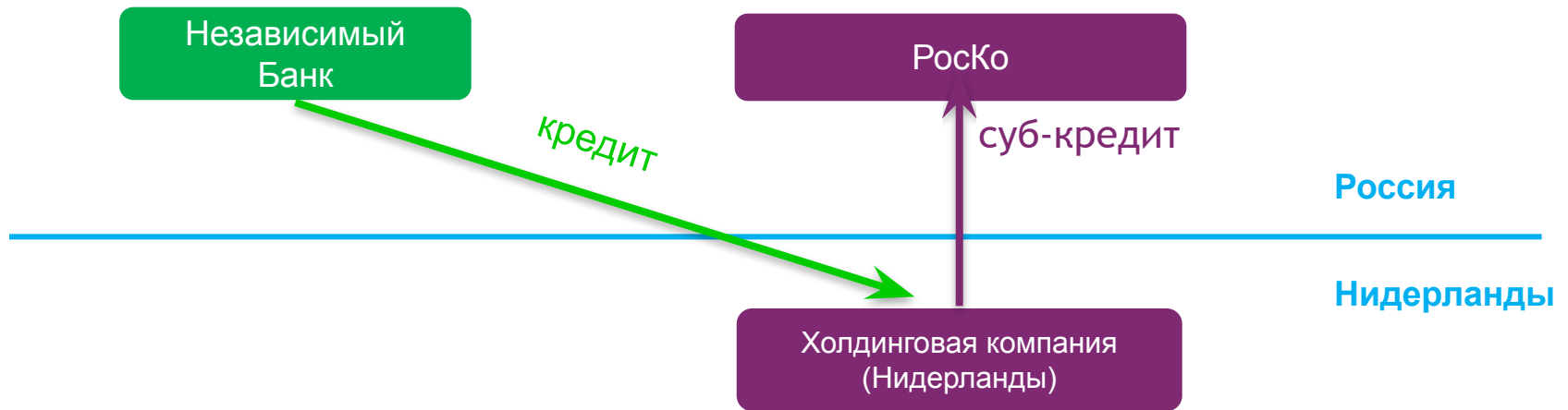
### Последствия применения концепции фактического права на доход:

- **Вариант 1:** игнорирование положений международного договора: доход вменяется промежуточной компании (и, соответственно, налоговому агенту) без учета международного договора
- **Вариант 2:** полная налоговая реконструкция: промежуточная компания игнорируется, доход вменяется фактическому получателю, который может воспользоваться, в частности, международным договором (если таковой применим).

### Минфин косвенно придерживается Варианта 2

Письмо № 03-08-13/1 от 30.12.2011 г.

## Противодействие treaty shopping: фактическое право на доход



### Вариант 1:

- Холдинговая компания не вправе применять Российско-нидерландское соглашение.
- RosCo неправомерно не удерживало налог у источника (20%).
- Налог будет доначислен RosCo.

### Вариант 2:

- Холдинговая компания игнорируется.
- Недоимки в России нет, т.к. Банк – российский налоговый резидент.

- Кипр
- Швейцария
- Люксембург

## Противодействие treaty shopping

Активизация России в сфере пересмотра двусторонних налоговых договоров с наиболее «популярными» для налогового планирования Странами

### Ведутся переговоры

- Нидерланды
- Австрия
- ???

### Ключевые направления изменений

- расширение сферы обмена налоговой информацией;
- налогообложение косвенного отчуждения недвижимости (в том числе, ПИФы);
- limitation of benefits clause



## Limitation of benefits clause

Цель – предотвратить злоупотребления при применении налоговых соглашений (избежать ситуации двойного неналогообложения)

### Базовая формулировка

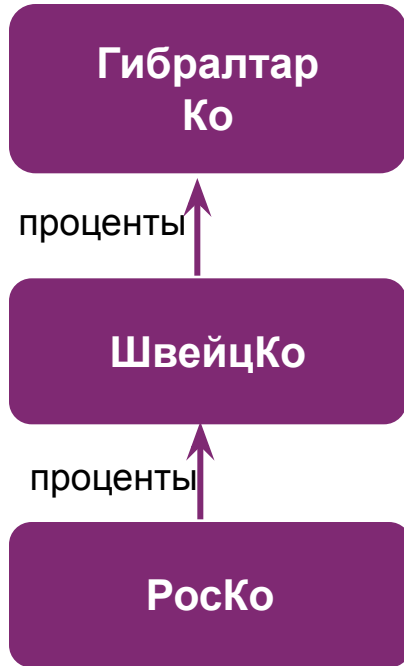
резидент одного Государства не имеет права на какое-либо снижение или освобождение от налогов, предусмотренные налоговым договором в отношении доходов, полученных из другого Государства, если в результате консультаций между компетентными органами обоих Договаривающихся государств установлено, что **главной целью или одной из главных целей создания или существования такого лица было получение льгот в соответствии с МНД, которые в противном случае были бы ему недоступны.**

### Новые риски для налоговых агентов

надзор за получателем дохода

## Limitation of benefits clause

### Статья 25b Соглашения со Швейцарией («притворные схемы»)



Положения соглашения не применяются в отношении дивидендов, процентов или доходов от авторских прав и лицензий, **выплаченных в рамках подставной схемы.**

**«Подставная схема»** - серия сделок, совершенных таким образом, что лицо, имеющий право на льготы, предоставляемые соглашением, и получающий вид дохода от источников в другом Договариваемом государстве, выплачивает прямо или косвенно весь или почти весь доход (в любое время и в любой форме) другому лицу, которое не является резидентом ни одного из Договариваемых государств и которое в случае получения такого вида дохода напрямую из другого Договариваемого государства не имело бы права на эквивалентные льготы в отношении этого вида дохода.

## Limitation of benefits clause: что делать налоговым агентам

### Контрактные заверения:

**«Займодавец заверяет Заемщика в том, что ему принадлежит фактическое право на процентный доход и он не является участником подставной схемы ...»**

□ заверения не освобождают налогового агента от обязанности уплатить «неудержанный» налог, но могут являться основанием для привлечения контрагента к гражданско-правовой ответственности (взыскание убытков), если это допускается применимым к контракту правом.

### Запрос у иностранного контрагента фин. отчетности перед выплатой дохода

в большинстве случаев не поможет Агенту, поскольку перераспределение дохода в рамках «подставной схемы» осуществляется после получения дохода иностранным контрагентом и отчетность, составленная до выплаты дохода из России ничего не скажет Агенту о фактическом получателе дохода.

# Вопросы



# Ужесточение ответственности за незаконную налоговую оптимизацию



## Законопроект Совета Федерации и ФНС России о порядке оценки обоснованности получения налоговой выгоды

кодификация судебной доктрины необоснованной налоговой выгоды в свете ликвидации ВАС РФ

облегчение привлечения к уголовной ответственности за «налоговые злоупотребления»

устранение противоречий между сроком давности в уголовном праве и глубиной налоговой проверки в налоговом праве

### Ключевые понятия

- злоупотребление правом;
- должная осмотрительность;
- «мнимые сделки».

# Законопроект Совета Федерации и ФНС России: основные положения

## Злоупотребление правом

- отражение сделок (совокупности сделок), операций, совершенных с целью прикрыть другие сделки (совокупность сделок операции, в том числе сделки (совокупность сделок) с иными правовыми последствиями;
- совершение действий (бездействий), направленных на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов.

## В случае злоупотребления правом

- не допускается уменьшение обязанности по уплате налогов и (или) сборов, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета вследствие злоупотребления своими правами;
- глубина налоговой проверки увеличивается до 10 лет.

## Законопроект Совета Федерации и ФНС России: основные положения

### О «должной осмотрительности»

- что это Законопроект не определяет;
- вместе с тем Законопроект предусматривает, что не признается проявлением должной осмотрительности осуществление хозяйственной операции с контрагентом, в отношении которого налогоплательщик знал или мог знать, что контрагент не осуществляет реальную предпринимательскую деятельность и (или) о невозможности реального осуществления контрагентом данной хозяйственной операции.

### Если налогоплательщиком не проявлена должная осмотрительность при совершении хоз. операций

- расходы по таким операциям не учитываются при исчислении налога на прибыль организаций;
- налоговые вычеты по НДС по Акцизам не могут быть применены по таким операциям;



## Законопроект Совета Федерации и ФНС России: анализ

### Соотношение с Постановлением Пленума ВАС № 53

- Законопроект даже в случае его принятия не сможет заменить Постановление Пленума ВАС № 53, т.к. Постановление Пленума гораздо шире по своему содержанию;
- В той части, в какой Законопроект пересекается с Постановлением Пленума ВАС, Законопроект грубо ему противоречит (например, в описании должной осмотрительности).

### Особенности и перспективы принятия

- плохая юридическая техника;
  - активное сопротивление бизнес-сообщества;
- в том виде, в каком Законопроект есть сейчас, он вряд ли будет принят.

## Законопроект Совета Федерации и ФНС России

### Что делать налогоплательщикам:

- разработка внутренних регламентов проверки контрагентов;
- разработка внутренних регламентов поиска поставщиков (тендерные процедуры, запросы предложении) и документирование процесса выбора поставщика;
- проведение встреч с контрагентами «на их территории» и документирование таких встреч.

## Законопроект СК РФ о порядке возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям

Действующий с 2011 г. порядок возбуждения уголовных дел по «налоговым статьям» (ст. 198-199.2 УК РФ) ч. 1.1 ст. 140 УПК РФ:

- единственным поводом для возбуждения уголовного дела являются материалы, предоставленные в следственный орган налоговой инспекцией;
- налоговая инспекция направляет такие материалы в следственный орган если налогоплательщиком (налоговым агентом) допущена просрочка исполнения требования об уплате налога (сбора) на срок более 2-х месяцев и суммы недоимки достаточно для возбуждения уголовного дела,
- позиция ФНС: принятие АС обеспечительных мер в виде приостановления действия решения «о доначислении» не препятствует направлению материалов проверки в следственные органы (письмо от 29.12.2011 г. № АС-4-2/22500);
- позиция судов *в некоторых случаях* - противоположная (напр., Постановление 4ААС от 12.03.2014 г. № А78-10123/2012)

Законопроект № 357559-6 предлагает вернуться к «старому» порядку возбуждения дел, т.е.

- предоставить возможность возбуждать уголовные дела по «налоговым статьям» в общем порядке: без обязательного предварительного получения материалов из налоговой инспекции.

# Законопроект СК РФ о порядке возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям

## Хроника рассмотрения Законопроекта № 357559-6

**10.12.2013 г.** Законопроект принят Государственной Думой РФ в первом чтении;  
**20.01.2014 г.** рассмотрение Законопроекта фактически приостановлено

**14.02.2014 г.** Возврата к «старому» порядку возбуждения уголовных дел не будет, но изменения все же планируются



## В настоящий момент

- Законопроект находится на стадии обсуждения;
- предполагается, в итоговом тексте будет предусмотрено право следователей самостоятельно возбуждать дела, но следователи будут обязаны получить «мотивированное заключение» из налоговой инспекции.

# Законопроект СК РФ о порядке возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям

## Последствия принятия закона:

- следственные органы смогут самостоятельно инициировать возбуждение уголовных дел (в том числе на основании материалов ОРМ), не дожидаясь обращения из налоговых органов;
- следственные органы смогут возбуждать дела по тем налоговым периодам, которые налоговые органы уже не в состоянии проверить в связи с ограничениями на проведение налоговых проверок, но по которым еще не истекли сроки давности привлечения к уголовной ответственности.

## Некоторые проблемы:

- не ясно какое значение будет иметь «заключение» налоговой инспекции для следственных органов: обязательное или рекомендательное;
- не ясно, кто должен давать заключение, если в схему уклонения от налогообложения вовлечено множество лиц, стоящих на учете в разных налоговых органах;
- срок хранения документов для целей налогового учета составляет 4 года, для целей бухгалтерского учета – обычно 5 лет, тогда как срок давности по тяжким преступлениям – 10 лет.

## Ликвидация ВАС РФ

### Инструменты ВАС РФ по контролю за единообразием судебной практики

- обобщение судебной практики (Постановления Пленума и Информационные письма Президиума);
- пересмотр дел в порядке надзора (Постановления с «прецедентной» оговоркой);
- направление дел на пересмотр по вновь открывшимся обстоятельствам.

### Количество «налоговых дел», рассматриваемых Президиумом ВАС РФ за год

- 2009 г. = 126 дел
- 2010 г. = 122 дела
- 2011 г. = 112 дел
- 2012 г. = 77 дел
- 2013 г. = 65 дел

# Новый порядок пересмотра арбитражных дел в связи с ликвидацией ВАС РФ (Законопроект № 466670-6)

## Вместо судебного надзора со стороны ВАС РФ вводится

- второй кассационный пересмотр на уровне Судебной коллегии Верховного суда РФ по экономическим спорам (СКЭС).

СКЭС не занимается формированием единообразной практики, а только устраняет «существенные ошибки» нижестоящих судов:

- основания для пересмотра дел в СКЭС: существенное нарушение норм материального или процессуального права;
- нарушение единообразия в толковании и применении нормы права не является основанием для пересмотра дела в СКЭС;
- нижестоящие суды формально не вправе ссылаться в решениях на акты СКЭС;
- надзор на уровне Президиума Верховного Суда РФ.

Скорее всего, этот орган сможет рассмотреть не более 1-2 «налоговых» дел в год.

## Ранее сформированные правовые позиции ВАС РФ

- сохраняют свою силу до тех пор, пока не будут заменены позициями Верховного Суда РФ

## Новый порядок пересмотра налоговых дел

### Ключевые риски и последствия:

- возрастет влияние на судебную практику актов судов арбитражных округов (бывшие ФАСы). Как следствие, возникновение рисков «калужской законности»;
- прежние позиции, выработанные ВАС РФ, могут быть «перетолкованы» самым неожиданным образом. При этом такое «перетолкование» будет фактически иметь обратную силу;
- как следствие – общие риски дестабилизации практики.



# Вопросы



# Трансфертное ценообразование в холдингах: новые правила



## 2014 год: первые проверки в сфере ТЦО

### Основные положения

- до 30 июня 2014 г. должны быть приняты решения о назначении проверок по сделкам и операциям, относящимся к 2012 г.;
- ожидается, что ФНС будет настроено на проведение нескольких «показательных» проверок;
- в первую очередь проверяющих будут интересовать трансграничные контролируемые сделки
  - сделки с иностранными взаимозависимыми лицами;
  - сделки с офшорами;
  - внешнеторговые сделки с товарами мировой биржевой торговли;
- внутрироссийские сделки вряд ли будут интересовать ФНС, поскольку в силу действия института симметричных корректировок не принесут ощутимых доходов для бюджета;
- в области риска те, кто не подал уведомление о совершении контролируемых сделок, поскольку, скорее всего, эти лица не имеют надлежащей подтверждающей документации.

## 2014 год: грядущие изменения в сфере ТЦО

С момента принятия (2011 г.) правила ТЦО практически не редактировались, несмотря на массу пробелов и неясностей, в частности:

- какие сделки являются контролируруемыми: только с товарами, работами и услугами (п. 3, п. 6 ст. 105.3 НК) или с любыми объектами (п. 1 ст. 105.3 НК)?
- можно ли применять симметричные корректировки если налоговым органом при проведении корректировок налоговой базы не определялась рыночная цена (п. 10 ст. 105.7 НК)?
- ...

### Изменения в правилах ТЦО, о работе над которыми официально объявлено

- **Законопроект Минфина о симметричных корректировках:**

налогоплательщики получают право проводить симметричную корректировку в случае если другая сторона сделки **самостоятельно (по своей инициативе)** произвела корректировку налоговой базы и доплатила налоги (в настоящий момент симметричная корректировка допускается только в случае, если корректировку налоговой базы контрагента произвел налоговый орган)

- **Законопроект Минфина о сделках с офшорными компаниями:**

Ценовые пороги для признания сделок с офшорными компаниями контролируруемыми отменяются (сейчас порог = 60 миллионов рублей).

## 2014 год: разрешения дела о форме уведомления о контролируемых сделках

### Дело № ВАС-10012/2013 («дело без заявителей»)

Налогоплательщики оспаривают обязательность заполнения ряда полей в утвержденной ФНС России Форме уведомления о контролируемых сделках, в т.ч.:

- основания отнесения сделок к контролируемым;
- условия поставки и место отправки товара;
- цена за единицу товара и его количество;
- место совершения сделки и др.

поскольку внесение таких сведений в уведомление не установлена п. 3 ст. 105.14 НК РФ.

### Дело № ВАС-10012/2013. Хронология

**16.09.2013 г.** Коллегия судей ВАС отклонила требования налогоплательщиков

**25.02.2014 г.** Президиум ВАС отменил решение Коллегии и вернул дело на повторное рассмотрение.

Постановление Президиума ВАС еще не изготовлено в полном объеме, а повторное рассмотрение не началось.

До ликвидации ВАСа осталось 2,5 месяца.

## 2014 год: разрешение дела о форме уведомления о контролируемых сделках

### Дело № ВАС-10012/2013. Природа спора

#### Позиция ФНС России:

- включение дополнительных сведений необходимо для формирования информационно-ценовой базы в налоговом органе и обеспечения «тонкой наводки» при назначении проверок соблюдения правил ТЦО;

#### Позиция налогоплательщиков:

- по смыслу НК РФ задача уведомления – только информировать налоговый орган о самом факте заключения контролируемой сделки;
- фактически форма, утвержденная ФНС России, это само уведомление + «Требование о предоставлении информации о сделках», т.е. налоговый контроль переносится на стадию подачи уведомления.

### Дело № ВАС-10012/2013. Ожидаемые итоги

- судебное решение сможет оказать влияние только на уведомления, подаваемые за 2014 г. и позднее;
- неблагоприятное для ФНС России решение может быть преодолено путем внесения поправок в НК РФ.

## Изменения в сфере налогообложения долговых обязательств, операций с ценными бумагами и деривативами

### Общие тенденции:

- после введения в действие правил трансфертного ценообразования специальные инструменты контроля рыночного уровня цен по отдельным видам сделок (ст. 269, 280, 305 НК РФ) постепенно заменяются правилами трансфертного ценообразования;
- в конечном итоге цена по долговым обязательствам, сделкам с ценными бумагами и деривативами будут контролироваться только при условии, если такие сделки являются контролируруемыми в соответствии с законодательством о трансфертном ценообразовании;
- переходный период: 2014-2016 г.

## Изменения в сфере налогообложения долговых обязательств

1 января 2015 г.

- по долговым обязательствам, возникающим **не** на основании контролируемых сделок, проценты признаются в составе расходов исходя из фактической ставки, предусмотренной сделкой (**проценты не нормируются**);
- по долговым обязательствам, возникающим на основании контролируемой сделки, проценты признаются в расходах исходя из ставки, определенной в соответствии с правилами трансфертного ценообразования.

Если одной из сторон контролируемой сделки является банк, вместо применения методов ТЦО ставку процентов можно определить в пределах интервалов, установленных НК.

**Правила «тонкой капитализации» остаются без изменений.**



# Изменения в сфере налогообложения операций с ценными бумагами

## 1 января 2015 г.

- по сделкам с необращающимся ЦБ доходы (расходы) признаются исходя из фактической цены, если такая цена находится в интервале **+/- 20% от расчетной цены;**
- по сделкам с обращающимися ЦБ, заключенным на организованном рынке, доходы (расходы) признаются исходя из **фактической цены сделки;**
- по сделкам с обращающимися ЦБ, заключенным вне организованного рынка, доходы (расходы) признаются исходя из фактической цены сделки, если она находится в **пределах интервалов цен** по сделкам с этой ЦБ, заключенным на организованном рынке.

## 1 января 2016 г.

- по сделкам с ЦБ, не признаваемым контролируруемыми, доходы и расходы признаются исходя из фактической цены сделок;
- по сделкам с ЦБ, признаваемым контролируруемыми, доходы и расходы определяются с учетом применения правил ТЦО.

## Изменения в сфере налогообложения операций с деривативами

с 1 января 2014 г.

- по сделкам с обращающимися деривативами доходы (расходы) признаются исходя из **фактической цены сделки**;
- по сделкам с необращающимися деривативами доходы (расходы) признаются исходя из фактической цены, сделки если такая цена находится в интервале **+/- 20% от расчетной цены**.

с 1 января 2016 г.

- по сделкам с обращающимися деривативами доходы (расходы) признаются исходя из **фактической цены сделки**;
- по сделкам с необращающимися деривативами, **не являющимися контролируруемыми сделками**, доходы (расходы) признаются исходя из **фактической цены сделки**;
- по **контролируемым** сделкам с необращающимися деривативами доходы (расходы) признаются исходя из фактической цены сделки если такая цена находится в интервале **+/- 20% от расчетной цены**.

## Актуальная судебная практика в сфере ТЦО

### Общие тенденции:

- суды все меньше внимания обращают на формальные нарушения, допущенные налоговым органом при проведении налогового контроля. Принципиальное значение придается опровержению по существу позиции налогового органа;
- суды могут, в принципе, не применять специальные положения НК РФ о проверке рыночного уровня цен (ст. 40 НК РФ), а обосновать решение о необходимости пересмотра цены по сделке, заключенной налогоплательщиком, только на основании доктрины необоснованной налоговой выгоды;
- особые риски при применении двусторонних налоговых договоров – широкая интерпретация положений статьи об «Ассоциированных предприятиях».

# Дело Сузуки Мотор Рус (А40-111951/12) Дело Мазда Мотор Рус (А40-4381/13)

2009-2010 гг.



**Дело Мазда** – первая и вторая инстанция в пользу налогового органа

**Дело Сузуки** – рассматривается в первой инстанции

# Дело Сузуки Мотор Рус (А40-111951/12) Дело Мазда Мотор Рус (А40-4381/13)

## Позиция налогового органа

- манипулирование ценами во внутригрупповых сделках привело к переносу налогооблагаемой базы из России в Японию;
- рентабельность Дистрибьютора в проверяемых периодах была ниже рентабельности аналогичных российских дистрибьюторов автомобилей других марок.

## Позиция налогоплательщика

- падение цены продажи автомобилей в России было обусловлено экономическим кризисом и снижением спроса на автомобили;
- цена закупки большинства автомобилей была согласована Дистрибьютором в докризисный период (2008 г.), тогда как поставка началась после кризиса; на закупочные цены автомобилей в 2009 г. повлияла резкая девальвация рубля к иностранным валютам;
- если бы Дистрибьютор не снизил цены, это привело бы к разорению дилеров и полному закрытию сети продаж в России;
- рентабельность налогоплательщика нельзя сравнивать с рентабельностью других дистрибьюторов, поскольку эти дистрибьюторы, в свою очередь, также являлись взаимозависимым компаниями по отношению к производителям автомобилей, т.е., их рентабельность могла формироваться не под воздействием рыночных факторов.

## Дело Сузуки Мотор Рус (А40-111951/12) Дело Мазда Мотор Рус (А40-4381/13)

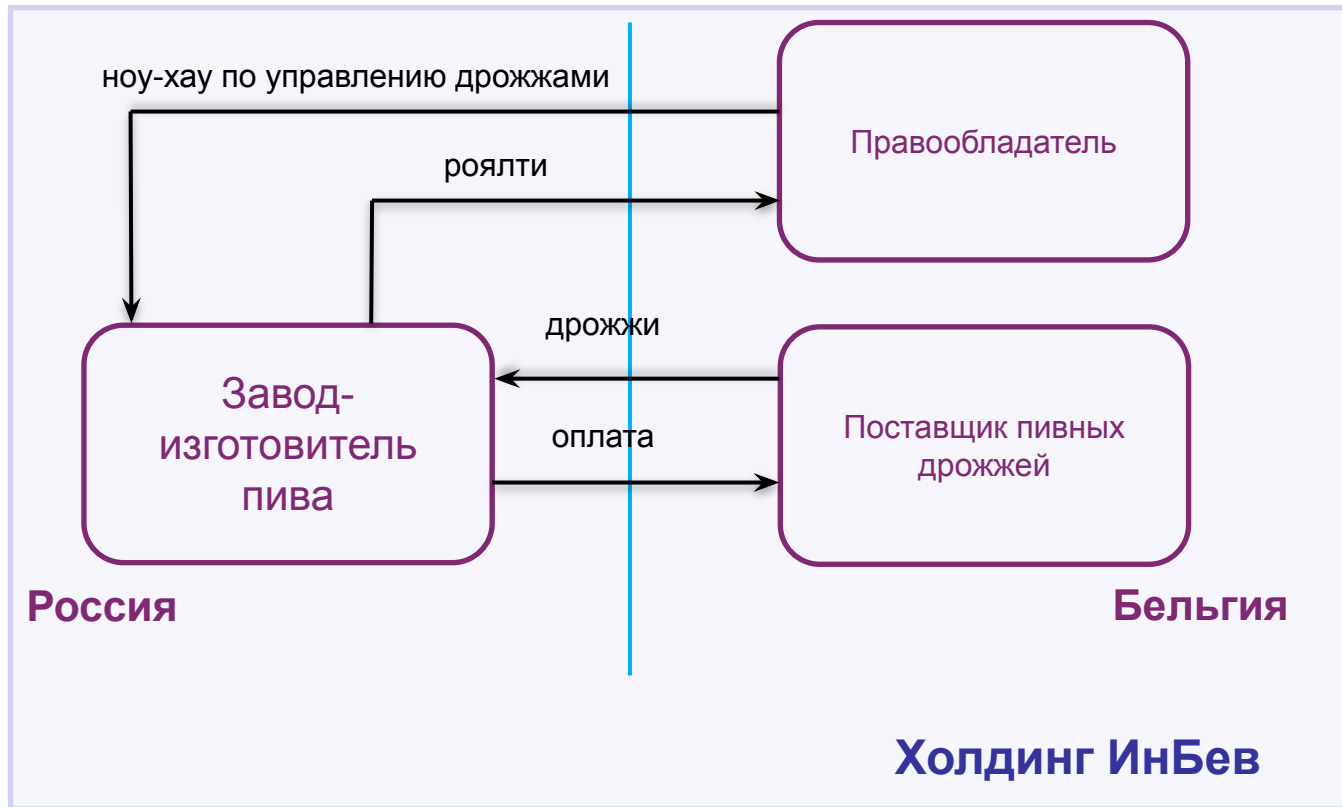
### Решение суда (дело Мазда)

- судом по собственной инициативе проведена экспертиза на предмет установления рыночного уровня рентабельности дистрибьютора на автомобильном рынке;
- эксперт пришел к выводу, что, поскольку все аналогичные дистрибьюторы на автомобильном рынке являются взаимозависимыми по отношению к производителям, то рентабельность этих дистрибьюторов может быть сопоставлена;
- кризис 2009 года одинаково повлиял на всех дистрибьюторов, следовательно, изменение рентабельности у всех дистрибьюторов должно быть сопоставимым;
- суд пришел к выводу о завышении расходов дистрибьютора на покупку автомобилей у иностранного взаимозависимого лица

### Решение суда (дело Мазда). Новые вопросы:

- влияние судебных актов на таможенную стоимость и сумму таможенных пошлин, уплаченных Дистрибьютором при ввозе автомобилей в Россию: оснований для возврата таможенных пошлин в связи с корректировкой цены в России нет.

## Дело СанИнбев (А40-104549/2013)



Первая инстанция – в пользу налогоплательщика.

Вторая и третья – в пользу налогового органа.

## Дело СанИнбев (А40-104549/2013)

### Позиция налогового органа

- размер роялти завышен, что подтверждается оценкой, проведенной по поручению налогового органа;
- руководство по выращиванию пивных дрожжей не является «ноу-хау», а относится к общедоступной информации;
- действия налогоплательщика направлены на получение необоснованной налоговой выгоды, поскольку наличие лицензионного соглашения дает возможность аффилированным компаниям распределять денежные средства внутри холдинга путем минимизации налогообложения, а именно, вместо выплаты дивидендов выплатой роялти.

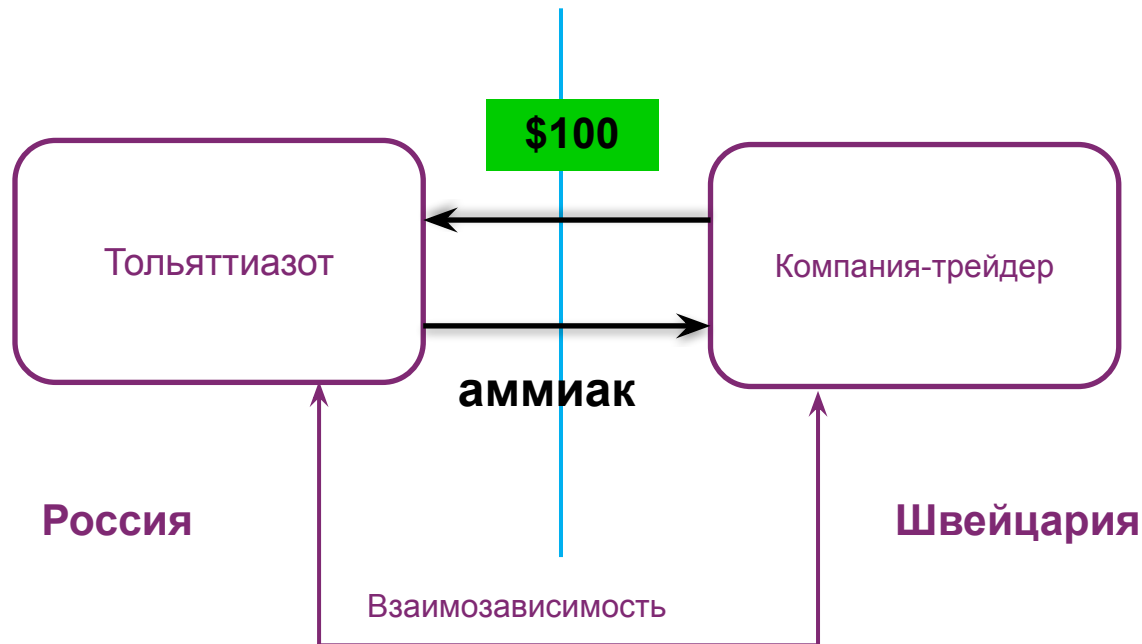
### Позиция налогоплательщика

- руководство по выращиванию пивных дрожжей является «ноу-хау», что подтверждается экспертным заключением;
- «рыночный» характер ставки вознаграждения за использование «ноу-хау» подтверждается отчетом оценщика, использовавшего метод сопоставимых рыночных цен, содержащихся в открытых источниках.

### Суд поддержал позицию налогового органа



## Дело Тольяттиазот (А40-6292/2013)



Первая и вторая инстанция поддержали налоговый орган.

Суд кассационной инстанции вернул дело на новое рассмотрение.

## Дело Тольяттиазот (А40-6292/2013)

### Позиция налогового органа

- налоговый орган посчитал, что цена по сделке между налогоплательщиком и взаимозависимым лицом является заниженной, поскольку она более чем на 20% отклоняется в сторону понижения: в одном периоде – от средних цен на аммиак на иностранном рынке, в другом периоде - от цен, применяемых при экспортных поставках аммиака другим российским производителем (ОАО «Минудобрения»).

### Позиция суда кассационной инстанции

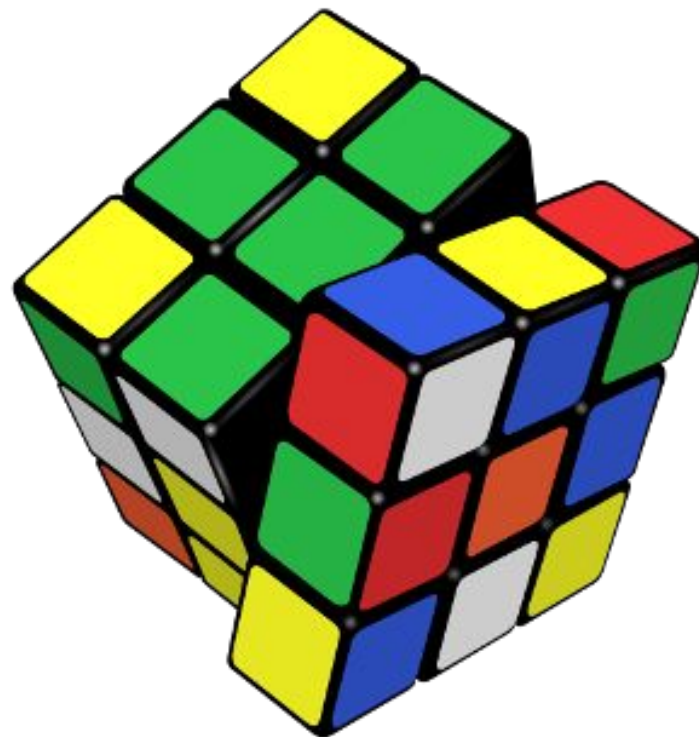
- сделки налогоплательщика не сопоставимы со сделками, заключенными ОАО «Минудобрения», поскольку:
  - различается количество поставляемых товаров, сроки и периоды поставки,
  - налогоплательщик изначально является экспортно-ориентированным предприятием, не имеет емкостей площадей для хранения готовой продукции, для обеспечения непрерывного производственного цикла вынужден отгружать продукцию в непрерывном режиме.

**Все эти факторы не были учтены налоговым органом.**

# Вопросы



# Передача активов внутри холдинга



## Передача активов между взаимозависимыми лицами: ключевые налоговые риски

### Сделки между взаимозависимыми лицами могут являться контролируруемыми (ст. 105.14 НК РФ)

- применение методов трансфертного ценообразования для обоснования цены сделки;
- подготовка документации по сделке;
- подача уведомления в ФНС о совершении сделки.

### Взаимозависимость участников сделки в совокупности с иными обстоятельствами может свидетельствовать о получении необоснованной налоговой выгоды (п. 6 Постановления Пленума ВАС РФ № 53)

- обоснование деловых целей сделки, не связанных с получением налоговой выгоды;
- обоснование реального характера сделки.

## Передача активов между взаимозависимыми лицами: факторный анализ



**Финансовые активы**  
(ценные бумаги,  
денежные средства и т.п.)

**налог на прибыль**

- целевое безвозмездное финансирование
- вклад в уставный капитал
- распределение дивидендов

**Нефинансовые активы**  
(товары, основные  
средства и т.п.)

- налог на прибыль
- НДС
- налог на имущество

- возмездная передача (продажа);
- реорганизация (в т.ч. непропорциональная)
- вклад в уставный капитал

## Целевое безвозмездное финансирование

**Цели:** исключить образование у получающей стороны налогооблагаемого дохода в виде безвозмездно полученного имущества

**Средства:** пп. 3.4. п. 1 ст. 251 НК или пп. 11 п. 1 ст. 251 НК

Критерии	Пп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК	Пп. 11 п. 1 ст. 251 НК
Что может быть объектом передачи	имущество, имущественные права, освобождение от обязанности	имущество. Регулятор допускает освобождение от обязанности (прощение долга).
В каком направлении может производиться передача	только «сверху вниз» (от акционера к обществу)	как «сверху вниз», так и «снизу вверх»
Доля взаимного участия у передающих сторон	не имеет значения	50%+1 акция
Цель передачи	увеличение чистых активов получающей стороны	не имеет значения
Ограничения по использованию полученного имущества	не установлены	«неденежное» имущество не может передаваться третьим лицам в течение 1 года после получения

## Целевое безвозмездное финансирование: влияние на налогообложение

### Налог на прибыль организаций:

- у передающей стороны в любом случае не возникает расходов;
- у принимающей стороны не возникает доходов при условии соблюдения требований пп. 3.4. п. 1 ст. 251 НК или пп. 11 п. 1 ст. 251 НК.

### НДС:

- у передающей стороны может возникнуть обязанность по уплате НДС при передаче «нефинансовых» активов;
- у принимающей стороны в любом случае не возникает права на применение налогового вычета, поскольку передача носит безвозмездный характер.



## Целевое безвозмездное финансирование: ключевые проблемы

### Срочное финансирование (беспроцентный заем, ссуда):

- к сделке беспроцентного займа могут применяться правила трансфертного ценообразования. Беспроцентный характер займа может рассматриваться в качестве нарушения принципа «вытянутой руки». Основные риски – на займодавце (кредиторе);
- основания для применения раздела V.1 НК РФ возникают, если сумма процентов, которые могли бы быть начислены по сделке при применении рыночной ставки, превысит 1 миллиард рублей за календарный год (если в сделке участвуют иностранные лица или в некоторых иных случаях пороги могут быть снижены);
- но даже если пороги не превышены, есть риск применения положений о необоснованной налоговой выгоде.

## Целевое безвозмездное финансирование: ключевые проблемы

### Прощение «виртуальных» процентов:

- «виртуальные» проценты – проценты, начисленные в налоговом учете заемщика в связи с применением метода начисления, но фактически неуплаченные займодавцу в связи с последующим прощением долга;
- при прощении долга как на основании пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ, так и на основании пп. 3.4 п. 1 ст. 251 НК РФ есть риск для заемщика отказа в признании в составе расходов «виртуальных» процентов;
- возможное решение – капитализация долга (присоединение процентов к основному долгу).



## Тонкая капитализация при внутригрупповом финансировании: актуальная практика

### Применение национальных правил тонкой капитализации при наличии международного налогового договора

Никакой международный налоговый договор не содержит положений, которые препятствовали бы применению российских правил тонкой капитализации. В частности, нет таких положений в:

- Российско-нидерландском соглашении (№ А29-2526/2013, № А56-57347/2011 и др.);
  - Российско-германском соглашении (№ А68-7455/2012, № А40-37344/11 и др.)
- Более того, наличие международного налогового договора может усугубить положение налогоплательщика:
- применение правил тонкой капитализации при займе от иностранной сестринской компании обосновано наличием в Российско-Люксембургском соглашении ст. 9, позволяющая корректировать прибыль «ассоциированных предприятий» (№ А52-4072/2012).

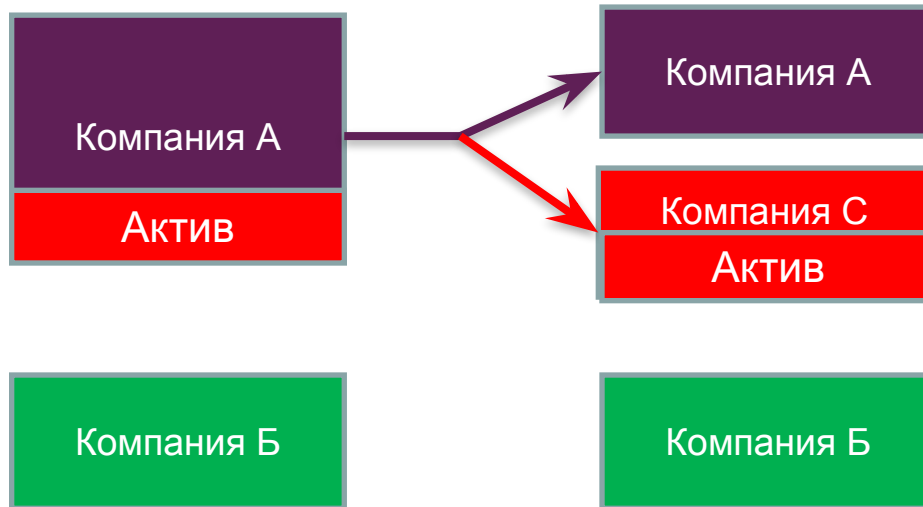
# Реорганизация

## Преимущества:

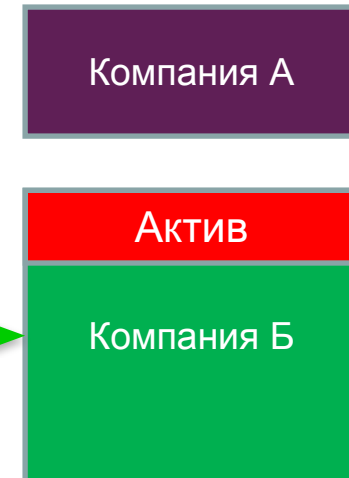
- не возникает негативных налоговых последствий по налогу на прибыль организаций;
- не возникает налоговых последствий по НДС при передаче активов правопреемнику (п. 8 ст. 162.1 НК).

**Можно использовать для перемещения тех активов, прямая передача которых облагается НДС**

### Этап 1: Выделение



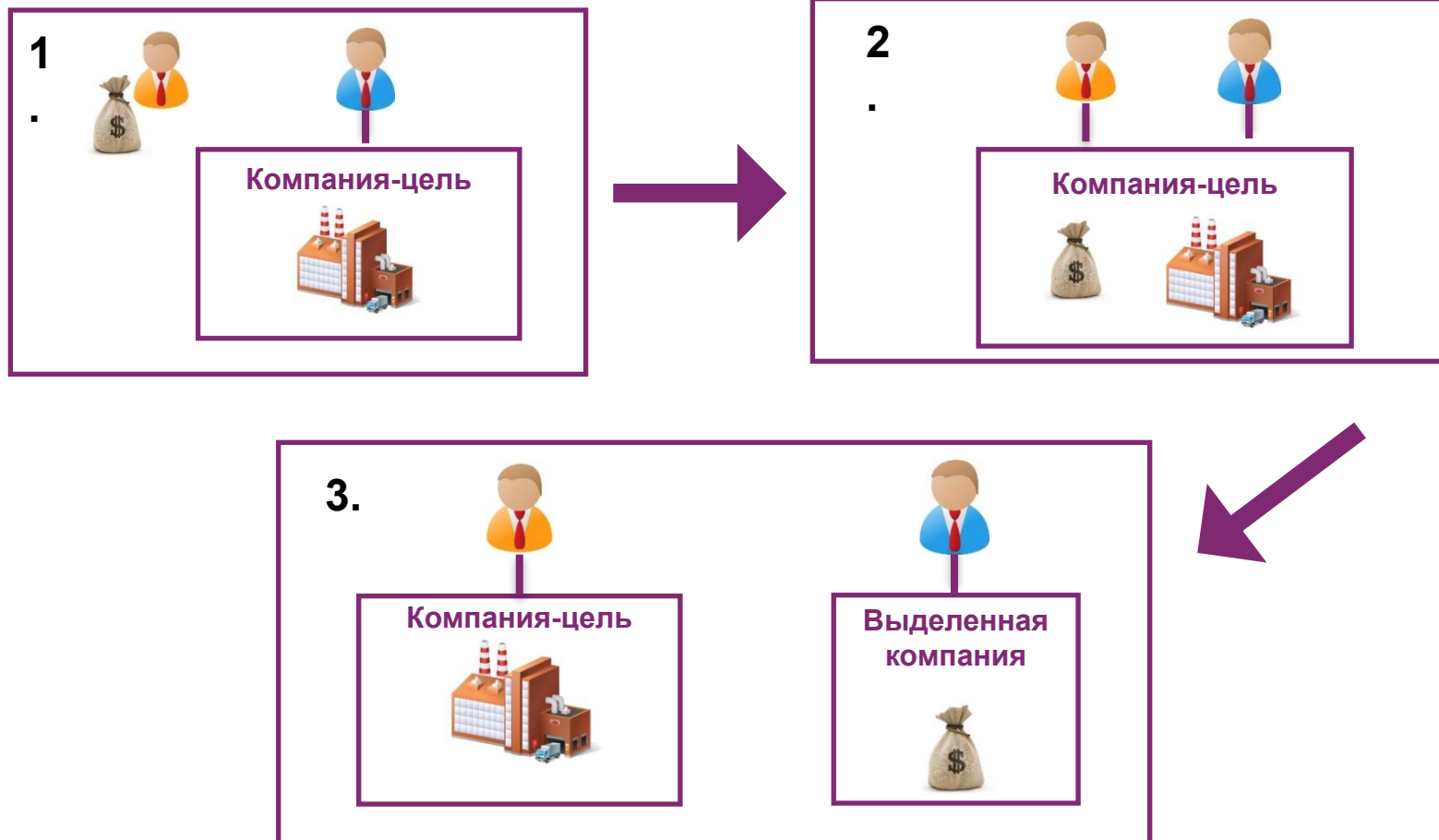
### Этап 2: Присоединение



# Непропорциональная реорганизация

## Преимущества:

оптимальный способ для безналоговой передачи активов



# Непропорциональная реорганизация: налоговые последствия

## НДФЛ у акционеров (участников) – физических лиц

- доходы в виде акций, получаемых акционером при распределении акций создаваемых в результате реорганизации организаций (при конвертации акций реорганизуемого общества в акции вновь создаваемой при реорганизации организации) освобождаются от обложения НДФЛ. Аналогично в отношении долей в ООО (п. 19 ст. 217 НК РФ).

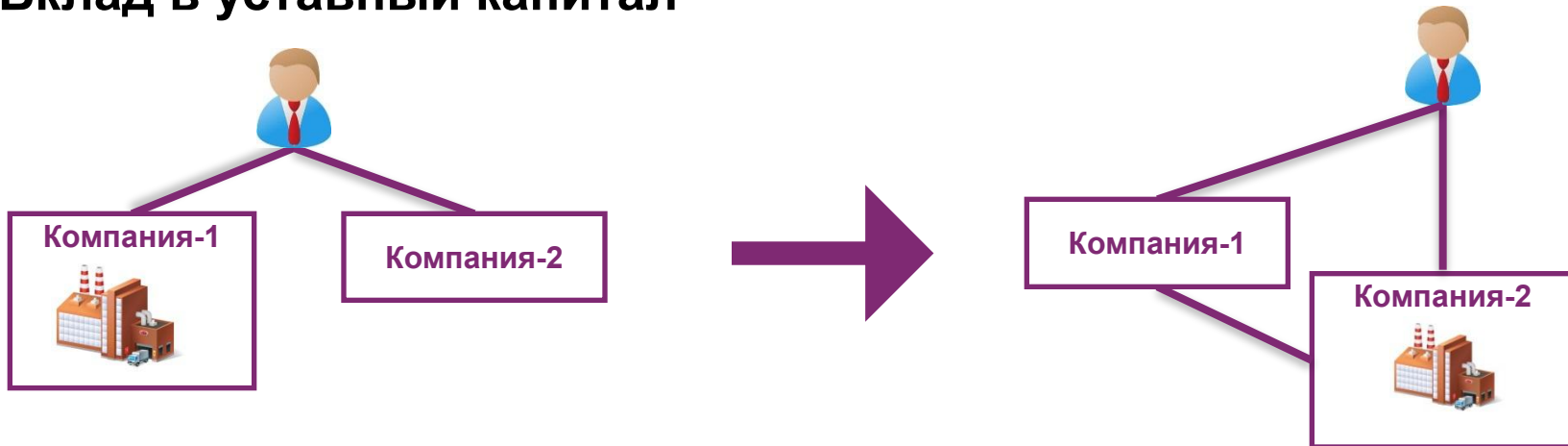
## Налог на прибыль в компаниях, участвующих в реорганизации

- вклад в уставный капитал общества не влечет возникновения прибыли у общества (пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- у вновь создаваемой компании не возникает дохода при получении активов в счет размещаемых акций (долей) (пп. 1 п. 1 ст. 277 НК РФ).

## НДС в компаниях, участвующих в реорганизации

- передача активов правопреемнику не облагается НДС (пп. 1 п. 2 ст. 146 НК РФ)
- передача активов правопреемнику при реорганизации не влечет обязанности по восстановлению НДС (п. 8 ст. 162.1 НК РФ).

## Вклад в уставный капитал



### Налог на прибыль организаций:

- не влияет на налоговую базу передающей стороны;
- не приводит к возникновению налогооблагаемого дохода у принимающей стороны.

### НДС:

- передающая сторона восстанавливает налог со стоимости (остаточной стоимости) передаваемого актива, если ранее в отношении такого актива передающая сторона применяла налоговый вычет;
- принимающая сторона применяет налоговый вычет в размере налога, восстановленного передающей стороной.

# Вопросы







**Егор Батанов,  
партнер**

Тел.: +7 (495) 646 81 76

E-mail: [egor.batanov@nsplaw.com](mailto:egor.batanov@nsplaw.com)

Российская Федерация,  
119019, г. Москва,  
Гоголевский бульвар, дом 17, строение 1.

[www.nsplaw.com](http://www.nsplaw.com)