

#1 / Winter, 2018

Korpus Prava

Analytics

Tax & Law Journal for Top Executives

Изменения в законодательстве,
актуальные в 2018 году



Издается совместно с



#1 / Winter, 2018

Korpus Prava

Analytics

Tax & Law Journal for Top Executives

Изменения в законодательстве,
актуальные в 2018 году

Издается совместно с



Дорогие читатели!

Рад приветствовать вас на страницах зимнего номера журнала «Korpus Prava.Analytics», который по долголетней традиции мы посвящаем темам, которые будут актуальны в наступившем году.

Новый год принес нам много нового, особенно в части налогообложения. Наш аудитор Светлана Свириденкова собрала в своей статье те поправки, которые относятся к большинству юридических и физических лиц в Российской Федерации.

Последние годы тема валютного законодательства постоянно на слуху. Так, к концу 2017 года в Государственную Думу поступил проект закона о «Вне-

сении изменений в Федеральный закон о валютном регулировании» и вступил в силу с 1 января 2018 года. Это событие стало долгожданным подарком для сотен тысяч граждан РФ, проживающих за пределами родины. Юрист практики Korpus Prava Private Wealth Татьяна Фролова подробно рассказывает в своей статье о всех новинках валютного контроля.

Мы, как и прежде, знакомим вас с законодательством не только Российской Федерации, но и других стран. На страницах этого выпуска вы найдете последние новости налогового законодательства США.

2017 год часто называют концом налоговых схем. Проанализировав все последние изменения, наши специа-

листы согласились с этим мнением. Учитывая тенденцию усиления налогового контроля, действительно следует отказаться от использования налоговых схем, что в принципе не запрещает налогоплательщикам использовать специальные налоговые режимы и льготы. В этом номере вы найдете все самые важные изменения, которые повлияют на ведение дел в 2018 году, а также рекомендации по ведению бизнеса.

Надеемся, что материалы номера будут максимально полезны для вашего бизнеса. Желаем успехов и процветания в новом году!

Артем Палеев

Управляющий партнер

Корпус Права





- с. 14 Желтый пес на хвосте принес!
- с. 34 На западном фронте без перемен?!?
- с. 49 Лучше избавиться от неприятности, чем радоваться небольшой выгоде
- с. 66 Практика применения раздела V.I Налогового кодекса Российской Федерации: итоги 2017 года
- с. 85 Усиление налогового контроля
- с. 116 Уголовная ответственность за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности
- с. 128 «...И за все, что мы делаем, отвечаем тоже вместе...»: разъяснения Верховного суда по вопросам привлечения к субсидиарной ответственности контролирующих лиц

- с. 166 Утром деньги, вечером стулья?
- с. 188 Снижение ставок и сокращение вычетов: наиболее важные изменения налогового законодательства США в конце 2017 года

Учредитель и издатель

Корпус Права
LAW & TAX



Главный редактор

Артем Палеев

Управляющий партнер, Корпус Права

Редакционный совет

Игорь Мацкевич

Заместитель главного редактора,

Профессор кафедры криминологии

и уголовно-исполнительного права

Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА),

Доктор юридических наук

Итзик Амиел

Адвокат

Евгений Дридзе

*Начальник Управления внешнеэкономической
деятельности Департамента внешнеэкономических и международных связей г. Москвы*

Константин Рыжков

*Российский фонд прямых инвестиций,
директор, член Правления*

Максим Бунякин

*Компания Branap Legal,
Управляющий директор, Партнер*

Дмитрий Тизенгольт

*Банк Авангард, Руководитель
Юридического департамента*

Продвижение и реклама

Юлия Любимова

Директор по маркетингу, Корпус Права

Тел.: +7 495 644-31-23 (Россия)

Эл. почта: lubimova@korporusprava.com

Адрес редакции:

Коробейников пер., д. 22 стр. 3, 119034,

г. Москва, Россия

Рекомендации, изложенные в настоящем издании, сформированы на основании и по результатам обобщения практики правоприменения и не могут являться единственным обоснованием при принятии каких-либо решений. Для формирования правовой позиции необходимо обращение к специалисту для профессиональной консультации.

Все права на публикуемые в настоящем издании материалы защищены авторским правом и принадлежат Korpus Prava. Перепечатка материалов возможна только с письменного согласия Компании.

«Korpus Prava.Analytics» выходит пять раз в год. Тираж определяется подпиской.

Нуждаетесь в грамотной и профессиональной правовой поддержке?

- при заключении договоров с контрагентами
- при построении и ведении надлежащего документооборота внутри компании
- при представлении интересов компании в отношениях с третьими лицами

Компания Корпус Права на протяжении более 12 лет оказывает широкий спектр услуг, среди которых значительную долю составляют услуги по правовому и налоговому консультированию в рамках абонентского консультационного обслуживания.

Мы предлагаем четыре пакета абонентского обслуживания, которые различаются объемом юридических услуг и консультаций по налоговым вопросам:



«Базовый»

Экстренная помощь Вашему бизнесу

- Неограниченное количество устных консультаций
- Одна письменная ежемесячная консультация любой сложности



«Основной»

Полноценная замена штатного юриста

- Неограниченное количество устных и письменных консультаций
- Экспертиза и разработка договоров



«Основной+»

Полноценная замена штатного юриста+

- Неограниченное количество устных и письменных консультаций
- Экспертиза и разработка договоров
- Дополнительные услуги (16 часов в месяц)



«Эксклюзивный»

Аутсорсинг юридического отдела

- Неограниченное количество устных и письменных консультаций
- Экспертиза и разработка договоров
- Дополнительные услуги

Персональное чувство ответственности за каждое решение, готовность прийти на помощь клиенту в любой ситуации — основополагающие принципы работы нашей команды профессионалов.

**ЖЁЛТЫЙ ПЁС
НА ХВОСТЕ ПРИНЕС!**



Светлана Свириденкова

Аудитор

Аудиторская практика

Корпус Права (Россия)

Наступивший год принес нам много нового, особенно в части налогообложения. Изменения затронули очень многие главы Налогового кодекса РФ: Налог на прибыль организаций, НДФЛ, Упрощенная система налогообложения, Страховые взносы, Налог на имущество и многие другие.

В этой статье будет уделено внимание тем поправкам, которые относятся к большинству юридических и физических лиц в Российской Федерации.

Возвращение налога на движимое имущество

Глава 30 Налогового Кодекса РФ пополнилась статьей 381.1, согласно которой льгота по налогу на имуще-

ство организаций, применяемая для движимого имущества, приобретенного после 1 января 2013 года, будет действовать в 2018 году только в том случае, если такое решение будет принято на региональном уровне.

Также в статью 380 Налогового Кодекса РФ введен пункт 3.3, гласящий о том, что налоговые ставки, определяемые законами субъектов Российской Федерации в отношении движимого имущества, не освобожденного от налогообложения, не могут превышать в 2018 году 1,1%.

Регионы устанавливают на 2018 год как наличие льготы, так и размер ставки при ее отсутствии.

Для Москвы и Московской области на период с 2018 года по 2020 год установлена налоговая ставка в размере 0% в отношении движимого

имущества, принятого организацией с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств, за уже известными исключениями.

Учитывая установление в Налоговом Кодексе РФ предельной ставки только на 2018 год, велика вероятность ее пересмотра на 2019 год и последующие периоды.

Все лучшее — детям!

С 2018 года введены новые пособия на рождение (усыновление) первого и второго ребенка в семьях, среднедушевой доход в которых не превышает 1,5 кратную величину прожиточного минимума, установленного в субъекте РФ. Право на получение ежемесячной выплаты возникает при рождении

(усыновлении) ребенка после 1 января 2018 года.

Ежемесячная выплата в связи с рождением (усыновлением) первого или второго ребенка осуществляется в размере прожиточного минимума для детей, установленном в субъекте Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом от 24 октября 1997 года 134-ФЗ «О прожиточном минимуме в Российской Федерации» за второй квартал года, предшествующего году обращения за назначением указанной выплаты.

Прожиточный минимум на детей в целом по России составляет около 10 тысяч рублей.

Также в феврале 2018 года будут проиндексированы на коэффициент 1,032 пособия, выплачиваемые в связи с рождением ребенка.

Вид пособия	Размер, руб.
Единовременное пособие при рождении ребенка	16 873,54
Минимальное ежемесячное пособие по уходу за первым ребенком	3 163,79
Минимальное ежемесячное пособие по уходу за вторым и последующими детьми	6 327,57
Единовременное пособие за постановку на учет в ранние сроки беременности	632,76

В 2018 году пособия составят (данные показаны в таблице ниже):

С 2018 года индексация «детских» пособий будет проходить ежегодно по состоянию на 1 февраля.

Амнистия по налогам физических лиц и индивидуальных предпринимателей

28 декабря 2017 года Президентом РФ был подписан законопроект, согласно

которому налоговыми органами будут списаны недоимки физических лиц по транспортному налогу, налогу на имущество физических лиц, земельному налогу, образовавшиеся по состоянию на 1 января 2015 года, а также задолженности по пеням, начисленным на указанные недоимки.

Также будут списаны задолженности индивидуальных предпринимателей по страховым взносам «за себя», начисленные до 1 января 2017 года.

Решение о списании задолженностей принимается налоговым органом на основании данных о задолженностях физических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Если в части задолженностей по налогам физических лиц администратором всегда являлась ФНС, то данные о страховых взносах были переданы в

ФНС внебюджетными фондами только в прошлом году. При этом передача данных о начисленных и уплаченных страховых взносах (особенно по юридическим лицам) была произведена некорректно. У многих налогоплательщиков обнаружилось давно погашенные задолженности, потерялись данные об уплате и данные деклараций за 2016 год.

Так как в прошлом году уже были прецеденты некорректного учета данных о расчетах по страховым взносам, индивидуальным предпринимателям, у которых есть задолженности, необходимо предварительно провести сверку с налоговым органом с целью полного списания задолженности.

Нет процентов? Будут!

С 1 июня 2018 года в случае, если в договоре займа прямо не указано, что заем является беспроцентным, проценты начисляются по ключевой ставке Банка России, действующей в период начисления процентов.

Указанные положения введены в статью 809 Гражданского Кодекса РФ. Теперь отсутствие упоминания о процентах в договоре не является основанием их не начислять.

Также установлено своеобразное предостережение относительно завышения размера процентов для заимодавцев юридических лиц, не осуществляющих профессиональную деятельность по предоставлению потребительских займов. Размер процентов за пользование займом по

договору займа, заключенному между гражданами или между юридическим лицом и заемщиком-гражданином, в два и более раз превышающий обычно взимаемые в подобных случаях проценты и поэтому являющийся чрезмерно обременительным для должника, может быть уменьшен судом до размера процентов, обычно взимаемых при сравнимых обстоятельствах.

Отсрочка для ИП по уплате дополнительных страховых взносов

Дополнительные страховые взносы на обязательное пенсионное страхование уплачиваются индивидуальным предпринимателем в случае, если его доходы за год превышают 300 000

рублей в размере 1% от суммы превышения.

Срок уплаты дополнительных взносов раньше был установлен до 1 апреля года, следующего за отчетным периодом. Начиная с уплаты дополнительных страховых взносов по итогам 2017 года срок уплаты до 1 июля 2018 года.

Указанные изменения не дают больше времени для расчета суммы, так как срок подачи декларации по упрощенной системе налогообложения (самая распространенная система налогообложения у ИП) по-прежнему остается 30 апреля. Указанная норма дает исключительно отсрочку по уплате суммы страховых взносов, уплачиваемых исходя из фактически полученных доходов.

Внимательно заполняйте «Расчет по страховым взносам»

ФНС продолжает ужесточать порядок заполнения расчета по страховым взносам и санкции за его нарушение. За 2017 год плательщикам страховых взносов опять придется сдавать новую форму.

**СРОК ПОДАЧИ
НОВОГО РАСЧЕТА ПО
СТРАХОВЫМ ВЗНОСАМ НЕ
ИЗМЕНИЛСЯ —
ДО 30 ЯНВАРЯ 2018 ГОДА**

Расчет по страховым взносам не будет принят налоговыми органами в том случае, если при подаче будут обнаружены расхождения между разделами 1 (сводными данные по начислениям) и разделом 3 (персонифицированные данные).

В прошлом году налоговые органы принимали расчет с указанными расхождениями и требовали предоставить уточненный расчет. В 2018 году такие расхождения будут являться основанием для отказа и начисления штрафа, если плательщик страховых взносов не успеет в срок подать правильный расчет.

Продолжая тему страховых взносов, сообщаем, что предельная величина доходов физических лиц для начисления по стандартному тарифу в 2018 году составляет:

- для страховых взносов на социальное страхование — 815 000 рублей;
- для страховых взносов на обязательное пенсионное страхование — 1 021 000 рублей.

Пределов по взносам на обязательное медицинское страхование, по-прежнему, не установлено.

Материальная выгода физического лица: доход или нет?

В Налоговый Кодекс внесены поправки относительно налогообложения доходов физических лиц в виде материальной выгоды от экономии на процентах.

С 1 января 2018 года материальная выгода от экономии на процентах облагается НДФЛ только в случаях, если:

- доход получен от взаимозависимой организации (индивидуального предпринимателя) или работодателя;
- доход является материальной помощью или формой встречного исполнения обязательства перед физическим лицом;

Также с 1 января 2018 года, если организация прощает физическому лицу долг, то у него возникает доход (материальная выгода) в виде суммы прощенной задолженности только в том случае, если организация взаимозависима по отношению к физическому лицу.

Если факта взаимозависимости нет, то и дохода в целях уплаты НДСФЛ не возникнет.

НДС — делим без порогов

До наступившего года обязанность по ведению отдельного учета была возложена на тех налогоплательщиков, сумма затрат по необлагаемым НДС операциям превышала 5% от общей суммы затрат.

С 2018 года отдельный учет необходимо вести всем налогоплательщикам, осуществляющим как деятельность, облагаемую НДС, так и деятельность, не облагаемую НДС. Правило 5% перестает действовать.

При этом право на признание вычетов по НДС по затратам, относя-

щимся к необлагаемой деятельности в пределах 5% сохраняется.

Таким образом, указанные поправки усложняют учет, но не увеличивают налоговую нагрузку.

С Новым Годом, с новым отчетом!

До 1 марта 2018 года всем работодателям необходимо подать в Пенсионный фонд РФ новый отчет СЗВ-СТАЖ о страховом стаже своих работников.

СЗВ-СТАЖ заполняется и представляется страхователями на всех застрахованных лиц, находящихся со страхователем в трудовых отношениях или заключивших с ним гражданско-правовые договоры, предметом которых является выполнение работ.


В отчете необходимо указать всех своих работников, период работы в отчетном периоде, основания для начисления льготного стажа и прочие показатели.

Также с 1 января 2018 года вводятся новые формы деклараций по транспортному и земельному налогу. Декларация по земельному налогу не претерпела значительных изменений.

В новой декларации по транспортному налогу дополнительно необходимо будет указать:

- дату регистрации транспортного средства;
- дату снятия с учета транспортного средства;
- год выпуска транспортного средства;

- код налогового вычета;
- сумму налогового вычета (в рублях).

Срок подачи деклараций по транспортному и земельному налогам не изменился — до 1 февраля 2018 года. 



**НА ЗАПАДНОМ ФРОНТЕ
БЕЗ ПЕРЕМЕН?!?**



Татьяна Фролова
Старший юрист
Korpus Prava Private Wealth

Валютное законодательство в Российской Федерации отличается своей строгостью и императивностью, однако до 2014 года мало кто заботился о его соблюдении. После внесения в административный кодекс России поправок, согласно которым штраф за совершение незаконной валютной операции приравнен к сумме самой операции, многие наши соотечественники, особенно проживающие за границей, оказались под угрозой лишения всех своих банковских активов.

О том, что валютное законодательство нуждается в реформировании говорилось не только в Российской Федерации. На стадии подписания двухсторонних соглашений в рамках автоматического обмена налоговой информацией отдельные

государства обращали внимание, что российское валютное законодательство слишком сурово в плане санкций за его нарушение.

Осенью перспектива перемен стала приобретать реальные формы, и вот к концу года в Государственную Думу поступил проект закона о «Внесении изменений в Федеральный закон о валютном регулировании».

Основной интригой нововведений было определение статуса валютного резидента и расширение списка разрешенных валютных операций.

Законодатель не обманул ожиданий. До нововведений валютными резидентами РФ являлись все граждане РФ, а также постоянно проживающие на территории РФ иностранцы с видом на жительство (год и более). Исключение — граждане РФ, которые

непрерывно живут за пределами страны не менее 1 года. Условие непрерывности нарушается, как только резидент въезжал на территорию России хотя бы на один день.

Согласно внесенным поправкам валютными резидентами становятся все граждане Российской Федерации, однако для граждан, проживающих за пределами России более 183 дней в календарном году, сделаны некоторые исключения.

Так, граждане Российской Федерации, проживающие за границей более 183 дней в календарном году, освобождаются от обязанности подавать уведомления об открытии счета в банке, расположенном за пределами РФ, также они не будут обязаны отчитываться о движении средств по данным счетам.

Соответственно, валютное резидентство в облегченном варианте определяется по правилам налогового резидентства. Понять, к какой категории валютного резидентства будет относиться гражданин РФ, можно будет лишь во второй половине года и то при условии, что первую половину года гражданин жил за границей.

Чтобы избежать неприятных сюрпризов, законодатель предусмотрел исключение: если физическое лицо-резидент не уведомил об открытии счета и не подал отчет о движении средств по счету, открытому в банке, расположенном за пределами Российской Федерации, а срок пребывания за пределами России за истекший календарный год составил 183 дня и менее, он обязан:

- уведомить налоговые органы по месту своего учета об открытии (закрытии, изменении реквизитов) своих счетов (вкладов) в иностранной валюте и (или) в валюте Российской Федерации в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, в срок до 1 июня календарного года, следующего за таким истекшим календарным годом;
- представлять налоговым органам по месту своего учета отчеты о движении средств по счетам (вкладам) в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации.

Дополнительным бонусом для валютных резидентов, проживающих более 183 дней за пределами РФ, стало

исключение из списка запрещенных операций тех валютных операций, которые совершаются между такими резидентами за пределами Российской Федерации.

Таким образом, в валютном законодательстве появилось две категории резидентов:

- обычный валютный резидент, то есть гражданин РФ, проживающий большую часть года в России,
- валютный резидент «лайт», то есть гражданин РФ, который по итогам календарного года не будет являться налоговым резидентом.

Однако следует помнить, что список доходов, которые валютные резиденты могут получать на счета, открытые в банках, расположенных

за пределами РФ, для обычных и «лайтовых» резидентов одинаков.

В список разрешенных операций добавлены два вида дохода, получение которых возможно на зарубежный счет. Так, не будет являться нарушением валютного законодательства зачисление:

- денежных средств, полученных физическим лицом-резидентом от нерезидента от продажи физическим лицом-резидентом нерезиденту по договору купли-продажи транспортного средства, находившегося в собственности физического лица-резидента за пределами территории Российской Федерации;
- денежных средств, полученных физическим лицом-резидентом

том от нерезидента от продажи физическим лицом-резидентом нерезиденту недвижимого имущества по договору купли-продажи недвижимого имущества, находившегося в собственности физического лица-резидента за пределами территории Российской Федерации, при условии, что такое недвижимое имущество зарегистрировано (находится) на территории иностранного государства — члена ОЭСР или ФАТФ и такое иностранное государство присоединилось к многостороннему Соглашению компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией от 29 октября 2014 года или имеет с Российской Федерацией иной международный договор, пред-

усматривающий автоматический обмен финансовой информацией, и при этом счет (вклад) физическое лицо-резидента открыт в банке, расположенном на территории такого иностранного государства.

Кроме того, валютные резиденты вправе получать на зарубежные счета суммы налогов, которые возвращены компетентными органами государства пребывания такого резидента.

Теперь валютные резиденты вправе без ограничений проводить валютные операции с использованием средств, зачисленных на зарубежные счета (во вклады) в соответствии с законом о валютном регулировании. До внесения поправок это касалось лишь средств, не связанных с передачей имущества и оказанием услуг на территории РФ.

В законе в новой редакции уточнено, что резиденты вправе переводить на свои заграничные счета (вклады) средства со своих счетов (вкладов) в уполномоченных банках или других своих зарубежных счетов (вкладов) средства в иностранной валюте.

Закон в новой редакции определяет налоговый орган, в который необходимо подавать уведомления и прочие документы валютного контроля.

Так, для физических лиц это налоговый орган по месту его жительства (месту пребывания в случае отсутствия места жительства на территории Российской Федерации), а в случае отсутствия у резидента — физического лица на территории Российской Федерации места жительства (места пребывания) — налоговый орган по месту нахождения принад-

лежащего ему объекта недвижимого имущества (при наличии у резидента нескольких объектов недвижимого имущества — налоговый орган по месту нахождения одного из принадлежащих ему объектов недвижимого имущества по выбору резидента).

В случае отсутствия у резидента-физического лица места жительства (места пребывания) недвижимого имущества на территории Российской Федерации уведомления об открытии (закрытии) счетов (вкладов) и об изменении реквизитов счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, представляются в налоговый орган, определенный федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

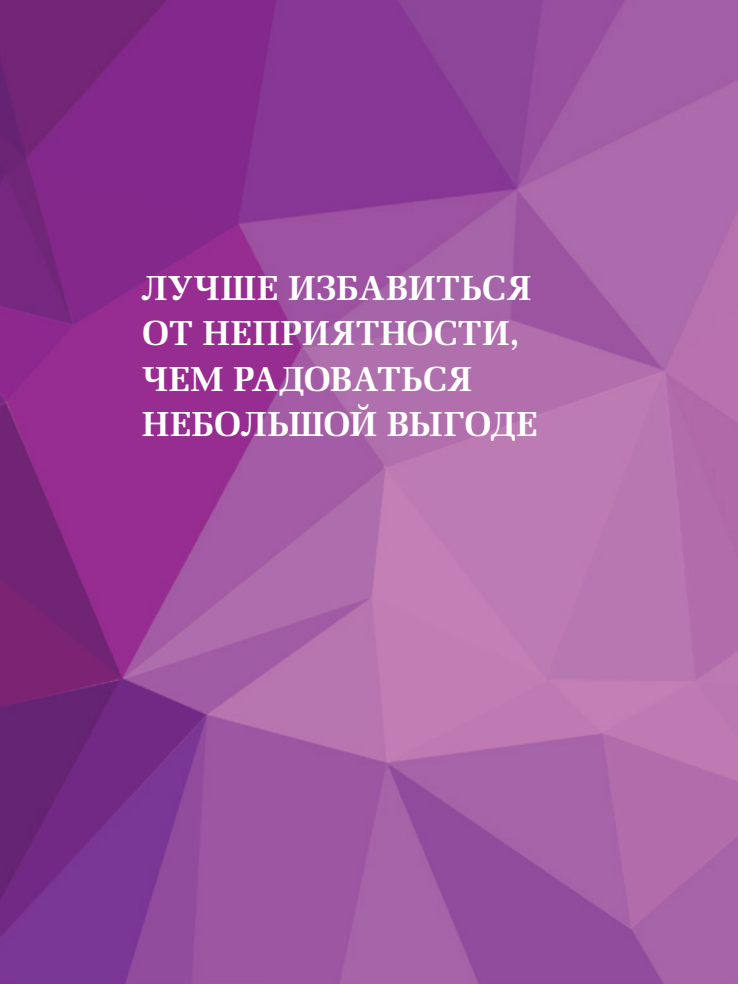
Для физических лиц — валютных резидентов отменена обязанность предъявлять уполномоченному банку при первом переводе денежных средств на счет, открытый в банке, расположенном за пределами Российской Федерации, уведомления налогового органа об открытии счета (вклада) с отметкой о принятии такого уведомления.

В целях валютного контроля банки как валютные агенты вместо документов, подтверждающих факт постоянного проживания физических лиц, являющихся гражданами Российской Федерации, в иностранном государстве в соответствии с законодательством этого государства будут запрашивать документы, подтверждающие факт пребывания за пределами территории Российской

Федерации, а также документы, подтверждающие факты въезда в Российскую Федерацию и (или) выезда из Российской Федерации.

Закон вступает в силу с 1 января 2018 года, причем облегченный режим валютного контроля распространяется на «лайтовых» валютных резидентов по итогу 2017 года.

Закон был принят в конце декабря и стал долгожданным подарком для сотен тысяч граждан Российской Федерации, проживающих за пределами родины. Однако судить о том, насколько новая редакция закона о валютном регулировании облегчит соблюдение норм и запретов валютного законодательства, покажут время и практика применения закона контролирующими органами. **А**



**ЛУЧШЕ ИЗБАВИТЬСЯ
ОТ НЕПРИЯТНОСТИ,
ЧЕМ РАДОВАТЬСЯ
НЕБОЛЬШОЙ ВЫГОДЕ**



Анна Сенченко

Старший юрист

Налоговая и юридическая практика

Корпус Права (Россия)

Понятие налоговой выгоды было дано в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее — Постановление Пленума № 53). 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 бюджета.

При этом положения налогового законодательства не ограничивают само право налогоплательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия

были минимальными, однако Министерство Финансов РФ в письме № ЕД-4-9/22123@ от 31 октября 2017 года указало на то, что в избранном налогоплательщиком варианте сделки (операции) не должно быть признака искусственности, лишенной смысла. Кроме того, налоговый орган не вправе настаивать на том, что налогоплательщик должен был выбрать тот или иной вариант построения хозяйственной операции. Следовательно, сохраняет силу принцип презумпции добросовестности налогоплательщика как один из важнейших элементов конституционно-правового режима регулирования налоговых отношений и публичного правопорядка.

Таким образом важно провести черту, которая разделяла бы налоговое планирование, позволяющее по-

лучить налогоплательщику законную налоговую выгоду, и «агрессивные» механизмы налоговой оптимизации.

Министерство Финансов РФ в письме № ЕД-4-9/22123@ от 31 октября 2017 указало на то, что введенная Законом № 163-ФЗ статья 54.1 НК РФ направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации. ФНС России письмом от 16 августа 2017 № СА-4-7/16152@ обязало налоговые органы при проведении проверок исключить формальный подход к оценке налоговой выгоды

Статья 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Постановление Пленума № 53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими

правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики.

Указанная норма фактически определяет условия, препятствующие созданию налоговых схем, направленных на незаконное уменьшение налоговых обязательств, в том числе путем неучета объектов налогообложения, неправомерно заявляемых льгот и т. п.

Суть изменений заключается в том, что законодателем определены конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами, и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям).

Так, пунктом 1 статьи 54.1 НК РФ предусмотрен запрет уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате *искажения сведений о фактах хозяйственной жизни* (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика. Характерными примерами такого «искажения» являются:

- создание схемы «дробления бизнеса», направленной на неправомерное применение специальных режимов налогообложения;
- совершение действий, направленных на искусственное создание условий по использованию пониженных налоговых ставок,

налоговых льгот, освобождения от налогообложения;

- создание схемы, направленной на неправомерное применение норм международных соглашений об избежании двойного налогообложения;
- нереальность исполнения сделки (операции) сторонами (отсутствие факта ее совершения).

К числу способов искажения сведений об объектах налогообложения, которые возможно квалифицировать по пункту 1 статьи 54.1 НК РФ, могут быть отнесены:

- неотражение налогоплательщиком дохода (выручки) от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), в том числе

в связи с вовлечением в предпринимательскую деятельность подконтрольных лиц;

- отражение налогоплательщиком в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

Таким образом, налоговые органы для целей применения пункта 1 статьи 54.1 НК РФ должны доказать совокупность следующих обстоятельств:

- существо искажения (то есть в чем конкретно оно выразилось);
- причинную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями;
- умышленный характер действий налогоплательщика (его долж-

ностных лиц), выразившихся в сознательном искажении сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика в целях уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога;

- потери бюджета.

Об умышленных действиях налогоплательщика могут свидетельствовать установленные факты юридической, экономической и иной подконтрольности, в том числе на основании взаимозависимости спорных контрагентов проверяемому

налогоплательщику, установленные факты осуществления транзитных операций между взаимозависимыми или аффилированными участниками взаимосвязанных хозяйственных операций, в том числе через посредников, с использованием особых форм расчетов и сроков платежей, а также обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности и т. п.

Министерство Финансов письмом от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ направило методические рекомендации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов).

В практической деятельности являются следующие схемы, применяемые для уклонения от уплаты налогов:

1. Классической схемой уклонения от уплаты налогов является применение фиктивных сделок, с целью увеличения стоимости приобретенного товара (услуг) — завышения расходной части либо с целью занижения доходной части, а именно продажа товара по заниженной стоимости (экономически необоснованные сделки). Фиктивные сделки могут быть заключены недобросовестными налогоплательщиками как с фирмой-однодневкой, так и с аффилированной организацией.
2. Дробление бизнеса с целью необоснованного применения специальных налоговых режимов.

Для того чтобы минимизировать налоговую нагрузку, многие налогоплательщики свою деятельность, имеющую определенные ограничения, препятствующие переходу на упрощенную систему налогообложения, делят на ряд более мелких, подпадающих под упрощенную систему налогообложения (далее — УСН) или систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход по отдельным видам деятельности (далее — ЕНВД). Например, один магазин с большой площадью делят на несколько отделов площадью менее 150 кв. м. Управляющие отделами регистрируются в качестве предпринимателей и оформляют свою торговлю через ЕНВД, получив свою площадь в аренду

и заключив, например, договор поручительства, реализуют товар.

3. Необоснованное применение налоговых льгот, льготных налоговых ставок.

Так, налогоплательщик и иные организации, входящие в группу компаний «А», создали схему взаимоотношений по аренде производственных мощностей таким образом, чтобы здания, сооружения, земельные участки, машины и оборудование, необходимые для производства автомобилей, находились в собственности резидента ОЭЗ, уплачивающего налог на прибыль по ставке 0%. ООО «Б» было создано как единый подконтрольный имущественный центр с целью аккумуляции на счетах этой организации значи-

тельных денежных средств в виде арендной платы для последующего их вывода за границу в виде дивидендов. Такая организация финансово-хозяйственной деятельности обеспечивала арендаторам возможность отражать в составе расходов по налогу на прибыль затраты в виде арендных платежей в завышенных размерах и минимизировать налоговые поступления в бюджет.


4. Подмена гражданско-правовых отношений с целью извлечения налоговой выгоды.

С целью занижить налогооблагаемую базу многие налогоплательщики документально заменяют одни правоотношения другими, в связи с чем при проведении проверок налоговым органам

рекомендовано проводить анализ условий договора, включающий в себя две взаимосвязанные и взаимообусловленные процедуры — анализ с точки зрения норм гражданского и налогового права, выявив сделку, которая имела место в действительности, исходя из фактических обстоятельств.

На практике встречаются и иные схемы уклонения от уплаты налогов, которые совершаются путем бездействия, например, умышленное неотображение корректировочных счетов-фактур при получении скидки от поставщика за преодоление премиального лимита закупки, которые доказываются путем сравнения налоговой отчетности налогоплательщика и его поставщика, проверки входящей

корреспонденции, а также допроса сотрудников бухгалтерии.

Принимая во внимание вышеизложенное, можно говорить о том, что работа налоговых органов будет менее формальной и больше ориентированной на существо (содержание) и реальность бизнеса налогоплательщика, что с одной стороны содержит в себе преимущества, в частности, можно предположить, что число формальных претензий сократится, однако, предсказать аргументацию налоговиков довольно сложно ввиду того, что в Налоговом кодексе отсутствует понятие «необоснованной налоговой выгоды». С общими ориентирами работы налоговых органов можно более подробно ознакомиться в письме Министерства Финансов от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@. 

**ПРАКТИКА
ПРИМЕНЕНИЯ
РАЗДЕЛА V.I
НАЛОГОВОГО КОДЕКСА
РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ:
ИТОГИ 2017 ГОДА**



Ольга Курамшина

Старший юрист

Налоговая и юридическая практика

Корпус Права (Россия)

Российские суды, наконец, сформировали официальную позицию по ключевым вопросам, связанным с применением раздела V.I Налогового кодекса Российской Федерации. Напомним, что нормы о принципах ценообразования в сделках, заключенных взаимозависимыми лицами, вступили в силу еще в 2012 году. В 2015 и 2016 годах несколько дел, основанных на нормах о контроле ценообразования, уже рассматривались арбитражными судами, однако касались они по преимуществу либо права территориальных налоговых органов использовать при доказывании необоснованной налоговой выгоды положения трансфертного законодательства, либо условий признания сторон взаимозависимыми. Но только сейчас, когда прекратили

свое действие все переходные положения и льготные суммовые пороги, когда прошедшие налоговые проверки выявили нарушителей, не подавших уведомления о контролируемых сделках, и когда по ряду таких сделок налогоплательщикам были доначислены суммы налога на прибыль, когда в производстве арбитражных судов накопилось достаточно дел об оспаривании таких решений, появилась возможность систематизировать судебную практику по наиболее существенным положениям закона.

2017 год начался с громкого решения по делу небольшой нефтеперерабатывающей компании ЗАО «Нефтяная компания Дулисьма». Фактически решение по делу № А40-123426/2016 было принято Арбитражным судом города Москвы еще в 2016 году, но

мотивировочная часть (а соответственно, и все выводы, на которых основывался суд) датируется 27 января 2017 года. Само по себе рассмотрение дела представляло особый интерес: по причине того, что это дело было первым, в котором рассматривался вопрос о применении методов трансфертного ценообразования. Судья не рискнул даже рассматривать его единолично. Беспрецедентным стало решение сформировать для рассмотрения коллегиальный орган из трех судей. Кроме того, проверку законности решения налогового органа инициировала налоговая инспекция, несмотря на то, что налогоплательщик отказался от исковых требований и оплатил сумму недоимки. В результате, по сути, рассмотрение этого дела было направлено на формирование

правоприменительной практики и, пожалуй, впервые и налоговые органы, и налогоплательщик принимали участие в нем не ради победы, а ради поиска истины. Согласитесь, случай воистину уникальный.

Хотя решение по делу ЗАО «Нефтяная компания Дулисьма» не обжаловалось в высших инстанциях, оно содержит ряд выводов, которые стоит учитывать налогоплательщикам, совершающими контролируемые сделки:

1. Арбитражный суд подтвердил важность наиболее полного заполнения уведомления о контролируемых сделках и подготовки трансфертной документации. Налогоплательщик в рассматриваемом деле подал уведомление, но не указал в нем метод цено-

образования, который он считает обоснованным, и не представил документацию по требованию налогового органа, в результате налоговый орган получил полное право выбрать такой метод и критерии расчета по нему самостоятельно.

Если бы налогоплательщик воспользовался возможностью указать метод в уведомлении или в документации, налоговому органу пришлось бы доказывать, что такой метод выбран неверно, и не факт, что спор вообще состоялся бы.

2. Если налогоплательщик знает, что цена сделки, совершенной им, соответствует рыночному значению, он должен самостоятельно озаботиться получением сведений о таких сопоставимых рыночных ценах, а если не может сделать

это, то выбрать другой метод ценообразования. Суд отклонил довод налогоплательщика о том, что ФНС России должна обладать информацией о ценах по сопоставимым сделкам, совершенным другими «малыми нефтяными организациями» в регионе, и признал сопоставимой ценой котировку цен по данным специализированного аналитического агентства. К слову, фактически налоговый орган имел и представил данные о ценах по сопоставимым сделкам, которые оказались существенно выше тех, что применял налогоплательщик.

А пока эксперты подробно анализировали каждое слово диковинного решения, Верховный Суд готовился взять ситуацию в свои руки. И вот

уже в феврале был подготовлен Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации¹, расставивший пусть не все, но многие точки над «і». Приведем основные выводы, сделанные высшей судебной инстанцией, которыми всем нам предстоит руководствоваться в ближайшее время.

О праве территориальных налоговых органов контролировать соблюдение норм о трансфертном ценообразовании

Территориальные органы ФНС России по общему правилу не вправе осуще-

ствлять контроль за ценообразованием по сделкам, независимо от того, являются они контролируруемыми или нет. Позиция судов, согласно которой налоговые инспекции вправе проверять правильность применения цен по тем операциям, которые не признаются контролируруемыми сделками, в рамках камеральных или выездных налоговых проверок, признана незаконной.

Существует лишь одна ситуация, когда территориальные налоговые органы на законном основании вправе проверять соответствие методики ценообразования рыночной: когда в соответствии с требованиями части второй Налогового кодекса доходы, прибыль, выручка должны определяться исходя из рыночных цен. Для

этих целей налоговые органы должны использовать положения раздела V.I.

Отклонение цены от рыночного «коридора» дополняет перечень причин, которые могут спровоцировать выездную налоговую проверку и вызвать сомнения в экономической целесообразности той или иной операции.

Несмотря на то, что несоответствие примененной налогоплательщиком цены рыночному уровню не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды, Президиум подчеркнул, что многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указы-

вающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции. Другими словами, такое отклонение цены от рыночного «коридора» дополняет перечень причин, которые могут спровоцировать выездную налоговую проверку и вызвать сомнения в экономической целесообразности той или иной операции.

О последствиях влияния взаимозависимых лиц на экономические результаты контролиру- емой сделки

Коснулся Президиум и такого вопроса, как влияние взаимозависимости сторон сделки на ее результаты.

В числе прочего судьи отметили, что хотя взаимозависимость участников и ставит под пристальный контроль ценообразование по сделке, не всегда нерыночность цены может объясняться такой взаимозависимостью. То есть налогоплательщик, совершивший сделку с взаимозависимым лицом на нерыночных условиях, вправе доказывать, что причина этого кроется в других экономических обстоятельствах.

Налогоплательщик вправе обосновывать нерыночность цены по одной сделке компенсирующими условиями другой контролируемой сделки.

Кроме того, налогоплательщик вправе обосновывать нерыночность цены по одной сделке компенсирующими условиями другой контролируемой сделки. Таким образом, хотя система симметричных корректиро-

вок и не работает, сверхприбыль по другой сделке в группе взаимозависимых лиц может стать обоснованием ее недостаточности по спорной сделке.

О независимой оценке как методе трансфертного ценообразования

Риторика судей показывает, что отчет оценщика как доказательство рыночной стоимости давно утратил свой авторитет. Президиум напомнил два случая, в которых применение экспертной оценки допустимо в качестве основного источника данных о сопоставимых рыночных ценах:

1. В качестве источника информации, используемой при сопоставлении условий сделок, если сведения о сопоставимых сделках,

совершенных самим налогоплательщиком с лицами, не признаваемыми взаимозависимыми, а также иные источники сведений, перечисленные в пункте 1 статьи 105.6 Налогового кодекса, отсутствуют или являются недостаточными².

2. Вместо методов определения доходов (прибыли, выручки), предусмотренных главой 14.3 Налогового кодекса, если налогоплательщиком совершена разовая сделка, а указанные методы не позволяют определить соответствие цены рыночному уровню³.

При определении цены недвижимости при заключении контролируемых сделок купли-продажи и аренды стоит применять метод сопоставимой

рентабельности, дополняя его выводы экспертным заключением.


Стоит отметить, что при определении цены контролируемой сделки налогоплательщик может использовать не только конкретный метод, определенный законом, но и комбинацию методов, и метод, который сам считает наиболее обоснованным, чтобы доказать свою правоту. В связи с этим думается, что при определении цены недвижимости при заключении контролируемых сделок купли-продажи и аренды стоит применять метод сопоставимой рентабельности, дополняя его выводы экспертным заключением.

В июне юридическое сообщество вновь оживилось: Арбитражный суд Москвы вынес первое положительное решение по делу об оспарива-

нии цены контролируемой сделки по нормам раздела V.I Налогового кодекса. На этот раз участники спора были гораздо внушительнее, поэтому и внимания к нему было приковано больше. Истцом выступило ПАО «Уралкалий» — крупный игрок на российском рынке и один из крупнейших налогоплательщиков. Решением по делу № А40-29025/17 уже другой судья Московского арбитража, не побоявшись рассмотреть столь значительное дело единолично, полностью отменил решение ФНС России о доначислении прибыли, которая не была получена налогоплательщиком в результате совершения контролируемой сделки. На этот раз налогоплательщик выполнил все действия, которые минимизировали его риски: подал уведомление о контролируемых сделках, подгото-

вил трансфертную документацию и представил ее по запросу налогового органа. Налогоплательщик доказал, что применимым методом определения цены по сделке является метод сопоставимой рентабельности, причем анализируемой стороной сделки была признана иностранная компания. Ее рентабельность и сравнивалась с рентабельностью компаний, занимающихся аналогичной деятельностью за рубежом.

Метод ценообразования, предложенный налогоплательщиком, был признан соответствующим законодательству, и решение было вынесено в его пользу. Однако в апелляционной инстанции оно не устояло, и Девятый арбитражный апелляционный суд принял новый судебный акт. Вышестоящий суд счел, что к контроли-

руемой сделке мог быть применен приоритетный метод ценообразования — метод сопоставимых рыночных цен, поскольку необходимые сведения о ценах сопоставимых сделок доступны в котировках информационно-ценового агентства «Аргус Медиа». Думается, что у представителей налогоплательщика найдется, чем отстаивать свою позицию в кассации. Дело уже назначено к рассмотрению на начало февраля, и пожалуй, его результат будет стоять наших ожиданий. 



**УСИЛЕНИЕ
НАЛОГОВОГО
КОНТРОЛЯ**



Игорь Чайка

Управляющий директор

Аудиторская практика

Корпус Права

2017 год был щедр на выработку налоговыми органами концептуальных подходов к налоговому контролю как в сфере применяемых подходов (методов), так и в направлении обозначения пределов прав налогоплательщиков на применение методов налоговой экономии.

Пределы осуществления прав налогоплательщиков

Часть 1 Налогового кодекса РФ дополнена статьей 54.1, которая так и называется «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов».

Первым пунктом данной статьи определено, что не допускается

уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни, об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

Далее законодатель устанавливает, что налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога в соответствии с правилами соответствующей главы части второй настоящего Кодекса при соблюдении одновременно следующих условий:

1. Основной целью совершения сделки (операции) не являются неплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога.

2. Обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

Подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах, наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания уменьшения налогопла-

тельщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

Таким образом, начиная с 19 августа 2017 года налоговый орган не может отказать в праве на уменьшение налоговой базы путем выявления формальных несоответствий в оформлении документов. Налоговому органу нужно доказывать, что основная цель сделки — неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога.

Еще до вступления в силу статьи 54.1 НК РФ состоялось совместное заседание коллегий ФНС России и Следственного комитета РФ по вопросу «Повышение эффективности взаимодействия налоговых и следственных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения», по результатам ко-

торого были выработаны «Методические рекомендации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» (Письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@).

Тон рекомендаций — довольно агрессивный. В частности, ими рекомендуется следующее: «изложение доказательств в акте налоговой проверки должно создавать устойчивое представление о том, что деяние налогоплательщика совершено не в результате тех или иных ошибок при ведении бухгалтерского или налогового учета, а в результате целенаправленных, осознанных действий налогоплательщика и его представителей.

При этом налоговым органам целесообразно ориентироваться на стиль изложения, принятый при составлении обвинительных заключений в рамках уголовного процесса.

Практика свидетельствует, что, как правило, налоговые органы, достаточно полно и детально воссоздав в акте налоговой проверки картину совершения налогового правонарушения, доходчиво и наглядно описав методологию и факты уклонения от уплаты налогов, недостаточно уделяют внимание яркой и однозначной интерпретации и словесному комментированию деяния налогоплательщика как умышленного. Налоговым органам рекомендуется обращать самое пристальное внимание на такие случаи.»

В рекомендациях приводятся примеры незаконного снижения сумм налогов, а также описание схем уклонения от уплаты налогов, с которыми мы рекомендуем вам ознакомиться. Если вы используете один из описанных вариантов — следует что-то менять.

В конце рекомендаций приводятся перечни вопросов, подлежащих обязательному выяснению у руководителя и сотрудников (по выбору контрагентов) о процедуре подписания договоров, учету товарно-материальных ценностей. Попробуйте на них ответить.

Итак, настоятельно рекомендуем ознакомиться с этими рекомендациями, а также с последовавшим позднее письмом ФНС России от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@.

Идентификация фактического нахождения налогоплательщиков по адресу регистрации

В конце 2017 года налоговые органы начали проводить выявление организаций, которые не находятся по адресу регистрации. В случае отсутствия организации по месту регистрации вносится соответствующая запись о недостоверности данных о месте регистрации в ЕГРЮЛ. Результат — банк может заблокировать счета организации, и она фактически не сможет осуществлять свою деятельность до момента перерегистрации по адресу фактического пребывания. Кроме того, сам факт внесения записи

о недостоверности данных о месте регистрации организации может стать тревожным сигналом для контрагентов и может повлечь за собой нежелание партнеров продолжать деятельность с такой организацией. Поэтому в случае несовпадения адреса фактического пребывания вашей организации и места регистрации, указанного в учредительных документах и соответственно в ЕГРЮЛ, настоятельно рекомендуем изменить адрес регистрации на тот, по которому организация реально находится. Очень вероятно, что при этом вас посетят налоговые инспекторы с целью проверки, находится ли организация по адресу, на который проводится перерегистрация.

Отклонение цен от рыночных

С целью минимизации налоговых обязательств налогоплательщики иногда занижают цены реализации и завышают цены приобретений.

В каком случае несоответствие цены сделки рыночному уровню может служить основанием для доначисления налогов?

Ответ на этот вопрос дали специалисты ФНС России в письме от 27.11.2017 № ЕД-4-13/23938@. Налоговики указали, что положения раздела V.1 Налогового кодекса регулируют порядок определения цен в сделках, подлежащих налоговому контролю в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. При этом в случаях, не предусмотренных

данным разделом, налоговые органы не вправе оспаривать цену товаров (работ, услуг), указанную сторонами сделки и учтенную ими при налогообложении в рамках выездных и камеральных проверок.

Однако многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня может рассматриваться в рамках выездной и камеральной проверки в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции. Специалисты ФНС России отметили, что указанная позиция изложена в п. 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных

положений раздела V.1 и ст. 269 НК РФ, утвержденного Президиумом Верховного суда РФ 16.02.2017. В нем разъяснено, что многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня цен может учитываться в качестве одного из признаков получения необоснованной налоговой выгоды в совокупности и взаимосвязи с иными обстоятельствами, указывающими на несоответствие между оформлением сделки и содержанием финансово-хозяйственной операции.

Однако признаком налоговых схемы являются даже отклонения цен менее чем в два раза, но при этом на 255 млн. руб. (см. Определение ВС РФ от 5 июня 2017 г. № 301-КГ17-5808 по делу № А43-27884/2015).

Дробление бизнеса

Письмо ФНС России от 11 августа 2017 г. № СА-4-7/15895@ «О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц» является как и ранее упомянутое письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ руководством к действию. В нем анализируются признаки, свидетельствующие о согласо-

ванности действий участников схем дробления бизнеса с целью ухода от исполнения налоговой обязанности.

Таковыми являются:

- дробление одного бизнеса (производственного процесса) происходит между несколькими лицами, применяющими специальные системы налогообложения (систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее — ЕНВД) или упрощенную систему налогообложения (далее — УСН)) вместо исчисления и уплаты НДС, налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций основным участником, осуществляющим реальную деятельность;

- применение схемы дробления бизнеса оказало влияние на условия и экономические результаты деятельности всех участников данной схемы, в том числе на их налоговые обязательства, которые уменьшились или практически не изменились при расширении в целом всей хозяйственной деятельности;
- налогоплательщик, его участники, должностные лица или лица, осуществляющие фактическое управление деятельностью схемы, являются выгодоприобретателями от использования схемы дробления бизнеса;
- участники схемы осуществляют аналогичный вид экономической деятельности;

- создание участниками схемы в течение небольшого промежутка времени непосредственно перед расширением производственных мощностей и/или увеличением численности персонала;
- несение расходов друг за друга участниками схемы;
- прямая или косвенная взаимозависимость (аффилированность) участников схемы дробления бизнеса (родственные отношения, участие в органах управления, служебная подконтрольность и т. п.);
- формальное перераспределение между участниками схемы персонала без изменения их должностных обязанностей;

- отсутствие у подконтрольных лиц принадлежащих им основных и оборотных средств, кадровых ресурсов;
- использование участниками схемы одних и тех же вывесок, обозначений, контактов, сайта в сети «Интернет», адресов фактического местонахождения, помещений (офисов, складских и производственных баз и т. п.), банков, в которых открываются и обслуживаются расчетные счета, контрольно-кассовой техники, терминалов и т. п.;
- единственным поставщиком или покупателем для одного участника схемы дробления бизнеса может являться другой ее участник, либо поставщики и покупатели у

всех участников схемы являются общими;

- фактическое управление деятельностью участников схемы одними лицами;
- единые для участников схемы службы, осуществляющие: ведение бухгалтерского учета, кадрового делопроизводства, подбор персонала, поиск поставщиков и покупателей и работу с ними, юридическое сопровождение, логистику и т. д.;
- представление интересов по взаимоотношениям с государственными органами и иными контрагентами (не входящими в схему дробления бизнеса) осуществляется одними и теми же лицами;

- показатели деятельности — такие, как численность персонала, занимаемая площадь и размер получаемого дохода — близки к предельным значениям, ограничивающим право на применение специальной системы налогообложения;
- данные бухгалтерского учета налогоплательщика, включая вновь созданные организации, могут указывать на снижение рентабельности производства и прибыли;
- распределение между участниками схемы поставщиков и покупателей, исходя из применяемой ими системы налогообложения.

В письме приводятся примеры арбитражной практики, которые были

вынесены как в пользу налоговых органов, так и в пользу налогоплательщиков по признанию фактов дробления бизнеса с целью снижения размера налогов, уплачиваемых в бюджет.

Указанный выше набор признаков не является закрытым. Он всего лишь сформирован ФНС исходя из анализа арбитражной практики. Но будет совсем не лишним проанализировать ваш бизнес на предмет наличия признаков дробления бизнеса, указанных выше, так как они, по мнению налоговых ФНС, подкрепленные судебной практикой, могут быть использованы для доказывания факта занижения сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет.

Банковский контроль

Уже ряд лет организации, а с 2017 года и физические лица осознают серьезность банковского контроля, который выражается в пристальном анализе за операциями, проводимыми клиентами банка, а также за размерами налоговых платежей.

Еще в письме ЦБ РФ от 31 декабря 2014 г. № 236-Т банкам было указано на необходимость контроля транзитных операций клиентов в целях недопущения легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, финансирования терроризма и других противозаконных целей.

Транзитные операции могут характеризоваться совокупностью (одновременным наличием) следующих признаков:

- зачисление денежных средств на счет клиента от большого количества других резидентов со счетов, открытых в банках Российской Федерации, с последующим их списанием;
- списание денежных средств со счета производится в срок, не превышающий двух дней со дня их зачисления;
- проводятся регулярно (как правило, ежедневно);
- проводятся в течение длительного периода времени (как правило, не менее трех месяцев);
- деятельность клиента, в рамках которой производятся зачисления денежных средств на счет и списания денежных средств со

счета, не создает у его владельца обязательств по уплате налогов либо налоговая нагрузка является минимальной;

- с используемого для указанных операций счета уплата налогов или других обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации не осуществляется или осуществляется в незначительных размерах, не сопоставимых с масштабом деятельности владельца счета.

В письме ЦБ РФ от 21 июля 2017 г. № 18-МР было детально разъяснено, что если организация платит в бюджет менее 0,9% от оборота по счету, то банкам следует проверить, не являются ли платежи через организацию транзитными. Банк России

рекомендует принимать во внимание следующие дополнительные признаки, характеризующие деятельность клиентов, осуществляющих указанные операции:

- со счета не производятся выплаты заработной платы работникам клиента, а также связанные с ними перечисления по налогу на доходы физических лиц (далее — НДФЛ) и страховым взносам, либо производимые платежи не соответствуют среднесписочной численности сотрудников клиента и (или) свидетельствуют о занижении реальных сумм заработной платы (налогооблагаемой базы);
- фонд заработной платы сотрудников клиента установлен из расчета

ниже официального прожиточного минимума;

- по счету осуществляется уплата НДФЛ, но не уплачиваются страховые взносы;
- остатки денежных средств на счете отсутствуют либо незначительны по сравнению с объемами операций, обычно проводимыми клиентом по счету;
- основания платежей, производимых по счету клиента, не имеют отношения к затратам, присущим хозяйствующим субъектам, занимающимся заявленными клиентом при открытии/ведении счета видами деятельности;
- отсутствует связь между основаниями преобладающих объемов

зачисления денежных средств на счет клиента и основаниями последующего их списания;

- происходит резкое увеличение оборотов по счету клиента, превышение заявленного при открытии (ведении) счета клиентом максимального оборота денежных средств;
- со счета не производятся платежи в рамках ведения хозяйственной деятельности клиента (например, арендные платежи, платежи в счет уплаты коммунальных услуг, закупки канцелярских товаров и другие);
- денежные средства зачисляются на счет клиента от контрагентов-покупателей по договорам


за товары и услуги с выделением НДС и практически в полном объеме списываются клиентом в пользу контрагентов по объектам, не облагаемым НДС (операциям по реализации товаров, оказанию услуг, передаче денежных средств в обеспечение обязательств, предоставлению займов, реализации лома металлов). При этом при сходной хозяйственной деятельности иных клиентов при указанной структуре входящих и исходящих платежей объем НДС, подлежащего уплате в бюджет, зачастую должен приближаться к объему НДС, учтенному в зачислениях по операциям, облагаемым НДС.

При выявлении указанных операций ЦБ РФ рекомендует относить кли-

ента к категории повышенного риска и далее принимать меры, в том числе реализовывать предусмотренное соответствующим договором по обслуживанию клиента с использованием системы дистанционного банковского обслуживания право отказывать клиенту в приеме от него распоряжения на проведение операции по счету (вкладу), подписанному аналогом собственноручной подписи.

Далее в письме приводится целый перечень наиболее распространенных сомнительных операций, которые на наш взгляд достойны того, чтобы с ними ознакомиться. Это поможет избежать попадания в разряд клиентов, проводящих сомнительные операции, приостановления операций по счету, а также пристального внимания к клиенту со стороны ЦБ РФ.

Заключение

2017 год часто называют годом конца налоговых схем. Анализируя указанное выше, можно утверждать, что это похоже на правду. Объем статьи, к сожалению, не позволяет всесторонне описать масштаб усиления налогового контроля, а всего лишь указывает на самые заметные индикаторы этого необратимого процесса. Учитывая тенденцию усиления налогового контроля, действительно следует отказаться от использования налоговых схем. Это в принципе не запрещает налогоплательщикам использовать специальные налоговые режимы и налоговые льготы. Главное, чтобы основной целью сделки (ряда сделок) не было получение налоговой выгоды. 

**УГОЛОВНАЯ
ОТВЕТСТВЕННОСТЬ
ЗА ПРЕСТУПЛЕНИЯ
В СФЕРЕ ПРЕДПРИНИ-
МАТЕЛЬСКОЙ И ИНОЙ
ЭКОНОМИЧЕСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**



Диана Ворошилова

Помощник юриста

Налоговая и юридическая практика

Корпус Права (Россия)

Настоящим законодательством совершение любого преступления карается уголовным наказанием. Однако степень общественной опасности у преступлений различна: одни преступления посягают на жизнь и здоровье человека, а их последствия часто невозможно возместить, другие — посягают на экономические интересы государства и собственность, и причиненный такими преступлениями ущерб можно компенсировать.

По причине различного характера преступлений российским уголовным законодательством предусмотрена статья 76.1 УК РФ об освобождении от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности.

Данная норма является компромиссной, поскольку позволяет лицу, совершившему преступление, избежать уголовной ответственности и получить смягчение наказания путем совершения постпреступных действий, направленных на возмещение причиненного ущерба.

Вышеупомянутая норма Уголовного кодекса введена в рамках общей концепции гуманизации уголовной политики Федеральным законом РФ от 7 декабря 2011 года № 420-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс РФ и отдельные законодательные акты РФ». Статья 76.1 УК РФ предусматривает освобождение лиц, впервые совершивших преступление в сфере экономической деятельности, если причиненный преступными

действиями ущерб возмещен в полном объеме.

Потребность в данной норме существовала задолго до её появления, тем не менее сегодняшние реалии диктуют недостаточность данной нормы. Так, 13 декабря 2017 года в Совете Федерации происходило обсуждение гуманизации уголовного законодательства, в рамках которого предлагалось смягчение санкций за преступления небольшой и средней тяжести путем возмещения материального ущерба пострадавшим от преступлений. В том числе была предложена декриминализация преступлений, связанных с осуществлением предпринимательской и иной экономической деятельности. Например, это преступления, которые были совершены вследствие ошибки

при ведении экономической деятельности и которые не несут опасности для общества.

Эксперты, выступившие 13 декабря в Совете Федерации с докладом, проанализировав приговоры по таким статьям, как ст. 22 УК РФ (преступления в сфере экономической деятельности), ст. 159 УК РФ (мошенничество), ст. 160 УК РФ (присвоение или растрата, совершенные с использованием служебного положения), выяснили, что в подавляющем большинстве приговоров допущенные предпринимателями ошибки не несли общественной опасности, а соответственно, нет необходимости в уголовной репрессии.

Стоит отметить, что шаг на пути к декриминализации экономических преступлений был успешно реализован в 2016 году: Государственная Дума

РФ приняла законопроект о частичной декриминализации экономических преступлений.

Были внесены такие изменения, как увеличение минимального размера ущерба для возбуждения уголовных дел по делам об экономических преступлениях, поскольку данные минимальные значения не менялись с начала 2000-х годов и не соответствуют настоящим реалиям. Также вдвое была увеличена минимальная сумма неуплаченных налогов и сборов для возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях — с 1,8 млн до 2,7 млн рублей. Были внесены поправки и в Уголовно-процессуальный кодекс РФ, которые позволяют подозреваемому или обвиняемому с момента ареста или домашнего ареста иметь право на неограниченные по

времени и количеству свидания с нотариусом для оформления доверенности на право представления интересов в сфере предпринимательской деятельности.

В том числе благодаря законопроекту были снижены санкции части 4 статьи 180 Уголовного кодекса РФ за незаконное использование средств индивидуализации товаров, работ или услуг, совершенное группой лиц по предварительному сговору.

Крайняя необходимость декриминализации экономических преступлений состоит в том, что они являются «хлебом» для правоохранительных органов. На данный момент сложилась ситуация: когда человек выбирает между регистрацией предприятия и нелегальной экономической деятельностью — он выбирает второе,

поскольку привлечь за ведение бизнеса «в тени» гораздо сложнее, нежели когда предприниматель находится в постоянном поле зрения правоохранительных органов. Соответственно, декриминализация экономических преступлений позволит в том числе прекратить злоупотребления правоохранителей.

Есть и противоположное мнение на этот счет. Так, анализ правоприменительной практики свидетельствует, что обвинение правоохранительных органов в излишнем давлении является не вполне обоснованным. Например, статистика подтверждает, что за последнее десятилетие количество преступлений в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности снизилось на 60%.

УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ПРЕСТУПЛЕНИЯ

Количество зарегистрированных преступлений в сфере экономической деятельности за 2005–2015 гг.

Годы	2005	2008	2010	2012	2013	2014	2015
Количество преступлений	73251	80743	57162	34405	27388	26737	29789

Число выявленных лиц, совершивших преступления в сфере экономической деятельности, уголовные дела о которых направлены в суд за 2005–2015 гг.

Годы	2005	2008	2010	2012	2013	2014	2015
Число выявленных лиц	8174	7937	4639	2050	1976	2111	3163

Число лиц, осужденных за преступления в сфере экономической деятельности за 2005–2015 гг.

Годы	2005	2008	2010	2012	2013	2014	2015
Число осужденных лиц	10250	11402	8175	4276	3729	3842	4225


Также уменьшилось количество лиц, совершивших преступления в сфере экономической деятельности, чьи уголовные дела дошли до суда, на 61%.

Путем анализа судебной практики приходим к выводу, что число лиц, осужденных за преступления в сфере экономической деятельности, уменьшилось на 58,8%.

Анализ судебной практики на предмет вынесения приговоров по таким делам дает понять, что судьи выносят приговоры с достаточно либеральным подходом. Так, от общего числа осужденных за экономические преступления в 2015 году наказание в виде лишения свободы получили только 17% осужденных.

Тем не менее, как было сказано выше, доработки законодательства в области уголовных правонарушений требуются. Видится необходимость в большей декриминализации преступлений в сфере предприниматель-

ской и иной экономической деятельности.

Поскольку в настоящий момент Совет Федерации готовит новую концепцию уголовной политики России, то стоит надеяться на гуманизацию уголовного законодательства. 

**«...И ЗА ВСЕ,
ЧТО МЫ ДЕЛАЕМ,
ОТВЕЧАЕМ ТОЖЕ
ВМЕСТЕ...»:
РАЗЪЯСНЕНИЯ
ВЕРХОВНОГО СУДА
ПО ВОПРОСАМ
ПРИВЛЕЧЕНИЯ
К СУБСИДИАРНОЙ
ОТВЕТСТВЕННОСТИ
КОНТРОЛИРУЮЩИХ
ЛИЦ**



Алексей Оськин

*Заместитель директора
Налоговая и юридическая практика
Корпус Права (Россия)*

Под завершение 2017 года Верховный суд РФ провел заседание, итогом которого стало Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 21 декабря 2017 г. № 53, посвященное вопросам, связанным с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве.

По сути, это первое и единственное Постановление Пленума ВС РФ, посвященное вопросам субсидиарной ответственности контролирующих должника лиц.

В условиях формирования неоднозначной судебной практики, а также недавних изменений законодательства о банкротстве (в части привлечения контролирующих лиц к субсидиарной ответственности) это

постановление является особенно значимым и долгожданным.

В данной статье предлагаем рассмотреть ключевые моменты и выводы, приведенные Верховным судом в этом постановлении.

Контролирующее должника лицо

Кто признается контролирующим лицом?

По общему правилу необходимым условием отнесения лица к числу контролирующих должника является наличие у него фактической возможности давать должнику обязательные для исполнения указания или иным образом определять его действия.

Фактический контроль предполагается (презюмируется, пока не доказано обратное) в случаях, если лицо является руководителем или учредителем (акционером) с долей (акциями) более 50% от уставного капитала.

Однако осуществление фактического контроля над должником возможно вне зависимости от наличия (отсутствия) формально-юридических признаков аффилированности (через родство или свойство с лицами, входящими в состав органов должника, прямое или опосредованное участие в капитале либо в управлении и т. п.).

Для того чтобы лицо было признано контролирующим, недостаточно наличия одних лишь формальных признаков (вхождение в состав органов управления, участие в уставном капитале либо состояние родства/

свойства с указанными лицами). Суд должен установить степень вовлеченности лица, привлекаемого к субсидиарной ответственности, в процесс управления должником, проверяя, насколько значительным было его влияние на принятие существенных деловых решений относительно деятельности должника.

В частности, лицо будет признано контролирующим должника, если сделки, изменившие экономическую и (или) юридическую судьбу должника, были заключены под влиянием этого лица.

Кроме того, контролирующим лицом может быть признано лицо, которое извлекло выгоду из незаконного, в том числе недобросовестного, поведения руководителя должника. Согласно разъяснениям Верховно-

го суда, выгода заключается в виде увеличения (сбережения) активов. Например, это может быть третье лицо, которое получило существенный актив должника (в том числе по цепочке последовательных сделок), выбывший из владения последнего по сделке, совершенной руководителем должника в ущерб интересам возглавляемой организации и ее кредиторов (например, на заведомо невыгодных для должника условиях или с заведомо неспособным исполнить обязательство лицом («фирмой-однодневкой» и т. п.) либо с использованием документооборота, не отражающего реальные хозяйственные операции, и т. д.). По общему правилу такой выгодоприобретатель привлекается к субсидиарной ответственности совместно с руководителем должника. Опровергая

названную презумпцию, привлекаемое к ответственности лицо вправе доказать свою добросовестность, подтвердив, в частности, возмездное приобретение актива должника на условиях, на которых в сравнимых обстоятельствах обычно совершаются аналогичные сделки.

Также предполагается, что контролирующим является выгодоприобретатель, извлекая существенные преимущества из такой системы организации предпринимательской деятельности, которая направлена на перераспределение (в том числе посредством недостоверного документооборота), совокупного дохода, получаемого от осуществления данной деятельности лицами, объединенными общим интересом (например, единым производственным и (или)

сбытовым циклом), в пользу ряда этих лиц с одновременным аккумулярованием на стороне должника основной долговой нагрузки. Однако выгодоприобретатель может доказать свою добросовестность (а именно то, что его операции, приносящие доход, отражены в соответствии с их действительным экономическим смыслом, а полученная им выгода обусловлена разумными экономическими причинами).

Приведенный перечень примеров при этом не является исчерпывающим.

Какой период принимается во внимание при определении контролирующего лица?

По общему правилу для целей применения специальных положений

законодательства о субсидиарной ответственности учитывается контроль, имевший место в период, предшествующий фактическому возникновению признаков банкротства, независимо от того, скрывалось действительное финансовое состояние должника или нет, то есть принимается во внимание трехлетний период, предшествующий моменту, в который должник стал неспособен в полном объеме удовлетворить требования кредиторов.

При этом указанные положения закона не исключают возможность привлечения контролирующего лица к иной ответственности за действия, совершенные за пределами названного трехлетнего периода, например, к ответственности, предусмотренной

законодательством о юридических лицах.

Если полномочия единоличного исполнительного органа переданы управляющей компании

Верховный суд разъяснил, если в качестве руководителя должника выступает управляющая компания, предполагается, пока не доказано иное, что контролирующими должника лицами являются как эта управляющая компания, так и ее руководитель, которые по общему правилу могут быть привлечены к субсидиарной ответственности в солидарном порядке.

Спасет ли выдача доверенности от признания лица в качестве контролирующего?

Руководитель, формально входящий в состав органов юридического лица, но не осуществлявший фактическое управление (далее – номинальный руководитель), например, полностью передоверивший управление другому лицу на основании доверенности либо принимавший ключевые решения по указанию или при наличии явно выраженного согласия третьего лица, не имевшего соответствующих формальных полномочий (фактического руководителя), не утрачивает статус контролирующего лица, поскольку подобное поведение не означает потерю возможности оказания влияния на должника и не освобождает номинального руководителя от осуще-

ствления обязанностей по выбору представителя и контролю за его действиями (бездействием), а также по обеспечению надлежащей работы системы управления юридическим лицом.

В этом случае по общему правилу номинальный и фактический руководители несут субсидиарную ответственность солидарно.

Возможность уменьшения размера субсидиарной ответственности

Размер субсидиарной ответственности номинального руководителя может быть уменьшен, если благодаря раскрытой им информации, не доступной независимым участникам оборота, были установлены фактический руководитель и (или) имущество должника либо фактического руко-

водителя, скрывавшееся ими, за счет которого могут быть удовлетворены требования кредиторов.

При рассмотрении вопроса об уменьшении размера субсидиарной ответственности номинального руководителя суд должен принять во внимание, насколько его действия по раскрытию информации способствовали восстановлению нарушенных прав кредиторов и компенсации их имущественных потерь.

В случае уменьшения размера субсидиарной ответственности номинального руководителя фактический руководитель несет субсидиарную ответственность в полном объеме. В той части, в которой ответственность номинального руководителя не была уменьшена, он отвечает солидарно с фактическим руководителем.

Субсидиарная ответственность за неподачу (несвоевременную подачу) заявления должника о собственном банкротстве

Если руководителей несколько — кто несет ответственность за неподачу заявления о самобанкротстве в суд?

Если учредительным документом должника предусмотрено, что полномочия выступать от имени юридического лица предоставлены нескольким лицам (директорам), действующим совместно или независимо друг от друга, по общему правилу указанные лица несут субсидиарную ответственность солидарно.

Учредительным документом полномочия по обращению в суд с заявлением должника о собственном банкротстве не могут быть предоставлены только одному из его директоров.

В какой момент возникает обязанность по обращению руководителя должника в суд с заявлением о самобанкротстве?

Обязанность руководителя по обращению в суд с заявлением о банкротстве возникает в момент, когда добросовестный и разумный руководитель, находящийся в сходных обстоятельствах, в рамках стандартной управленческой практики, учитывая масштаб деятельности должника, должен был объективно определить наличие одного из предусмотренных законом

признаков (неплатежеспособность, недостаточность имущества и пр.).

Если руководитель должника докажет, что само по себе возникновение указанных обстоятельств не свидетельствовало об объективном банкротстве, и он, несмотря на временные финансовые затруднения, добросовестно рассчитывал на их преодоление в разумный срок, приложил необходимые усилия для достижения такого результата, выполняя экономически обоснованный план, такой руководитель может быть освобожден от субсидиарной ответственности на тот период, пока выполнение его плана являлось разумным с точки зрения обычного руководителя, находящегося в сходных обстоятельствах.

Необходимо ли доказывать причинно-следственную связь между неподачей заявления и невозможностью удовлетворения требований кредиторов?

Презюмируется наличие причинно-следственной связи между неподачей руководителем должника, ликвидационной комиссией заявления о банкротстве и невозможностью удовлетворения требований кредиторов, обязательства перед которыми возникли в период просрочки подачи заявления о банкротстве.

Возможно ли привлечение учредителя должника к субсидиарной ответственности за неподачу руководителем должника заявления о самобанкротстве?

При неисполнении руководителем должника в установленный срок обя-

занности по подаче в суд заявления должника о собственном банкротстве решение об обращении в суд с таким заявлением должно быть принято органом управления, к компетенции которого отнесено разрешение вопроса о ликвидации должника.

Лицо, не являющееся руководителем должника, ликвидатором, членом ликвидационной комиссии, может быть привлечено к субсидиарной ответственности (солидарно с руководителем) за неподачу (несвоевременную подачу) заявления должника о собственном банкротстве при наличии совокупности следующих условий:

- это лицо являлось контролирующим, в том числе исходя из не опровергнутых им презумпций о контроле мажоритарного участника корпорации (подпункт 2 пункта

4 статьи 61.10 Закона о банкротстве), о контроле выгодоприобретателя по незаконной сделке (подпункт 3 пункта 4 статьи 61.10 Закона о банкротстве) и т. д.;

- оно не могло не знать о нахождении должника в таком состоянии, при котором на стороне его руководителя, ликвидационной комиссии возникла обязанность по обращению в суд с заявлением о банкротстве, и о невыполнении ими данной обязанности;
- данное лицо обладало полномочиями по созыву собрания коллегиального органа должника, к компетенции которого отнесено принятие корпоративного решения о ликвидации, или обладало полномочиями по самостоятель-

ному принятию соответствующего решения;

- оно не совершило надлежащим образом действия, направленные на созыв собрания коллегиального органа управления для решения вопроса об обращении в суд с заявлением о банкротстве или на принятие такого решения.

Кто несет субсидиарную ответственность при последовательной смене директоров, не исполнивших обязанности по обращению в суд?

Если обязанность по подаче в суд заявления о самобанкротстве не была исполнена несколькими последовательно сменившимися друг друга руководителями, первый из них несет

субсидиарную ответственность по обязательствам, возникшим в период со дня истечения месячного срока, установленного для подачи такого заявления, и до дня возбуждения дела о банкротстве, последующие — со дня истечения увеличенного на один месяц разумного срока, необходимого для выявления ими как новыми руководителями соответствующих обстоятельств, и до дня возбуждения дела о банкротстве. При этом по обязательствам должника, возникшим в периоды ответственности, приходящиеся на нескольких руководителей одновременно, они отвечают солидарно.

Субсидиарная ответственность за невозможность полного

погашения требований кредиторов

Какие действия контролирующего лица расцениваются как приведшие к невозможности погашения требований кредиторов?

Речь идет о таких действиях (бездействии) контролирующего лица, которые явились необходимой причиной банкротства должника, то есть те, без которых объективное банкротство не наступило бы (в частности, принятие ключевых деловых решений с нарушением принципов добросовестности и разумности, в т. ч. согласование, заключение или одобрение сделок на заведомо невыгодных условиях или с заведомо неспособным исполнить обязательство лицом

(“фирмой-однодневкой” и т. п.), дача указаний по поводу совершения явно убыточных операций, назначение на руководящие должности лиц, результат деятельности которых будет очевидно не соответствовать интересам возглавляемой организации, создание и поддержание такой системы управления должником, которая нацелена на систематическое извлечение выгоды третьим лицом во вред должнику и его кредиторам, и т. д.).

Суд оценивает существенность влияния действий (бездействия) контролирующего лица на положение должника, проверяя наличие причинно-следственной связи между его действиями (бездействием) и фактически наступившим объективным банкротством.

При этом, поскольку деятельность юридического лица опосредуется множеством сделок и иных операций, по общему правилу не может быть признана единственной предпосылкой банкротства последняя инициированная контролирующим лицом сделка (операция), которая привела к критическому изменению возникшего ранее неблагоприятного финансового положения – появлению признаков объективного банкротства.

К таким же действиям относятся те, которые были совершены и после наступления объективного банкротства, которые существенно ухудшили финансовое положение должника.

В каких случаях контролирующее лицо не подлежит привлечению к субсидиарной ответственности?

Контролирующее должника лицо не подлежит привлечению к субсидиарной ответственности в случае, когда его действия (бездействие), повлекшие негативные последствия, не выходили за пределы обычного делового риска и не были направлены на нарушение прав и законных интересов гражданско-правового сообщества, объединяющего всех кредиторов (т. н. «правило о защите делового решения»).

Кроме того, доказывая отсутствие оснований привлечения к субсидиарной ответственности, контролирующее лицо вправе ссылаться на то, что банкротство обусловлено исключительно внешними факторами (неблагоприятной рыночной конъюнктурой,

финансовым кризисом, существенным изменением условий ведения бизнеса, авариями, стихийными бедствиями, иными событиями и т.п.).

Если банкротство наступило в результате действий (бездействия) контролирующего лица, однако помимо названных действий (бездействия) увеличению размера долговых обязательств способствовали и внешние факторы (например, имели место неправомерный вывод активов должника под влиянием контролирующего лица и одновременно порча произведенной должником продукции в результате наводнения), размер субсидиарной ответственности контролирующего лица может быть уменьшен по правилам абзаца второго пункта 11 статьи 61.11 Закона о банкротстве.

Как разграничиваются общие правила о возмещении убытков (ст. 53.1 ГК РФ) и специальные правила о привлечении к субсидиарной ответственности?

По мнению Верховного суда, суды в каждом конкретном случае должны оценивать, насколько существенным было негативное воздействие контролирующего лица на деятельность должника, проверяя, как сильно в результате такого воздействия изменилось финансовое положение должника, какие тенденции приобрели экономические показатели, характеризующие должника, после этого воздействия.

Если допущенные контролирующим лицом нарушения явились непосредственной причиной банкротства, применению подлежат нормы о

субсидиарной ответственности, совокупный размер которой, по общим правилам определяется на основании положений Закона о банкротстве.

В том случае, когда причиненный контролирующими лицами, указанными в статье 53.1 ГК РФ, вред исходя из разумных ожиданий не должен был привести к объективному банкротству должника, такие лица обязаны компенсировать возникшие по их вине убытки в размере, определяемом по правилам статей 15, 393 ГК РФ.

Как распределяется ответственность между несколькими контролирующими лицами?

По общему правилу, если несколько контролирующих должника лиц действовали совместно, они несут субсидиарную ответственность за

доведение до банкротства солидарно. В целях квалификации действий контролирующих должника лиц как совместных могут быть учтены согласованность, скоординированность и направленность этих действий на реализацию общего для всех намерения, то есть может быть принято во внимание соучастие в любой форме, в том числе соисполнительство, пособничество и т. д. Пока не доказано иное, предполагается, что являются совместными действия нескольких контролирующих лиц, аффилированных между собой.

Если несколько контролирующих должника лиц действовали независимо друг от друга и действий каждого из них было достаточно для наступления объективного банкротства должника, названные лица также

несут субсидиарную ответственность солидарно.

Если несколько контролирующих должника лиц действовали независимо и действий каждого из них, существенно повлиявших на положение должника, было недостаточно для наступления объективного банкротства, но в совокупности их действия привели к такому банкротству, данные лица подлежат привлечению к субсидиарной ответственности в долях. В этом случае суд распределяет между ними совокупный размер ответственности, определяя долю, приходящуюся на каждое контролирующее лицо, пропорционально размеру причиненного им вреда. При невозможности определения размера причиненного вреда исходя из конкретных операций, совершенных

под влиянием того или иного лица, размер доли, приходящейся на каждое контролирующее лицо, может быть определен пропорционально периодам осуществления ими фактического контроля над должником.

Каковы условия привлечения руководителя должника к субсидиарной ответственности за непередачу арбитражному управляющему документации?

Применяя при разрешении споров о привлечении к субсидиарной ответственности презумпции, связанные с передачей, сокрытием, утратой или искажением документации, необходимо учитывать следующее.

Заявитель должен представить суду объяснения относительно того, как отсутствие документации (отсут-

ствие в ней полной информации или наличие в документации искаженных сведений) повлияло на проведение процедур банкротства.

Привлекаемое к ответственности лицо вправе опровергнуть названные презумпции, доказав, что недостатки представленной управляющему документации не привели к существенному затруднению проведения процедур банкротства, либо доказав отсутствие вины в передаче, ненадлежащем хранении документации, в частности, подтвердив, что им приняты все необходимые меры для исполнения обязанностей по ведению, хранению и передаче документации при той степени заботливости и осмотрительности, какая от него требовалась.

Под существенным затруднением проведения процедур банкротства понимается в том числе:

- невозможность выявления всего круга лиц, контролирующих должника, его основных контрагентов, а также;
- невозможность определения основных активов должника и их идентификации;
- невозможность выявления совершенных в период подозрительности сделок и их условий, не позволявшая проанализировать данные сделки и рассмотреть вопрос о необходимости их оспаривания в целях пополнения конкурсной массы;

- невозможность установления содержания принятых органами должника решений, исключившая проведение анализа этих решений на предмет причинения ими вреда должнику и кредиторам и потенциальную возможность взыскания убытков с лиц, являющихся членами данных органов.

В случае противоправных действий нескольких руководителей, последовательно сменявших друг друга, связанных с ведением, хранением и восстановлением ими документации, презюмируется, что действий каждого из них было достаточно для доведения должника до объективного банкротства.

По общему правилу не признанные контролирующими должника лица, на которых возложена обя-

занность по ведению и хранению соответствующей документации (например, главный бухгалтер), несут солидарно с бывшим руководителем субсидиарную ответственность за доведение до банкротства как соучастники, если будет доказано, что они по указанию бывшего руководителя или совместно с ним совершили действия, приведшие к уничтожению документации, ее сокрытию или к искажению содержащихся в ней сведений.


Резюме

В данной статье рассмотрены наиболее важные и основные разъяснения Верховного суда по рассматриваемому вопросу. Тем не менее, в постановлении Пленума содержатся разъяснения и по другим не менее интересным

и актуальным вопросам (кто обладает правом на подачу заявления о привлечении к субсидиарной ответственности, сроки подачи заявлений, конкуренция исков/заявлений и прочие процессуальные моменты).

Принятое Верховным судом постановление Пленума явилось закономерным на фоне увеличения практики и недавнего изменения законодательства о банкротстве, конкретизировавшего правила привлечения к субсидиарной ответственности контролирующих лиц. Представляется, что принятые нововведения законодательства о банкротстве, подкрепленные разъяснениями Верховного суда, будут способствовать более прозрачному ведению бизнеса, уменьшению случаев вовлечения в бизнес-процессы «фирм-однодне-

вок» и номинального сервиса, и более ответственному подходу к управлению организациями.

С другой стороны — принятые изменения практически стирают грань, которая ранее обособливала имущество организации от имущества акционера/учредителя, что, безусловно, требует повышенной осмотрительности и осторожности при принятии значимых бизнес-решений. 

The background consists of a complex, low-poly geometric pattern of triangles in various shades of red, orange, and yellow. The colors transition from a deep red on the left to a bright yellow on the right, creating a warm, energetic atmosphere. The text is centered in the upper half of the image.

**УТРОМ ДЕНЬГИ,
ВЕЧЕРОМ СТУЛЬЯ?**



Роман Московских

Младший юрист

Налоговая и юридическая практика

Корпус Права (Россия)

Активное развитие Вооруженных Сил Российской Федерации в последние годы было бы невозможно без планомерного обновления существовавшей устаревшей материальной части, что, в свою очередь, потребовало многомиллионных бюджетных вливаний со стороны государства в рамках Государственной программы вооружений до 2020 года. Главная цель ГПВ-2020 — довести долю современных вооружений и военной техники в российских войсках к 2020 году до 70%. Для этого предполагается выделить 20,7 триллионов рублей, из них 19 триллионов рублей предназначены для переоснащения армии, военно-воздушных сил и флота. Примерно 70% из них пойдут на закупки вооружений, а оставшиеся 30% будут поделены приблизительно

поровну между НИОКР и ремонтом имеющегося оружия. Еще 3 триллиона рублей выделены для обновления технической оснащенности предприятий военно-промышленного комплекса.

В таких условиях, принимая во внимание объем инвестиций, видится оправданным стремление государства обеспечить максимальный контроль за порядком расходования бюджетных средств. Учитывая, что закупки вооружений и военной техники имеют свою специфику, в конце 2012 года вступил в силу Федеральный закон от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе».

Краеугольным камнем рассматриваемого нормативного акта является установленный порядок расчетов среди взаимодействующими между собой лиц, участвующих в постав-

ках продукции по государственному оборонному заказу в рамках сопровождаемых сделок (кооперация). В кооперацию входят головной исполнитель, заключающий государственный контракт с государственным заказчиком, исполнители, заключающие контракты с головным исполнителем, и исполнители, заключающие контракты с исполнителями.

По замыслу законодателя участники вышеописанной цепочки, начиная от головного заказчика, заканчивая последним исполнителем, обязаны открывать отдельный счет — счет, открытый головному исполнителю, исполнителю в уполномоченном банке для осуществления расчетов по государственному оборонному заказу в соответствии с условиями государственного контракта. По сути, отдель-

ный счет представляет собой обычный расчетный счет, открываемый в банке, однако режим расходования средств по нему имеет существенные ограничения.

Так, режим использования отдельного счета предусматривает:

1. Списание денежных средств только при указании в распоряжении идентификатора государственного контракта.
2. Списание денежных средств только на отдельный счет, за исключением списания денежных средств с такого счета на иные банковские счета в целях:
 - уплаты налогов и сборов, таможенных платежей, страховых взносов и иных обязательных платежей в бюджетную си-

стему Российской Федерации, установленных законодательством Российской Федерации;

- оплаты расходов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг по ценам (тарифам), подлежащим государственному регулированию (перечень таких товаров, работ, услуг утверждается Правительством Российской Федерации);
- перечисления прибыли в размере, согласованном сторонами при заключении контракта и предусмотренном его условиями, после исполнения контракта и представления в уполномоченный банк акта приема-передачи товара (акта

выполненных работ, оказанных услуг);

- перечисления головным исполнителем денежных средств при частичном исполнении им государственного контракта; о согласованном размере прибыли, подлежащем перечислению головным исполнителем при частичном исполнении им государственного контракта, государственный заказчик уведомляет уполномоченный банк (порядок уведомления определяется государственным заказчиком);
- расчетов с иностранными исполнителями, участвующими в поставках продукции по государственному оборонному

заказу и входящими в кооперацию в рамках сопровождаемой сделки;

- перечисления денежных средств в размере, согласованном сторонами при заключении государственного контракта, направленных на возмещение понесенных головным исполнителем за счет собственных средств расходов на формирование запаса продукции, сырья, материалов, комплектующих изделий, необходимых для выполнения государственного оборонного заказа, при условии подтверждения головным исполнителем обоснованности факти-

ческих расходов, связанных с формированием такого запаса;

- оплаты головным исполнителям расходов на сумму не более пяти миллионов рублей в месяц и оплаты исполнителям расходов на сумму не более трех миллионов рублей в месяц.

Одновременно с этим законодатель установил запрет на совершение целого ряда операций, перечень которых также установлен законом.

Анализ вышеуказанных положений, а также сложившейся практики их применения позволяет сделать вывод о том, что участники системы госзакупок в рамках исполнения государственного оборонного заказа до сих пор не в полной мере понима-

ют механизмы работы с отдельным счетом.

Так, отдельного внимания заслуживает вопрос осуществления с отдельного счета расходов на сумму не более пяти миллионов рублей (для головных исполнителей) и трех миллионов рублей (для исполнителей) ежемесячно. Надзорные органы сформировали негативную практику привлечения участников гособоронзаказа к административной ответственности за то, что те расходуют денежные средства с отдельного счета, в том числе на финансирование проектов, непосредственно не связанных с выполнением обязательств по ГОЗ.

Такая позиция надзорных органов представляется весьма странной, принимая во внимание, что ни нормами части 1 статьи 8.3 Закона № 275-ФЗ

«О гособоронзаказе», ни иными положениями действующих в настоящее время нормативных актов не установлено, что оплата иных расходов на сумму не более трех миллионов рублей в месяц может производиться только в отношении расходов, относящихся к государственному оборонному заказу. Указанная позиция нашла свое подтверждение в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 15.08.2017 № Ф05-11366/2017 по делу № А40-125631/2016. Положения пп. «з» п. 2 ч.1 ст. 8.3 Закона 275-ФЗ не определяют перечень иных расходов. Соответственно, к данным операциям могут быть отнесены все расходы, связанные с текущей деятельностью предприятия, которые прямо не указаны в числе разрешенных операций (ст. 8.3, пп. «а»–«з»), перечне опера-

ций, представляющих исключение из запрещенных операций (ст. 8.4 п. 2, 3, 9, 10), и при этом не указаны в числе запрещенных операций (ст. 8.4 Закона 275-ФЗ).

Также представляет интерес вопрос списания с отдельного счета средств в качестве возмещения расходов, ранее понесенных за счет собственных средств на закупку комплектующих для выполнения контракта.

Положениями законодательства о гособоронзаказе предусмотрено, что головной исполнитель, исполнитель до заключения контракта может осуществлять за счет собственных средств опережающие закупки сырья, материалов, полуфабрикатов, комплектующих изделий, необходимых для выполнения ГОЗ.

На этапе контрактации в соответствии с п. 3 ст. 7.1 Закона 275-ФЗ головной исполнитель, исполнитель вправе по согласованию с государственным заказчиком (головным исполнителем, исполнителем) включать в ГК, контракт условие о возмещении понесенных за счет собственных средств расходов на формирование складского запаса, необходимого для выполнения ГОЗ, при условии подтверждения головным исполнителем, исполнителем обоснованности фактических расходов, связанных с формированием такого запаса.

Закон определяет различные условия для проведения операции по возмещению расходов:

- для головных исполнителей — возможно проведение операции

до исполнения государственного контракта;

- для исполнителей, изготавливающих продукцию с длительным технологическим циклом производства, — возможно проведение операции до исполнения контракта;
- для остальных исполнителей — проведение операции возможно только после исполнения контракта.

Компенсация понесенных за счет собственных средств (за исключением средств, находящихся на отдельных счетах) расходов на формирование запасов сырья, материалов, полуфабрикатов, комплектующих изделий для выполнения ГОЗ, в соответствии с пп.«е», «е.1» и «е.2» п. 2 ч.1 ст. 8.3

Закона 275-ФЗ может быть осуществлена посредством перевода денежных средств с отдельного на иной счет организации только после выполнения следующих условий:

- для головных исполнителей:
 - при представлении подтверждения обоснованности фактических расходов, связанных с формированием такого запаса (т. е. отражение в условиях ГК суммы расходов, понесенных за счет собственных средств (за исключением средств, находящихся на отдельных счетах) на формирование складского запаса и подлежащих возмещению с отдельного счета);

- при получении уполномоченным банком уведомления государственного заказчика о размере фактических расходов, понесенных головным исполнителем на формирование указанного запаса, в порядке, установленном государственным заказчиком.
- для исполнителей, изготавливающих продукцию с длительным технологическим циклом производства:
 - при представлении подтверждения обоснованности фактических расходов, связанных с формированием такого запаса (т. е. отражение в условиях контракта суммы расходов, понесенных за

счет собственных средств (за исключением средств, находящихся на отдельных счетах) на формирование складского запаса и подлежащей возмещению с отдельного счета).

- для остальных исполнителей при представлении в уполномоченный банк:
 - документов, позволяющих сделать вывод о полном выполнении обязательств по контракту;
 - акта приема-передачи товара (выполненных работ, оказанных услуг);
 - подтверждения обоснованности фактических расходов, связанных с формированием

такого запаса (т. е. отражение в условиях контракта суммы расходов, понесенных за счет собственных средств, за исключением средств, находящихся на отдельных счетах, на формирование складского запаса и подлежащей возмещению с отдельного счета).

При этом сумма перечислений с отдельного счета по данному основанию не должна превышать сумму расходов на формирование запасов, указанную в ГК, контракте.

Подтверждение обоснованности фактических расходов головным исполнителем, исполнителем возможно на этапе заключения ГК, контракта.

При отсутствии в уже заключенном контракте условия о возмещении расходов на формирование запаса,

ранее понесенных за счет собственных средств, подтверждение обоснованности суммы таких затрат может быть зафиксировано в дополнительном соглашении к контракту, приложении к контракту либо путем обмена взаимными письмами при наличии в них ссылки на контракт и условия о том, что они являются неотъемлемой частью контракта.

Важно отметить, что в случае, если списание средств с отдельного счета исполнителя в счет возмещения после исполнения контракта понесенных за счет собственных средств исполнителя расходов осуществляется в рамках дополнительного соглашения к контракту (либо путем подписания других документов, являющихся неотъемлемой частью контракта), операция подлежит приостановлению

в соответствии с Указанием Банка России от 15.07.2015 № 3729-У.

Анализ складывающейся практики толкования и применения норм, касающихся исполнения государственного оборонного заказа, позволяет сделать вывод об остром недостатке официальных разъяснений со стороны органов, администрирующих эти процессы. Возникают ситуации, когда даже в рамках одного органа не существует единого мнения в отношении применения того или иного положения законодательства. Указанное, безусловно, негативным образом влияет на соблюдение сроков выполнения ГОЗ. Считаю весьма существенной и другую проблему: коммерческие предприятия-поставщики продукции в рамках ГОЗ теряют интерес к участию в таких закупках

ввиду того что не понимают «правил игры». Хочется верить в то, что компетентными структурами в наступившем 2018 году принимаются все меры по обеспечению формирования единых подходов к порядку выполнения государственного оборонного заказа. **А**

**СНИЖЕНИЕ СТАВОК
И СОКРАЩЕНИЕ
ВЫЧЕТОВ: НАИБОЛЕЕ
ВАЖНЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ
НАЛОГОВОГО
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
США В КОНЦЕ
2017 ГОДА**



Яна Дмитриева
Помощник адвоката
AmLaw Group PLLC

20 декабря 2017 г. Конгресс США принял Закон «О снижении налогов и создании рабочих мест» 2017 г. (далее — Закон), который позже был подписан Президентом США Дональдом Трампом. Основные положения данного закона вступают в силу 1 января 2018 г. и существенным образом изменяют режим налогообложения в Соединенных Штатах. В последующие месяцы и годы возникнут новые стратегии финансового планирования в результате вносимых изменений.

Целью подписанного незадолго до Рождества закона о налогах являлось повышение конкурентоспособности компаний США на мировом уровне. Его отличительной особенностью было снижение ставки налога на прибыль организаций с 35% до 21%. Дан-

ная и иные особенности нового закона могут положительно отразиться на желании игроков на мировом рынке вести бизнес в Соединенных Штатах. Также Президент Трамп уделяет особое внимание вопросу внешнеторгового дефицита. Закон одновременно меняет такое большое количество положений налогового законодательства (начиная от ставок налога для организаций на репатриацию и заканчивая модифицированными правилами в отношении списаний по индивидуальным ставкам), что сложно точно предсказать, что именно изменится после вступления изменений в силу и как на это отреагирует экономика в долгосрочной перспективе. Одно ясно наверняка — принятые нововведения в отношении налогов определенно окажут влияние на всё: от способа

финансирования активов корпораций до форм организации компаний.

Несомненно, наибольшую выгоду от принятых изменений законодательства получают корпорации, в отношении которых в настоящий момент действуют высокие налоговые ставки — теперь ставка налога на прибыль компаний снизится с 35% до 21%. Значительные снижения также ожидаются и в отношении определенных компаний, осуществляющих деятельность в рамках сквозного (pass-through) налогообложения. Некоторые компании с ограниченной ответственностью, партнерства, корпоративные структуры второго типа корпораций (SCorps) и индивидуальные предприниматели смогут вычитать 20% от соответствующего дохода от своей предпринимательской деятельности.

Фактически они будут уплачивать налоги только от 80% своей выручки.

Начиная с 2018 отчетного года для физических лиц исключаются персональные налоговые вычеты. Это значит, что для семьи из трех или более человек преимущества стандартного вычета сводятся на нет упразднением вычета в размере 4 050 долларов США, который они ранее указывали для каждого члена семьи в декларации. Иными словами, новые суммы персональных вычетов могут ухудшить положение налогоплательщика, в семье которого двое или более детей. С другой стороны, если взглянуть масштабно, то данный эксперимент в области налогообложения увеличит и без того высокий национальный долг еще на 1,5 триллиона долларов США.

Рассмотрим основные изменения, внедряемые новым законодательством для каждого типа налога, чтобы получить представление о том, какое воздействие они окажут на физических лиц и корпорации.

1. Подоходные налоги

- Закон оставляет прогрессивную шкалу подоходного налога, ставка которого рассчитывается исходя из уровня дохода. Однако вносимые в законодательство изменения снижают налоговые ставки. Наемные рабочие в США смогут увидеть изменения в суммах удерживаемого налога уже в расчетных чеках за февраль 2018 г. Данные налоговые ставки вернутся к уровню ставок 2017 года в 2026 году

(внесенное в законодательство изменение является временным).

Ниже приведена сводная таблица, которая показывает изменения в налоговых ставках. С каждым годом уровень дохода будет расти вместе с инфляцией. Однако он будет расти медленнее, чем раньше, поскольку Закон использует привязанный индекс потребительских цен. Со временем это переместит большее количество людей в категории более высокого подоходного налога.

- Закон увеличивает стандартный налоговый вычет вдвое. Налоговый вычет не состоящего в браке лица, подающего налоговую декларацию, увеличивается с 6 350 долларов США до 12 000 дол-

ларов США. Вычет для состоящих в браке лиц или лиц, совместно подающих налоговую декларацию, увеличивается с 12 700 долларов США до 24 000 долларов США.

- Закон упраздняет персональные налоговые освобождения. До принятия текущей редакции закона налогоплательщики могли вычитать 4 150 долларов США из дохода каждого заявленного в декларации лица. Изменения в законодательстве упраздняют эту возможность, таким образом, многодетные семьи будут платить более высокие налоги, несмотря на то, что Закон увеличил стандартные вычеты.

- Закон упраздняет большинство постатейных налоговых вычетов. Ранее налоговое законодательство США предусматривало различные постатейные налоговые вычеты, применимые к разным группам лиц и к разным видам дохода. Новая редакция законодательства упраздняет их. Например, вычет расходов, связанных с переездом работника. Лица, выплачивающие алименты, больше не могут их вычитать из налогооблагаемого дохода, в то время как лица, получающие их, могут. Данное изменение вступает в силу в 2019 г. в отношении разводов, зарегистрированных в 2018 г.
- Закон сохраняет налоговые вычеты в части благотворительных

взносов, пенсионных сбережений и процентов по кредиту на обучение. Для налогоплательщиков разумным шагом будет, по возможности, понести данные расходы в 2017 г.

- Закон ограничивает налоговые вычеты в части процентов по ипотечному кредиту до первых 750000 долларов США по кредиту. Проценты по кредитным линиям под залог жилой недвижимости больше нельзя вычитать из общего налогооблагаемого дохода. Текущих держателей ипотечного кредита Закон не затрагивает.
- Налогоплательщики могут вычитать до 10000 долларов США при уплате налогов штата и местных налогов. Налогоплательщики

обязаны выбирать между налогом на имущество и подоходным налогом или налогом с продаж. Это негативно отразится на налогоплательщиках таких штатов с высоким уровнем налогообложения, как Нью-Йорк и Калифорния. Однако у налогоплательщиков существует возможность предварительно уплатить некоторые из этих налогов до конца года, чтобы вычесть их в декларации за 2017 г.

- Закон расширяет диапазон вычетов в части медицинских расходов за 2017 и 2018 отчетные годы. Он позволяет вычитать медицинские расходы в размере 7,5% или более от дохода. До этого предельным значением было 10% для лиц, родившихся после 1952 года. У

пожилых людей уже была возможность вычесть 7,5%.

- Закон отменяет налог в рамках «Закона о доступном медицинском обслуживании» для лиц, не имеющих медицинской страховки в 2019 г. (в соответствии с текущим законодательством лица, которые не приобрели план медицинского страхования, обязаны платить штраф/налог). Бюджетное управление Конгресса установило, что из-за отмены данного законодательного требования, 13 миллионов людей откажутся от планов медицинского страхования. Государство сэкономит 338 миллиардов долларов США за счет отсутствия необходимости выплачивать медицинские субсидии. Однако затраты на здравоохране-

ние возрастут, поскольку меньшему числу людей будет доступно профилактическое лечение, которое необходимо, чтобы избежать дорогостоящих посещений отделений экстренной помощи.

- Закон вдвое увеличивает сумму, освобождаемую от налога на наследуемое имущество: до 11,2 миллиона долларов США для лиц, не состоящих в браке, и 22,4 миллиона долларов США для супружеских пар. Это помогает 1% наиболее обеспеченной части населения, которая уплачивает данный налог (4 198 налоговых деклараций, поступающих от наиболее обеспеченной части населения, приносят в бюджет 17 миллиардов долларов США). Сумма освобождения вернется к уровню,

действующему до принятия Закона, в 2026 г.

- Закон сохраняет альтернативный минимальный налог. Закон увеличивает сумму освобождения с 54 300 долларов США до 70 300 долларов США для лиц, не состоящих в браке, и с 84 500 долларов США до 109 400 долларов США при совместной подаче декларации. Освобождение не применяется к суммам дохода

Ставка подоходного налога 2017	2018–2025	Уровень дохода лиц, подающих налоговую декларацию:	
		Лицо, не состоящее в браке	В браке/ Совместно
10%	10%	0\$–9 525\$	0\$–19 050\$
15%	12%	9 525\$–38 700\$	19 050\$–77 400\$
25%	22%	38 700\$–82 500\$	77 400\$–165 000\$
28%	24%	82 500\$–157 500\$	165 000\$–315 000\$
33%	32%	157 500\$–200 000\$	315 000\$–400 000\$
33%–35%	35%	200 000\$–500 000\$	400 000\$–600 000\$
39,6%	37%	500 000\$+	600 000\$+

свыше 500 000 долларов США для лиц, не состоящих в браке, и 1 миллион долларов США при совместной подаче декларации. Сумма налогового освобождения вернется к уровню, действующему до принятия Закона, в 2026 г.

2. Уход за ребенком и за лицами пожилого возраста

- Закон увеличивает налоговую льготу на детей с 1 000 долларов США до 2 000 долларов США. Даже родители, заработной платы которых недостаточно для уплаты налогов, могут потребовать налоговую льготу на сумму до 1 400 долларов США.

- Закон позволяет родителям воспользоваться возможностями 529 сберегательных планов на обучение детей в частных и религиозных школах с 12 классами обучения. Они также могут воспользоваться фондами на расходы для учеников на домашнем обучении.
- Закон позволяет получить льготу в размере 500 долларов США на каждого совершеннолетнего иждивенца. Данная льгота помогает семьям, ухаживающим за пожилыми родителями.

3. Корпоративные налоги

- Закон снижает максимальную ставку налога на прибыль орга-

низаций с 35% до 21%. Это самая низкая ставка налога на прибыль с 1939 года. До принятия нового законодательства в Соединенных Штатах были установлены одни из самых высоких ставок налога на прибыль в мире, однако большинство корпораций не платит такие большие суммы налогов в силу различных вычетов и освобождений. В среднем применяемая ставка налога на прибыль компаний в США составляет 18%.

- Закон увеличивает стандартный налоговый вычет до 20% для компаний, имеющих сквозную структуру бизнес-активов (pass-through companies). К таким компаниям относятся индивидуальные предприниматели, компании с ограниченной ответственностью и

корпоративные структуры второго типа корпораций (SCorps). К ним также относятся компании, осуществляющие операции с недвижимым имуществом, хедж-фонды и фонды прямых инвестиций.

- Закон ограничивает возможность корпораций вычитать расходы по уплате процентов до 30% от дохода. В первые четыре года доход относится к прибыли до вычета процентов, налогов, износа и амортизации, однако впоследствии он относится к прибыли до уплаты налогов и процентов. Это делает займы для финансовых фирм более дорогостоящими. Компании с гораздо меньшей вероятностью будут выпускать облигации и выкупать свои акции.

- Закон позволяет компаниям вычитать стоимость амортизируемых активов за один год вместо их амортизации в течение нескольких лет. Это не относится к амортизации недвижимости.
- Закон ужесточает требования к валовой прибыли как доле выручки. Валовая прибыль как доля выручки облагается налогом по ставке 23,8% вместо максимальной 39,6% ставки дохода. Фирмы должны владеть активами в течение года, чтобы рассчитывать на более низкую ставку. Закон увеличил это требование до трех лет. Это может негативно отразиться на хедж-фондах, для которых свойственны частые продажи. Это не затронет фонды прямых

инвестиций, которые удерживают активы во владении на протяжении пяти лет.

- Закон исключает альтернативный минимальный налог для корпораций. До текущего момента альтернативный минимальный налог для корпораций взимался по ставке 20%, если налоговые льготы снижали текущую налоговую ставку фирмы до более низкого уровня, чем указанная величина. В соответствии с альтернативным минимальным налогом для корпораций компании не могли вычитать затраты на исследования и разработки или инвестиции в малообеспеченные регионы. Исключение альтернативного минимального налога для корпора-

ций в долгосрочной перспективе прибавляет 40 миллиардов долларов США к дефициту бюджета.

- Закон выступает за переход от текущей «глобальной» налоговой системы к «территориальной» системе. В соответствии с глобальной системой иностранный доход, полученный международными корпорациями, облагается налогом в США, т. о. компании не уплачивают налог с полученного дохода до тех пор, пока не переведут прибыль «домой». В результате многие корпорации оставляют полученную прибыль за рубежом. В соответствии с территориальной системой данная иностранная прибыль не облагается налогом. В связи с этим увеличится вероят-

ность того, что корпорации станут реинвестировать полученную прибыль в развитие бизнеса в США. В соответствии с прогнозами это принесет наибольшую выгоду фармацевтическим и высокотехнологичным компаниям.

- Закон позволяет компаниям репатриировать 2,6 триллиона долларов США, которыми они владеют в запасах иностранной валюты. Они уплачивают единовременный налог по ставке 15,5% на денежные средства и 8% на оборудование.
- Закон позволяет бурение нефтяных скважин в Национальном Арктическом заповеднике. По оценкам аналитиков за 10 лет это принесет доход в размере 1,1 миллиарда долларов США. Однако

бурение нефтяных скважин в заповеднике не будет прибыльным до тех пор, пока на нефть не будет установлена цена как минимум 70 долларов США за баррель.

- Закон сохраняет налоговые льготы в отношении ветряных электростанций и транспортных средств с электродвигателем.
- Закон урезает вычеты на исследования орфанных лекарственных препаратов с 50% до 25%. Орфанные лекарственные препараты предназначены для лечения редких заболеваний.
- Закон снижает налоги на пиво, вино и крепкие алкогольные напитки. Брукингский институт установил, что это приведет к увеличению числа смертей, свя-

занных с алкоголем, на 1 550 каждый год. Исследования выявили прямую зависимость между более низкими ценами на алкоголь, увеличением его покупок и числом погибших от его употребления.

Как отмечалось ранее, пока очень сложно предсказать результаты новой налоговой реформы; однако на данном этапе уже реально определить, кого в наибольшей степени затронут внесенные в налоговое законодательство изменения. Справедливости ради стоит отметить, что новый налоговый план в большей степени благоприятно скажется на компаниях, нежели на физических лицах. Снижение налогов для компаний постоянны, в то время как срок действия налоговых изменений для физических лиц истекает в 2025 году. Среди физических лиц

данный Закон в большей степени содействует семьям с высоким уровнем дохода. Закон превращает прогрессивный подоходный налог США в регрессивный. Налоговые ставки снижены для всех, но для налогоплательщиков с высоким уровнем дохода они снижены в большей степени.

По данным Налогового фонда доход после уплаты налогов для лиц в диапазоне 20–80% дохода увеличится на 1,7%. Доход после уплаты налогов для лиц в диапазоне 95–99% дохода увеличится на 2,2%. Центр по налоговой политике еще больше детализирует эти данные. Доход пятой части населения, получающей самый низкий доход, увеличится на 0,4%. Доход следующей пятой части населения увеличится на 1,2%. Доход следующих двух пятых частей увеличится со-

ответственно на 1,6% и 1,9%. Однако самое значительное увеличение в размере 2,9% ожидает лиц, относящихся к пятой части населения, получающей наиболее высокий доход. От увеличения стандартного вычета выгоду получат 6 миллионов налогоплательщиков. Это 47,5% всех лиц, подающих налоговые декларации, по данным «Эверкор Ай-Эс-Ай». Однако для многих групп населения по размерам дохода это не компенсирует потерянные вычеты. По данным Налогового фонда в последующие 10 лет Закон увеличит дефицит бюджета почти на 448 миллиардов долларов США. Одно только снижение налогов обойдется в 1,47 миллиарда долларов США. Однако это компенсируется 700 миллиардами долларов США прироста и сбережений за счет исключения положений Закона

о доступном медицинском обслуживании. Закон увеличит ВВП на 1,7% в год, а также создаст 339000 рабочих мест и увеличит заработную плату на 1,5%.

В конечном итоге воздействие на национальный долг в размере 20 триллионов долларов США будет выше ожидаемых показателей. По всей видимости, позже Конгресс США продлит срок снижения налогов, который истекает в 2025 году.

Увеличение государственного долга замедлит экономическое развитие в долгосрочной перспективе. Инвесторы расценивают это как увеличение налогов для будущих поколений. Это особенно относится к случаям, когда коэффициент отношения долга к валовому внутреннему продукту близок к 77%. Согласно

исследованиям Всемирного банка это переломная точка. Выявлено, что каждый процент долга выше данного уровня стоит стране 1,7% экономического роста.

Многие крупные корпорации подтвердили, что не собираются использовать снижение налогов для создания рабочих мест. В распоряжении корпораций рекордные 2,3 триллиона долларов США резервов наличности, что вдвое больше уровня 2001 года. Генеральные директора компаний «Сиско» (Cisco), «Пфайзер» (Pfizer) и «Кока-Кола» (Coca-Cola) используют дополнительные наличные средства для выплаты дивидендов акционерам. В сущности, снижение налога на прибыль организаций увеличит курс акций, но не создаст рабочие места.

Таким образом, нескончаемый поток заверений и обещаний со стороны республиканцев в Конгрессе и администрации Трампа в отношении того, что налоговая реформа главным образом ориентирована на содействие людям со средним достатком и создание рабочих мест, не соответствует действительности. Высока вероятность, что наибольшую выгоду от предложенных изменений в первую очередь получают состоятельные физические лица и корпорации (в частности, международные). Принимая во внимание реструктурирование ставок налога на прибыль организаций, выбор организационной формы будет сделан в пользу стандартных корпораций (Corps) вместо компании с ограниченной ответственностью в качестве предпочтительной организа-

ционно-правовой формы юридического лица. Принимая во внимание все трудности и далеко идущие перемены в новом законодательстве, потребуются много времени, чтобы определить его фактическое воздействие на физических лиц, компании и уровень долга Правительства США. Однако, учитывая опыт прошлых законодательных попыток внести поправки в налоговый кодекс (и, предположительно, уменьшить налоговое бремя в надежде стимулировать рост экономики), высока вероятность возникновения большого числа непредвиденных последствий, которые на данном этапе невозможно предсказать. **A**

О компании

Международная юридическая компания Корпус Права основана в 2003 году в России (Москве). На данный момент, благодаря успешному опыту работы и высокому темпу развития, Корпус Права представляет офисы в России, на Кипре, Мальте, в Латвии и Гонконге.

Целью деятельности компании является защита интересов добросовестных предпринимателей при их взаимоотношениях с партнерами и государством, повышение эффективности бизнеса клиентов и снижение рисков.

Мы предлагаем полный спектр услуг:

- Правовое и налоговое консультирование
- Трансформация финансовой отчетности по МСФО
- Международное налоговое планирование
- Проектный консалтинг
- Корпоративные услуги
- Сделки с капиталом / M&A
- Налоговые споры
- Разрешение коммерческих споров и возбуждение дел о банкротстве
- Сделки с недвижимостью
- Интеллектуальная собственность
- Финансовое консультирование

Компания участвует в рейтингах ведущего международного справочника Legal 500, наиболее полно и всесторонне охватывающего мировую сферу юридических услуг.

Компания Корпус Права была номинирована на звание лучшей юридической фирмы России по версии авторитетного журнала The Lawyer, занимает одну из ведущих позиций в Топ 50 юридических фирм на Кипре, а также признана лучшей международной юридической фирмой по налоговому планированию на Кипре. Практика Korpus Prava Private Wealth компании находится на пятом месте в сфере Private Banking и Private Wealth в России, в категории Succession Planning Advice and Trusts, согласно ежегодному рейтингу Private Banking Russia

Survey 2016 престижного журнала Euromoney (по состоянию на февраль 2016 года).

Корпус Права является членом Cyprus Fiduciary Association (CFA) и Франко-русской торгово-промышленной палаты (CCIFR), — участвует в развитии делового сообщества, бизнес-презентациях и обмене профессиональным опытом.

Наши сертифицированные специалисты проводят семинары и консультации для бухгалтеров и представителей финансовых служб компаний, выступают в роли экспертов и публикуются в популярных финансовых изданиях.

Контакты

Корпус Права (Россия)

Коробейников пер., д. 22 стр. 3,

119034, г. Москва, Россия

+7 (495) 644-31-23

russia@korpusprava.com

Корпус Права (Кипр)

Griva Digeni 84, office 102,

3101 Limassol, Cyprus

+357 25-58-28-48

cyprus@korpusprava.com

Корпус Права (Гонконг)

Level 09, 4 Hing Yip Street Kwun Tong,

Kowloon, Hong Kong

+852 3899-0993

hongkong@korpusprava.com

Корпус Права (Латвия)

Jurkalnes Street 1,
LV-1046 Riga, Latvia
+371 672-82-100
latvia@korpusrava.com

Корпус Права (Мальта)

Pinto House, 95, 99, 103,
Xatt l-Ghassara ta' L-Gheneb
Marsa, MRS 1912, Malta
+356 27-78-10-35
malta@korpusrava.com

Налоговая и юридическая практика:

Ирина Кочергинская —

kocherginskaya@korporusprava.com

Корпоративные услуги:

Александра Каперска —

kaperska@korporusprava.com

Аудиторская практика:

Игорь Чайка —

chaika@korporusprava.com

Отдел развития бизнеса:

Наталья Любимова —

nlubimova@korporusprava.com

Korpus Prava Private Wealth

Налоговое и юридическое сопровождение индивидуальных клиентов

В 2014 году в результате многолетнего сотрудничества с подразделениями Private Banking ведущих частных банков России и Европы нами была сформирована команда и запущена новая практика по налоговому и юридическому сопровождению индивидуальных клиентов.

Команда Korpus Prava Private Wealth работает в тесном взаимодействии со специалистами других практик во всех офисах компании.

Такой сервис оказывается как на проектной (сопровождение сделки по приобретению или продаже актива, структурирование инвестиций в России и за рубежом и прочее), так и на абонентской основе.

Практика Korpus Prava Private Wealth включает в себя юридические и налоговые услуги в России и за рубежом:

- Семья и наследство
- Земля и недвижимость
- Частные яхты и самолеты
- Структурирование инвестиций
- Банковские счета и международные транзакции
- Налоговое планирование
- Налоговая отчетность
- Тресты и фонды
- ВНЖ и гражданство в странах ЕС
- Сопровождение работы Family Office
- Защита активов