

Korpus Prava

#4 / Autumn, 2019

Analytics

Tax & Law Journal for Top Executives

Юбилейный выпуск.
Лучшие статьи за 15 лет

15
YEARS

Издается совместно с



Korpus Prava

#4 / Autumn, 2019

Analytics

Tax & Law Journal for Top Executives

Юбилейный выпуск.
Лучшие статьи за 15 лет

Издается совместно с



Дорогие читатели!

Добро пожаловать на страницы юбилейного выпуска «Korpus Prava.Analytics».

Рады вам сообщить, что в этом году наш корпоративный юридический журнал отмечает свое пятнадцатилетие.

Начиная с 2004 года сотрудники Корпус Права и приглашенные эксперты пишут статьи на текущие темы, основываясь на изменяющихся нормативно-правовых актах, происходящих событиях и внушительном опыте.

«Korpus Prava.Analytics» — это не просто разбор основных понятий юридической и налоговой практики, не только обзор изменений в законодательстве, — это в первую очередь ответы на вопросы, волнующие наших читателей.

Этот выпуск собрал в себя лучшие статьи за 15 лет существования нашего журнала. Вы можете ознакомиться с ними в хронологическом порядке и почувствовать как менялись настроения и события в мире налогов и права.

Также хотим обратить ваше внимание на то, что с течением лет многие статьи из данного выпуска могли потерять свою актуальность, и теперь они носят скорее ознакомительный характер. Но тем не менее мы надеемся, что в нем вы найдете что-то интересное для себя и сможете насладиться чтением праздничного номера!

P.S. Важная новость — совсем скоро мы представим вам совершенно новый электронный формат «Korpus Prava.Analytics» — теперь журнал будет доступен на отдельной удобной digital платформе.

Артем Палеев

Управляющий партнер

Корпус Права





стр. 8	Новые правила валютного регулирования (2004 год)
Георгий Гордеев <i>Юрист</i> <i>Налоговая и юридическая практика</i>	
.....	
стр. 21	Применение зарубежных судебных доктрин в российской арбитражной практике (2005 год)
Валентин Ларин <i>Ех-Старший юрист</i> <i>Налоговая и юридическая практика</i>	
.....	
стр. 31	Налогообложение скидок (2006 год)
Светлана Осипова <i>Ех-Ведущий аудитор</i> <i>Аудиторская практика</i>	
.....	
стр. 36	Некоторые аспекты экономической обоснованности затрат в связи с определением Конституционного суда РФ от 04.06.2007 № 320-О-П (2007 год)
Дмитрий Левкин <i>Ех-Ведущий юрист</i> <i>Налоговая и юридическая практика</i>	
.....	
стр. 45	Цели и особенности проведения due diligence при сопровождении сделок с капиталом (2008 год)
Артем Палеев <i>Управляющий партнер</i> <i>Корпус Права</i>	
.....	
стр. 55	Как не упустить рыночную стоимость (2009 год)
Леонид Кунин <i>Ех-Старший юрист</i> <i>Налоговая и юридическая практика</i>	
.....	
стр. 62	Как исправлять ошибки в бухгалтерском учете (2010 год)
Игорь Чайка <i>Ех-Управляющий директор</i> <i>Аудиторская практика</i>	
.....	
стр. 69	Оффшорные бизнес-центры: краткий обзор (2011 год)
Дмитрий Попов <i>Ех-Управляющий директор</i> <i>Корпоративные услуги</i>	

стр. 77	Финансовые расследования (FORENSIC) (2012 год)
Светлана Мартынова <i>Ех-Управляющий директор</i> <i>Аудиторская практика</i>	
.....	
стр. 83	Особенности налогообложения доходов пайщика — нерезидента от участия в паевом инвестиционном фонде недвижимости в РФ (2013 год)
Алексей Оськин <i>Заместитель управляющего директора</i> <i>Налоговая и юридическая практика</i>	
.....	
стр. 94	«Дробление вкладов» физических лиц. Гражданско-правовые и уголовно-правовые аспекты (2014 год)
Ирина Отрохова <i>Compliance-офицер</i> <i>Корпоративные услуги</i> Татьяна Фролова <i>Старший юрист</i> <i>Korpus Prava Private Wealth</i>	
.....	
стр. 100	Обзор изменений, внесенных в законодательство некоторых иностранных юрисдикций (2015 год)
Ольга Бухарина <i>Ех-Compliance Officer</i> <i>Заместитель директора</i> <i>Корпоративные услуги</i>	
.....	
стр. 107	Как российский НДС нагоняет современность (2016 год)
Яна Караушева <i>Ех-Младший юрист</i> <i>Налоговая и юридическая практика</i>	
.....	
стр. 112	Процветание приходит благодаря действиям, а не благодаря молитвам (2017 год)
Ирина Кочергинская <i>Управляющий директор</i> <i>Налоговая и юридическая практика</i>	
.....	
стр. 119	Страновая отчетность международных групп компаний: план BEPS по-русски (2018 год)
Ольга Курамшина <i>Ех-Старший юрист</i> <i>Налоговая и юридическая практика</i>	
.....	
стр. 125	Закат налогового туризма (2019 год)
Анна Сенченко, LL. M. <i>Старший юрист</i> <i>Налоговая и юридическая практика</i>	



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 внешнеэкономиче-
ских 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)

Тел.: +371 672-82-100 (Латвия)

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.

Крупнейший в России юридический вуз



Московский
государственный
юридический
университет
имени О.Е. Кутафина

Non scholae sed
vitae discimus.

Мы учимся не
для школы, а
для жизни.

Россия, 123995, Москва, Садовая-Кудринская ул., дом 9,
тел.: (499) 244-86-35, (499) 244-88-90, Эл. почта: msal@msal.ru

www.msal.ru

НОВЫЕ ПРАВИЛА ВАЛЮТНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ (2004 ГОД)

КОНТРОЛЬ

РЕЗИДЕНТ

ОТЧЕТ

РЕЗЕРВИРОВАНИЕ

ВКЛАДЫ

БРОКЕР

СЧЕТА

**Георгий Гордеев***Юрист**Налоговая и юридическая практика
Корпус Права (Россия)*

Новый закон¹ о валютном регулировании и валютном контроле, вступивший в силу 18 июня 2004 года существенно изменил существовавшие ранее правила совершения валютных операций на территории России. Ниже рассматриваются основные изменения валютного законодательства.

Состав валютного законодательства

Валютное законодательство России состоит из Закона о валютном регулировании и принятых в соответствии с ним иных федеральных законов. В отличие от старого закона, который включал в состав законодательства акты Правительства РФ и Центрального Банка России, и содержал в основном общие и отсылочные нормы, новый Закон практически исчерпывающе устанавливает правила совершения резидентами и нерезидентами валютных операций, предоставляя органам валютного регулирования и валютного контроля право определять технические (процедурные) вопросы совершения валютных операций, и то только

в случаях прямо предусмотренных Законом (пункты 1, 3, 5 статьи 4 Закона).

При этом, органы валютного контроля могут издавать акты валютного контроля по вопросам, отнесенным к их компетенции только в случаях и пределах, предусмотренных Законом о валютном регулировании и актами органов валютного регулирования. Акты органов валютного контроля не могут содержать положения, касающиеся вопросов регулирования валютных операций.

Таким образом, можно установить следующую иерархию нормативно-правовых актов в сфере валютного регулирования и валютного контроля:

1. Международные договоры, ратифицированные Россией в установленном порядке.
2. Собственно, сам Закон о валютном регулировании и принятые в соответствии с ним федеральные законы (акты валютного законодательства).
3. Нормативно-правовые акты органов валютного регулирования по вопросам правового регулирования, изданные в случаях, преду-

1. Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 № 173-ФЗ (далее по тексту — Закон о валютном регулировании, Закон).

смотренных Законом (акты органов валютного регулирования).

4. Нормативно-правовые акты органов валютного контроля, изданные в случаях, предусмотренных Законом и актами органов валютного регулирования.

Принципы валютного регулирования и контроля

Важность законодательного закрепления принципов валютного регулирования состоит в том, что правоприменительная практика не сможет выходить за пределы, установленные принципами, то есть толкование и применение любых актов валютного законодательства должно осуществляться с обязательным учетом этих принципов.

К таким принципам относятся²:

- приоритет экономических мер в реализации государственной политики в области валютного регулирования;
- исключение неоправданного вмешательства государства в валютные операции резидентов и нерезидентов;
- единство внешней и внутренней валютной политики России;
- единство системы валютного регулирования и валютного контроля;
- обеспечение государственной защиты прав и экономических интересов резидентов и нерезидентов при осуществлении валютных операций;
- толкование всех неустраимых сомнений, противоречий и неясностей актов валютного законодательства в пользу резидентов и нерезидентов.

Органы валютного регулирования и валютного контроля

Органами валютного регулирования являются центральный банк России

и Правительство РФ. Их компетенция, а значит вопросы, для регулирования которых органы валютного регулирования вправе издавать нормативно-правовые акты, устанавливаются только Законом.

Правительство России устанавливает:

- порядок расчетов при предоставлении резидентом нерезиденту отсрочки платежа, коммерческого кредита; приобретении резидентами у нерезидентов долей, вкладов, паев в имуществе юридических лиц и внесении резидентами вкладов по договорам простого товарищества (совместной деятельности), заключенных с нерезидентами (статья 7 Закона);
- порядок предоставления резидентами отчетов о движении денежных средств по счетам в иностранных банках в налоговые органы (статья 12 Закона);
- порядок ввоза (вывоза) и пересылки в РФ (из РФ) рублей и внутренних ценных бумаг (статья 15 Закона);
- порядок осуществления предварительной регистрации счета или вклада, открываемого в иностранном банке (статья 18 Закона);
- порядок представления агентам валютного контроля (кроме уполномоченных банков) информации и документов при осуществлении валютных операций (статья 23 Закона).

ЦБ России устанавливает:

- порядок и условия биржевых торгов иностранной валютой (пункт 11 статьи 1 Закона);
- единые формы учета и отчетности по валютным операциям, порядок и сроки их предоставления (статья 5 Закона);

2. Статья 3, пункт 6 статьи 4 Закона о валютном регулировании.

- требование об использовании специального счета (статья 8 Закона);
- требование о резервировании (статья 8 Закона);
- порядок осуществления валютных операций по сделкам между уполномоченными банками (статья 9 Закона);
- порядок осуществления между нерезидентами операций с внутренними ценными бумагами на территории РФ (статья 10 Закона);
- порядок купли-продажи иностранной валюты резидентами — организациями и нерезидентами (статья 11 Закона);
- порядок открытия резидентами счетов в банках за пределами РФ (статья 12 Закона);
- порядок перевода резидентами средств со счета в уполномоченном банке на счет в банке за пределами РФ (статья 12 Закона);
- порядок открытия и ведения открываемых на территории РФ счетов и вкладов нерезидентов (статья 13 Закона);
- порядок осуществления валютных операций резидентом — физическим лицом (открытие и ведение счетов, осуществление переводов без открытия счета) — статья 14 Закона;
- порядок открытия и ведения специальных брокерских счетов для нерезидентов (статья 14 Закона);
- порядок резервирования и возврата суммы резервирования (статья 16 Закона);
- критерии, которым должен удовлетворять иностранный банк для целей обеспечения обязательств (статья 17 Закона);
- правила оформления паспорта сделки (статья 20 Закона);

- размер обязательной продажи части валютной выручки (статья 21 Закона);
- перечень валюты подлежащей обязательной продаже (статья 21 Закона);
- перечень операций, расходы по которым уменьшают размер подлежащей продаже части валютной выручки (статья 21 Закона);
- порядок представления уполномоченным банкам — агентам валютного контроля информации и документов для осуществления мероприятий валютного контроля (статья 23 Закона).

Если соответствующий порядок осуществления валютных операций, порядок использования счетов не установлены органами валютного регулирования в порядке, предусмотренном Законом, валютные операции осуществляются, счета открываются и операции по счетам проводятся без ограничений³.

Установление органами валютного регулирования требований о получении резидентами и нерезидентами индивидуальных разрешений не допускается.

Валютный контроль осуществляется Правительством РФ, органами и агентами валютного контроля. Органами валютного контроля являются ЦБ РФ, а также уполномоченные правительством РФ органы исполнительной власти (Минфин России и ФНС России). Агентами валютного контроля являются уполномоченные банки, подотчетные Нейтральному банку РФ, а также профессиональные участники рынка ценных бумаг, в том числе регистраторы, подотчетные ФСФР России, и территориальные подразделения органов валютного контроля⁴.

Органы и агенты валютного контроля в пределах своей компетенции вправе проводить проверки соблюдения актов валютного законодательства и валютного регулирования, а также полноты и достоверности учета и от-

3. Пункт 2 статьи 5 Закона о валютном регулировании.

4. Статья 22 Закона о валютном регулировании.

четности по совершенным валютным операциям, запрашивать и получать документы и информацию, связанные с валютными операциями, проводимыми резидентами и нерезидентами.

Таблица 2

Резиденты	Нерезиденты
1. Физические лица — граждане РФ (за исключением лиц, признаваемых постоянно проживающими в иностранном государстве в соответствии с законодательством данного государства).	Физические лица, не являющиеся резидентами РФ.
2. Иностранные граждане и лица без гражданства, постоянно проживающие на территории РФ на основании вида на жительство.	Юридические лица, созданные в соответствии с иностранным законодательством (в том числе их обособленные подразделения, находящиеся на территории России)
3. Юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ, в том числе их обособленные подразделения, находящиеся за пределами территории РФ.	
4. Публичные образования (РФ, субъекты РФ, муниципальные образования, дипломатические представительства, консульские учреждения РФ, а также постоянные представительства РФ при межгосударственных и межправительственных организациях).	Иные лица, не признаваемые резидентами.

По общему правилу гражданин России, пока не будет доказано обратное, признается резидентом. Теперь гражданин РФ, в отличие от старого закона, в соответствии с которым он всегда являлся резидентом в силу наличия российского гражданства, может быть признан нерезидентом. Для этого необходимо получить статус лица, постоянно проживающего на территории иностранного государства. Доказательством наличия у гражданина РФ такого статуса является факт постановки гражданина на консульский учет в качестве постоянного жителя такого государства (в настоящее время это подтверждается проставлением в загранпаспорте гражданина соответствующей консульской отметки).

Необходимо также обратить внимание на то, что перечень лиц, признаваемых резидентами является закрытым и расширительное его толкование невозможно, а перечень нерезидентов, наоборот, открыт, что влечет за собой обязательность признания всех иных лиц, прямо не указанных в качестве

Понятие резидентства

Участники валютных правоотношений разделены на две группы — резиденты и нерезиденты (табл. 2).

нерезидентов, но и не поименованных как резидентов, признавать нерезидентами.

Способы регулирования валютных операций

Новый Закон, не давая понятия валютной операции, закрепил исчерпывающий перечень операций, признаваемых валютными, что исключает возможность включения в перечень валютных иных операций, осуществляемых участниками предпринимательской деятельности.

Валютными операциями являются:

- приобретение резидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу резидента валютных ценностей на законных основаниях, а также использование валютных ценностей в качестве средств платежа;
- приобретение резидентом у нерезидента либо нерезидентом у резидента и отчуждение резидентом

в пользу нерезидента, либо нерезидентом в пользу резидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг в качестве средств платежа;

- приобретение нерезидентом у нерезидента и отчуждение нерезидентом в пользу нерезидента валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг, а также их использование в качестве средств платежа;
- ввоз на таможенную территорию РФ и вывоз с таможенной территории РФ валютных ценностей, валюты РФ и внутренних ценных бумаг;
- перевод иностранной валюты, валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого за границей на счет того же лица на территории РФ и наоборот;
- перевод нерезидентом валюты РФ, внутренних и внешних ценных бумаг со счета (раздела счета), открытого на территории РФ, на счет (раздел счета) того же лица, открытый на территории РФ.

Закон о валютном регулировании, не разделяя валютные операции на связанные с движением капитала и текущие, как и раньше определяет перечень операций, на которые распространяется ряд ограничений. Однако, в отличие от старого закона, такие ограничения признаются исключением из общего правила, в соответствии с которым валютные операции на территории России осуществляются без ограничений.

В соответствии с пунктом 3 статьи 26 Закона указанные ниже способы регулирования, непосредственно устанавливаемые органами валютного регулирования, действуют до 1 января 2007 года. Если порядок осуществления соответствующих валютных операций не установлен, валютные операции осуществляются без ограничений.

Резервирование

Резиденты и нерезиденты, в случае установления Центральным банком данного требования, обязаны вносить суммы резервирования в рублях в размере и на срок, которые определены органом валютного регулирования в соответствии с Законом, на отдельный счет в уполномоченном банке, который обязан перечислить сумму, равную сумме резервирования на счет в ЦБ РФ. Расчет суммы резервирования по операции, совершаемой в иностранной валюте, осуществляется по курсу ЦБ РФ, установленному на дату внесения суммы резервирования.

Сумма резервирования подлежит возврату резиденту или нерезиденту в день истечения срока резервирования или раньше, при наступлении событий, предусмотренных пунктом 12 статьи 16 Закона. В случае просрочки возврата суммы резервирования, произошедшую по вине уполномоченного банка, он обязан уплатить пени в размере одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый календарный день просрочки.

Способы регулирования отдельных валютных операций

Таблица 3

Операция	Орган власти, устанавливающий порядок совершения операций	Способ регулирования
Предоставление резидентом нерезиденту отсрочки платежа/ коммерческого кредита на срок более 3 лет при экспорте/импорте	Правительство РФ	Резервирование до 50% от суммы отсрочки/коммерческого кредита на срок до 2-х лет. Сумма резервирования

Операция	Орган власти, устанавливающий порядок совершения операций	Способ регулирования
товаров, указанных в разделах XVI, XVII и XIX ТНВЭД		вносится резидентом в день истечения я трехлетнего срока со дня фактического пересечения товара таможенной границы РФ
Предоставление резидентом нерезиденту отсрочки платежа на срок более 5 лет за производимые резидентами за пределами территории РФ строительные и подрядные работы, а также за поставляемые товары, необходимые для выполнения этих работ	Правительство РФ	Резервирование до 50% от суммы отсрочки на срок до 2-х лет. Сумма резервирования вносится резидентом в день истечения 5-летнего срока со дня заключения договора о проведении соответствующих работ
Предоставление резидентом нерезиденту отсрочки платежа или коммерческого кредита на срок более 180 дней (по внешне-торговой деятельности)	Правительство РФ	Резервирование до 50% от суммы отсрочки/ коммерческого кредита на срок не более 2-х лет или обеспечение исполнения обязательств нерезидента перед резидентом (в случае предоставления отсрочки/коммерческого кредита на срок до 1 года)
Расчеты при приобретении резидентами у нерезидентов долей, вкладов, паев в имуществе (уставном или складочном капитале, паевом фонде кооператива) юридических лиц, при внесении резидентом вклада по договору простого товарищества с нерезидентом	Правительство РФ по согласованию с Центральным банком РФ	1. Использование специального счета резидентом. 2. Резервирование до 100% суммы осуществляемой операции на срок до 60 дней (сумма вносится до осуществления валютной операции).
Предоставление резидентом нерезиденту кредитов и займов в иностранной валюте	Центральный банк РФ	1. Использование специального счета резидентом. 2. Резервирование резидентом до 100% суммы осуществляемой операции на срок не более 60 дней (сумма вносится до осуществления валютной операции).
Получение резидентом от нерезидента кредитов и займов в иностранной валюте	Центральный банк РФ	1. Использование специального счета резидентом. 2. Резервирование резидентом до 20% суммы осуществляемой операции на срок до 1 года (сумма вносится не позднее дня совершения операции).

Операция	Орган власти, устанавливающий порядок совершения операций	Способ регулирования
Операции с внешними ценными бумагами ⁵	Центральный банк РФ	1. Использование специального счета резидентом и/или нерезидентом. 2. Резервирование резидентом и/или нерезидентом до 100% суммы осуществляемой операции на срок не более 60 дней (сумма вносится до осуществления валютной операции) или резервирование резидентом и/или нерезидентом до 20% суммы осуществляемой операции на срок до 1 года (сумма вносится не позднее дня совершения операции).
Исполнение резидентами обязательств по внешним ценным бумагам	Центральный банк РФ	1. Использование специального счета резидентом и/или нерезидентом. 2. Резервирование резидентом до 100% суммы осуществляемой операции на срок не более 60 дней (сумма вносится до осуществления валютной операции).
Операции кредитных организаций, за исключением банковских	Центральный банк РФ	1. Использование специального счета резидентом. 2. Резервирование резидентом до 100% суммы осуществляемой операции на срок не более 60 дней (сумма вносится до осуществления валютной операции) или резервирование резидентом до 20% суммы осуществляемой операции на срок до 1 года (сумма вносится не позднее дня совершения операции).
Предоставление резидентом займа или кредита нерезиденту в валюте РФ	Центральный банк РФ	1. Использование специального счета нерезидентом. 2. Резервирование резидентом до 100% суммы осуществляемой операции на срок не более 60 дней (сумма вносится до осуществления валютной операции).

5. Валютные операции между физическими лицами — резидентами и нерезидентами с внешними ценными бумагами, включая расчеты и переводы, связанные с приобретением и отчуждением внешних ценных бумаг на сумму до 150 000 долларов США в течение календарного года осуществляются без ограничений (пункт 9 статьи 8 Закона о валютном регулировании).

Операция	Орган власти, устанавливающий порядок совершения операций	Способ регулирования
Получение резидентом займа от нерезидента в валюте РФ	Центральный банк РФ	1. Использование специального счета нерезидентом; 2. Резервирование нерезидентом до 20% суммы осуществляемой операции на срок до 1 года (сумма вносится не позднее дня совершения операции).
Приобретение нерезидентом у резидента прав на внутренние ценные бумаги	Центральный банк РФ	1. Использование специального счета нерезидентом. 2. Резервирование нерезидентом до 20% суммы осуществляемой операции на срок до 1 года (сумма вносится не позднее дня совершения операции).
Приобретение резидентом у нерезидента прав на внутренние ценные бумаги, а также исполнение резидентом обязательств по внутренним ценным бумагам	Центральный банк РФ	1. Использование специального счета нерезидентом. 2. Резервирование резидентом до 100% суммы осуществляемой операции на срок не более 60 дней (сумма вносится до осуществления валютной операции).
Купля-продажа иностранной валюты ⁶ и чеков (в т. ч. дорожных знаков), номинированных в иностранной валюте, резидентами (за исключением физических лиц) и нерезидентами	Центральный банк РФ	1. Использование резидентами и нерезидентами специального счета. 2. Резервирование резидентом до 100% суммы операции на срок до 60 дней (сумма вносится до осуществления валютной операции), или резервирование нерезидентом до 20% суммы операции на срок не более 1 года (сумма вносится не позднее дня совершения операции).
Перевод резидентом средств на свои счета (во вклады), открытые в банках за пределами территории РФ со своих счетов в уполномоченных банках	Центральный банк РФ	Резервирование резидентом до 100% суммы операции на срок до 60 дней (сумма вносится до осуществления валютной операции).

6. Если валюта приобретается (продается) для целей совершения валютной операции, по которой также существует требование о резервировании, требования о резервировании, установленные для купли-продажи валюты, не применяются.

Операция	Орган власти, устанавливающий порядок совершения операций	Способ регулирования
Списание и (или) зачисление нерезидентом/резидентом денежных средств, внутренних и внешних ценных бумаг со специального и на специальный счет нерезидента/резидента.	Центральный банк РФ	Резервирование нерезидентом до 100% суммы операции на срок до 60 дней (сумма вносится до осуществления валютной операции), или резервирование до 20% суммы операции на срок до 1 года (сумма вносится не позднее дня совершения операции).
Операции с внутренними ценными бумагами между нерезидентами.	Центральный банк РФ	Использование специального счета.

Осуществление валютной операции осуществляется до истечения срока резервирования, за исключением следующих операций, совершение которых возможно только по истечении срока резервирования⁷:

- операции с внешними ценными бумагами, включая расчеты и переводы, связанные с передачей ценных бумаг;
- покупка резидентом иностранной валюты;
- переводы резидентом средств на свои счета в иностранных банках со счетов в уполномоченных банках и наоборот;
- списание и (или) зачисление денежных средств, внутренних и внешних ценных бумаг со специального счета и на специальный счет нерезидента или резидента.

Специальный счет

Специальный счет — банковский счет в уполномоченном банке, либо специальный раздел счета депо, либо открываемый реестродержателями в реестре владельцев ценных бумаг специальный раздел лицевого счета по учету прав на ценные бумаги, используемый для осуществления по нему валютных операций в слу-

чаях, установленных в соответствии с Законом. В случае установления Законом требования об осуществлении валютной операции с использованием специального счета, такая операция может использоваться только с использованием указанного специального счета (перечень операций, осуществление которых возможно только с использованием специального счета — табл. 3).

Репатриация

Резидент при осуществлении внешне-торговой деятельности обязан обеспечить получение от нерезидентов денежных средств на свои банковские счета в уполномоченных банках за проданные товары (оказанные услуги, выполненные работы), а также обеспечить возврат в РФ денежных средств, уплаченных нерезидентам за невезенные на таможенную территорию России товары, невыполненные работы, неоказанные услуги, переданные информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (пункт 1 статьи 19 Закона).

Получение валютной выручки, а также возврат денежных средств в РФ должны обеспечиваться резидентами в сроки, предусмотренные внешнеторговыми контрактами.

7. Пункт 7 статьи 16 Закона о валютном регулировании
8. Пункт 3 статьи 5 Закона о валютном регулировании

Предварительная регистрация

По общему правилу, получение участниками валютных правоотношений индивидуальных разрешений на осуществление действий в сфере валютного регулирования запрещено. Исключение составляет институт предварительной регистрации, используемый только в случае, прямо предусмотренном Законом. Предварительная регистрация — процедура уведомления уполномоченного органа об осуществлении резидентом или нерезидентом валютной операции, требующей в соответствии с Законом предварительной регистрации. Таких операций всего две:

1. Открытие резидентом счета в иностранном банке, расположенном на территории страны, не являющейся членом ОЭСР или ФАТФ (предварительная регистрация осуществляется налоговым органом по месту учета резидента).
2. Ввоз (вывоз) и пересылка в/из РФ резидентами и нерезидентами валюты РФ и внутренних ценных бумаг (предварительная регистрация осуществляется уполномоченным Правительством органом валютного контроля).

При этом требование о предварительной регистрации открытия счета действует до 1 января 2007 года.

Обеспечение исполнения обязательства

В качестве способов обеспечения исполнения обязательства нерезидента перед резидентом для целей Закона могут быть использованы следующие инструменты (статья 17 Закона):

- безотзывный аккредитив, покрытый за счет плательщика по аккредитиву (исполняющим банком должен быть уполномоченный или иностранный банк);
- гарантия иностранного банка, выданная в пользу резидента;
- договор имущественного страхования риска утраты, недостачи

или повреждения имущества, причитающегося резиденту, риска гражданской ответственности резидента, предпринимательского риска резидента, в том числе риска неполучения резидентом или невозврата ему денежных средств либо невозврата или непоставки ему товаров;

- вексель, выданный нерезидентом резиденту и авалированный иностранным банком. Иностранный банк, участвующий в качестве гаранта, авалиста или исполняющего банка при аккредитиве по сделке, совершение которой влечет за собой осуществление валютной операции, должен отвечать одному из следующих критериев:

1. Иметь показатель оценки степени долгосрочной кредитоспособности, присвоенные ему рейтинговой компанией «Moody's» — не ниже «АА3» или рейтинговой компанией «Standard & Poor's»/ «FITCH Ratings», — не ниже «АА-»;
2. Входить в 1000 крупнейших банков по величине активов по данным справочника «Бэнкерс альманах» (используется любой выпуск справочника, изданный в календарном году, предшествующем календарному году совершения сделки).

Порядок открытия счетов и ведения операций по ним

Счета резидентов в иностранных банках

Резиденты вправе без ограничений открывать счета в иностранной валюте в банках, расположенных на территории иностранных государств, являющихся членами ОЭСР (Организации экономического сотрудничества и развития) или ФАТФ (Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег). При от-

крытии резидентом счета в такой стране не требуется предварительная регистрация, необходимо лишь в месячный срок уведомить налоговый орган об открытии соответствующего счета. В остальных случаях требуется осуществить предварительную регистрацию в налоговом органе открытия счета в иностранном банке (пункт 3 статьи 12 Закона). С 1 января 2007 года требование о предварительной регистрации счета в иностранном банке утрачивает свою силу.

Резиденты вправе переводить на свои счета в иностранных банках средства со своих счетов в уполномоченных банках или других своих счетов, открытых в иностранных банках.

Резиденты — юридические лица могут без ограничений осуществлять операции со средствами, зачисленными на счет в иностранном банке, за исключением валютных операций с резидентами.

Юридические лица обязаны представлять налоговым органам по месту

Таблица 4

Страна	Член ОЭСР или ФАТФ	Страна	Член ОЭСР или ФАТФ
Австралия	ОЭСР, ФАТФ	Новая Зеландия	ОЭСР, ФАТФ
Австрия	ОЭСР, ФАТФ	Португалия	ОЭСР, ФАТФ
Аргентина	ФАТФ	Исландия	ОЭСР, ФАТФ
Люксембург	ОЭСР, ФАТФ	Корея	ОЭСР
Венгрия	ОЭСР	Польша	ОЭСР
Греция	ОЭСР, ФАТФ	Сингапур	ФАТФ
Ирландия	ОЭСР, ФАТФ	Словакия	ОЭСР
Италия	ОЭСР, ФАТФ	Великобритания	ОЭСР, ФАТФ
Канада	ОЭСР, ФАТФ	США	ОЭСР, ФАТФ
Бельгия	ОЭСР, ФАТФ	Гонконг	ФАТФ
Дания	ОЭСР, ФАТФ	Турция	ОЭСР, ФАТФ
Испания	ОЭСР, ФАТФ	Бразилия	ФАТФ
Нидерланды	ОЭСР, ФАТФ	ФРГ	ОЭСР, ФАТФ
Норвегия	ОЭСР, ФАТФ	Финляндия	ОЭСР, ФАТФ
Швеция	ОЭСР, ФАТФ	Франция	ОЭСР, ФАТФ
Мексика	ОЭСР, ФАТФ	Чехия	ОЭСР
Швейцария	ОЭСР, ФАТФ	Япония	ОЭСР, ФАТФ

своего учета отчеты о движении денежных средств по счетам в банках за рубежом с подтверждающими банковскими документами, в порядке, устанавливаемом Правительством РФ по согласованию с ЦБ РФ.

Физические лица — резиденты вправе без ограничений осуществлять валютные операции, не связанные с передачей имущества и оказанием

услуг на территории РФ, с использованием средств, зачисленных на счет в иностранном банке. Физическим лицам не требуется представлять отчеты о движении денежных средств по счету. Им достаточно ежегодно предоставлять в налоговый орган отчет об остатках средств на счетах (вкладах) в иностранных банках. 

ПРИМЕНЕНИЕ ЗАРУБЕЖНЫХ СУДЕБНЫХ ДОКТРИН В РОССИЙСКОЙ АРБИТРАЖНОЙ ПРАКТИКЕ (2005 ГОД)

СДЕЛКИ

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

ПОСЛЕДСТВИЯ

НАЛОГ

ИМУЩЕСТВО

ПРИБЫЛЬ

СОБСТВЕННИК

Валентин Ларин

Ех-Старший юрист

Налоговая и юридическая практика

Корпус Права (Россия)

Помимо мер административного воздействия на предпринимателя с целью ограничить его деятельность по налоговому планированию (регистрация налогоплательщиков, осуществление мероприятий налогового контроля и пр.), в зарубежных странах существуют специальные судебные доктрины, позволяющие отделить обычно совершаемые предпринимателем сделки от сделок, направленных исключительно на достижение налоговой экономии (тесты критерия «деловая цель»).

Доктрины «существо над формой» и «сделка по шагам»

Концепция, лежащая в основе этих доктрин, состоит в том, что налоговые последствия, вытекающие из сделки, определяются в большей степени ее экономическим содержанием, нежели юридической формой. Если форма сделки не соответствует отношениям, которые фактически реализуются между сторонами по сделке, возникают налоговые последствия, соответствующие существу (экономическому содержанию) сделки. Только если доктрина «существо над формой» применяется в отношении изменения

налоговых последствий отдельной сделки или отдельного вида деятельности предпринимателя, то доктрина «сделка по шагам» применяется в отношении цепочки сделок, и позволяет «устранить» для целей налогообложения сделку, совершенную исключительно с целью уменьшения налоговых платежей.

Так, например, выплаты различного рода акционерам, хотя и не выраженные в форме дивидендов, могут быть признаны дивидендами (предоставление беспроцентных займов или займов под маленькие проценты, арендная плата за пользование каким-либо имуществом акционера, приобретение организацией имущества, используемого акционером исключительно в собственных целях и прочее).

Многие российские специалисты склонны отождествлять последствия применения доктрины «существо над формой» с налоговыми последствиями мнимых сделок, а процедуру применения данной доктрины — с процедурой изменения юридической квалификации сделок для целей налогообложения, предусмотренной статьей 45 НК РФ¹. Некоторые специалисты² считают, что механизмом реализации доктрины «существо над формой» являются положения российского законодательства, преду-

смагивающие ничтожность не только мнимых, но и притворных сделок.

С такими позициями нельзя согласиться по следующим причинам. Мнимой признается сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие правовые последствия (пункт 1 статьи 170 ГК РФ). Притворной признается сделка, совершенная с целью прикрыть другую сделку (пункт 2 статьи 170 ГК РФ). Главным отличительным признаком как мнимой, так и притворной сделок является несовпадение воли и волеизъявления сторон таких сделок. В случае совершения мнимой сделки воля сторон не направлена на достижение каких бы то ни было правовых последствий и целью сторон является возникновение правовых последствий для каждой или, что более часто встречается в практике, для одной из них в отношении третьих лиц (например, мнимое дарение имущества должником с целью не допустить описи или ареста этого имущества). Мнимость сделки связывается с пониманием сторонами того, что эта сделка их не связывает и они не имеют намерений исполнять ее либо требовать ее исполнения³.

В случае совершения притворной сделки воля сторон направлена на достижение правового результата, иного по сравнению с выраженным в волеизъявлении сторон (например, заключение договора купли-продажи недвижимого имущества с обязательством обратной продажи через определенный срок, прикрывающего договор о залоге в обеспечение возврата займа, с целью избежать судебной процедуры обращения взыскания на заложенное имущество)⁴.

Таким образом, мнимые и притворные сделки представляют собой такие действия сторон, при которых

содержание волеизъявления не совпадает с внутренней волей сторон сделки. Как уже было изложено выше, волеизъявление стороны сделки всегда должно быть направлено на соответствующий юридический эффект (правовой результат). Экономическое содержание и последствия не могут являться целью сделки, такие последствия не рассматриваются в качестве значимых гражданским законодательством (статья 153 ГК РФ) и, соответственно, не могут признаваться основанием для установления несоответствия воли и волеизъявления сторон сделки. Сутью же доктрины «существо над формой» является определение налоговых последствий сделок, совершаемых предпринимателем (физическим или юридическим лицом), исходя именно из экономического содержания и последствий сделки. Суд, применяющий такую доктрину, не оспаривает законность сделок, совершенных налогоплательщиком, тем более что основания для признания таких сделок мнимыми или притворными отсутствуют (воля, волеизъявление и действия сторон по исполнению сделки не противоречат друг другу). Суд всего лишь констатирует (в рассматриваемом примере) факт наличия чистой прибыли, факт получения акционером по тому или иному основанию денежных средств или иных имущественных (материальных) выгод и, при установлении «необычности» условий совершенных сделок обычаям делового оборота, распространяет на такие выгоды, полученные акционером, режим налогообложения дивидендов (т. н. принцип «фактических дивидендов»). Изменения юридической квалификации сделок, совершенных между акционером и организацией, не происходит (в отличие от определе-

1. Жестков С. В. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий). М 2002. С. 40-41; Михайлова О. Р. Критерии разграничения законной (налоговая оптимизации) и незаконной деятельности по уменьшению (минимизации) налогов. Ваш налоговый адвокат. ФБК-Пресс. 2004. № 2 с. 61; Соловьев И. Н. Как избежать ошибок при налоговом планировании. Налоговые санкции. М. 2002.

2. Налоговая оптимизация; принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / Под ред. Брызгалова А. В. Екб. 2004. с. 27; Джаарбеков С. М. Методы и схемы налоговой оптимизации. М. МЦФЭР. 2002; Разгулин С. В. Комментарии к положениям части первой Налогового кодекса РФ. Материал подготовлен для СПС «Консультант Плюс». 2004.

3. Комментарии к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части первой / Под ред. Т. Е. Абовой и А. Ю. Кабалкина. М. 2004.

4. Научно-практические комментарии к Гражданскому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный) / Под ред. В. П. Мазолина и М. Н. Малейной. М. 2004.

ния налоговых последствий мнимых и притворных сделок). Вряд ли можно согласиться с позицией О. Р. Михайловой, рассматривающей зарубежные судебные доктрины, выработанные в мировой практике как инструмент признания сделок не соответствующими требованиям закона по мотивам их заключения с целью уклонения от уплаты налогов или незаконного обхода налогов⁵. Результаты оценки экономического содержания и результата сделки для целей налогообложения не могут ложиться в основу решения о признании сделки противоречащей требованиям закона. Основная задача судебных доктрин состоит не в том, чтобы выявлять правонарушение, а в том, чтобы дать предпринимателю критерии оценки налоговых последствий его действий, установив тем самым пределы реализации его права на налоговую экономию.

По нашему мнению, действующее российское право не позволяет применять доктрину «существо над формой» в отечественной правоприменительной практике. Во-первых, процедура применения доктрины не предусмотрена законом, а любые выводы, которые делает налоговый орган или суд должны быть основаны на материальных или процессуальных нормах российского права. Во-вторых, любая оценка действий субъекта гражданских прав должна быть основана на исчерпывающем перечне критериев, позволяющих отграничить поведение субъекта, влекущее за собой неблагоприятные имущественные последствия, от поведения, признаваемого законодателем надлежащим. Иное влечет за собой необоснованное расширение полномочий правоприменителя, обязательно влекущее за собой нарушение гражданских прав предпринимателя. Применение доктрины, рассматриваемой в России только в теоретических работах, повлечет за собой еще более отрица-

тельные последствия, чем практика применения «каучуковых» норм, расширяющих судебское усмотрение до абсолютных пределов. Сетование некоторых специалистов на то, что такие доктрины, не предусмотренные российским правом, редко применяются российскими судами⁶, по меньшей мере, вызывает удивление.

Практика применения доктрины «существо над формой» российскими судами только еще раз доказывает незаконность применения каких-либо процедур, не предусмотренных материальным правом. Так, например, Арбитражным судом г. Москвы в деле № А40-17669/04-109-241 на основании того, что «была создана схема, при которой операции, совершаемые с нефтью и нефтепродуктами, контролировались ОАО «НК «ЮКОС» путем участия в сделках как посредника [комиссионера или агента] либо привлечения к участию в сделках как посредника других организаций, зависимых от ОАО «НК «ЮКОС» судом сделан вывод, что «фактическим собственником нефти и нефтепродуктов являлось ОАО «НК «ЮКОС»⁷. Доводы предприятия о неправомерности применения понятия «фактический собственник» судом во внимание не приняты, так как, оценив экономическое содержание сделок, совершаемых предприятием, распоряжавшимся в качестве посредника товаром «как своим собственным», суд сделал вывод о необходимости изменить налоговые последствия сделок, совершаемых ОАО НК «ЮКОС», исходя из установленного их экономического содержания. При этом юридическая квалификация самих сделок изменена судом не была, их действительность под сомнение не ставилась.

Примеры применения судами в правоприменительной практике доктрины «сделка по шагам» также не поддается нормативному обоснованию. В одном из дел⁸ суд отказал налогоплательщику в применении тех

5. Михайлова О. Р. Критерии разграничения законной (налоговая оптимизация) и незаконной деятельности по уменьшению (минимизации) налогов. Ваш налоговый адвокат. ФБК-Пресс. 2004. № 2. с. 61.
6. Михайлова О. Р. Толкование норм налогового законодательства. Учебное пособие. М. 2004. с. 96.
7. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 26.05.2004 по делу № А40-17669/04-109-241; Постановление апелляционной инстанции Арбитражного суда г. Москвы от 29.06.2004 по делу № А40-17669/04-109-241.
8. Постановление ФАС Центрального округа от 19.01.2004 № А36-135/10-01.

налоговых последствий, на которые тот рассчитывал, основываясь на том, что сделка, в результате которой налогоплательщик получил налоговые преференции, была совершена исключительно с целью получения таких преференций, и при этом экономическая цель сделки могла быть достигнута и без совершения такой сделки. Фабула дела такова. Предприятие учредило дочернее общество, осуществив взнос в уставный капитал денежными средствами. Дочернее общество полученными денежными средствами оплатило здание, выкупленное у предприятия. В связи с тем, что в цену здания был включен НДС, сумму «входящего» НДС дочернее общество предъявило к возмещению. Суд, разрешая дело в пользу налогового органа, указал, что «в случае получения здания в виде вноса в уставный капитал дочернего общества, возможность возмещения из бюджета сумм «входящего» НДС у общества отсутствовала», единственной целью оплаты уставного капитала деньгами было «создание ситуации формальной оплаты НДС дочерним обществом», иной экономической цели в оплате уставного капитала денежными средствами, а не зданием, у предприятия не было. На основании вышеизложенного суд пришел к выводу об отсутствии у дочернего общества тех налоговых преимуществ, на которые оно рассчитывало, совершая сделку купли-продажи⁹. Как и в предыдущем примере, нивелирование налоговых последствий осуществлено без изменения гражданско-правовых последствий сделки, оспаривания правомерности совершения сделки и анализа соответствия воли сторон сделки их волеизъявлению.

Это типичные примеры применения доктрин «существо над формой» и «сделка по шагам» в российской правоприменительной практике — изменение налоговых последствий сделки исходя из установленного

судом экономического содержания сделки. Вопросы о критериях оценки экономического содержания деятельности предпринимателя и их несоответствие законодательству и общепринятым в предпринимательской практике подходам остаются без ответа¹⁰. Применение процедур, хоть и используемых в мировой практике, но не предусмотренных российским правом (а, следовательно, и не интегрированных в него) всегда будет приводить к прямому противоречию букве закона. А отсутствие законодательно определенных критериев оценки судом действий предпринимателя для целей налогообложения как следствие всегда будут иметь необоснованное нарушение субъективных прав участников гражданского оборота.

Как несложно заметить, описанные выше доктрины направлены, по сути, исключительно на установление экономического содержания совершаемых предпринимателем сделок и являются своего рода способами доказывания наличия или отсутствия в действиях предпринимателя деловой цели (*business purpose*). Достижение предпринимателем обычной деловой цели — основной критерий оценки действий налогоплательщика зарубежным судом.

Доктрина «деловая цель»

В сложившемся в специализированной литературе понимании, концепция, лежащая в основе доктрины состоит в том, что сделка, дающая определенные налоговые преимущества ее участнику (участникам), совершаемая исключительно в целях налоговой экономии (получения таких преимуществ), без достижения деловой цели, не рассматривается в качестве основания для получения преимуществ, на которые она была направлена.

Как указывает С. В. Жестков: «если налоговый орган продемонстриру-

9. Помимо прочего, суд мотивировал свою позицию недобросовестностью налогоплательщика. Критику применения института недобросовестности в налоговых правоотношениях см.: Ларин В., Палеев А. Институт недобросовестности в налоговом праве: теория и практика // Корпус Права. Аналитика. 2005. № 2.

10. Бутурлин А.В. Мораль и право. Как поражают в правах. Ведомости 22.07.2004, № 128.

ет, что действия, предпринимаемые сторонами сделки, не обусловлены разумными соображениями (valid commercial reasons), такими как рационализация коммерческой деятельности, приближение производства к рынку сырья или рабочей силы и т. п., то презюмируется, что данная сделка имела своей основной целью уклонение от уплаты налогов или избежание налогов¹¹. Далее он делает вывод о возможности применения этой доктрины и в России «при рассмотрении дел о недействительности сделок, заключенных с целью уклонения от уплаты налогов без намерения создать соответствующие правовые последствия», приравнивая данную процедуру к определению налоговых последствий мнимых сделок. А. В. Брызгалин считает¹², что данная доктрина применяется в российской практике при определении налоговых последствий притворных сделок, понимая под «деловой целью» не направленность действий предпринимателя на достижение определенного положительного экономического эффекта, а исключительно соответствие воли и волеизъявления сторон сделки на достижение определенного правового результата. Пример применения доктрины «деловой цели» А. В. Брызгалин видит в практике ВАС РФ об определении последствий притворных сделок, в том числе в деле о необходимости рассматривать суммы займа, полученные поставщиком продукции от покупателя, как аванс в счет поставляемой продукции, с сумм которого необходимо уплачивать НДС. Суд мотивировал свою позицию отсутствием у поставщика деловой цели в получении займа при установлении деловой цели в по-

ставке продукции и получении за нее оплаты¹³.

Позиции, высказанные указанными выше специалистами в своих работах, находят признание, как у правоприменительных органов, так и многих юристов-практиков. Пресс-служба Конституционного суда РФ при разъяснении «экономико-правового смысла» Определения КС РФ № 169-О говорит о деловой (хозяйственной) цели как о необходимом признаке сделки, в отсутствие которой сделка признается недействительной¹⁴. При этом «разумность хозяйственной цели» определяется главным образом не тем, какой правовой результат достигает предприниматель-налогоплательщик, а тем, какие экономические последствия возникают (или не возникают) у бюджета в результате таких действий. Арбитражная практика уже давно сформировала подход, в соответствии с которым сделка, предоставляющая предпринимателю возможность налоговой экономии, но у которой, по мнению суда, отсутствует хозяйственная цель, должна быть признана недействительной, а действия предпринимателя — недобросовестными¹⁵. Высшим арбитражным судом фактически сформирована, а Конституционным Судом РФ — одобрена позиция, согласно которой сделка, направленная исключительно на снижение налоговых издержек, должна признаваться мнимой, совершенной с целью, противной основам правопорядка и нравственности¹⁶.

Критика существующей позиции правоприменительных органов при квалификации сделок, направленных на снижение налоговых издержек, как недействительных по основа-

11. Жестков С. В. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий). М. 2002. с. 41-43.

12. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / Под ред. Брызгалина А. В. Екб. 2004. с. 28-29.

13. Постановление Президиума ВАС РФ от 17.09.1996 № 367/96/ Вестник ВАС РФ. № 12, 1996.

14. Сообщение пресс-службы КС РФ «Об Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 г. № 169-О»/ Официально опубликован не был.

15. Постановление ФАС Московского округа от 09.06.2005 № КА-А40/4750-05.

Постановление ФАС Московского округа от 25.02.2005 № КА-А40/945-05.

Постановление ФАС Поволжского округа от 30.09.2004 № А65-363/2004-КА2-11.

Постановление ФАС Поволжского округа от 30.10.2003 № А49- 4083/01-148АК/2.

Постановление ФАС Уральского округа от 19.06.2003 № Ф09-1743/03-АК.

16. Определение Конституционного Суда РФ от 08.06.2004 № 225-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ОАО «Ново-Уфимский нефтеперерабатывающий завод» на нарушение конституционных прав и свобод статей 169 ГК РФ и абзацем 3 пункта 11 статьи 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации».

ниям, предусмотренным статьей 169 ГК РФ, будет рассмотрена ниже, в разделе, посвященном налоговым последствиям недействительных сделок. Сейчас хотелось бы более подробно остановиться не на ограничении прав предпринимателя на планирование налоговых последствий сцепок путем признания их недействительными, а на правильном понимании содержания доктрины «деловая цель» и примерах отражения данной доктрины в российском законодательстве.

Современная зарубежная правоприменительная практика применения доктрины «деловая цель» заставляет усомниться в правильности раскрытия ее содержания указанными выше авторами.

Например, практика применения доктрины «деловая цель» в США исходит из того, что избежание налогообложения не исключает наличие деловой цели. Само по себе оно (избегание налогов) не может нивелировать налоговые преимущества сделки, в которой при наличии деловой цели, есть экономическая сущность. Суд в одном из дел указал: «Нельзя игнорировать факт того, что налоговые законы затрагивают форму, в которой осуществляется едва ли не каждая деловая операция»¹⁷. Поэтому сам факт экономии на налогах, а также стремление предпринимателя к такой экономии не может считаться основанием для лишения предпринимателя таких налоговых преимуществ. Налоговый орган может игнорировать только фиктивные (притворные, мнимые) сделки для целей налогообложения. Именно в ходе подобных сделок совершаются операции, предназначенные исключительно для создания налоговых преимуществ, а не для того, чтобы служить законной деловой цели. Операция признается фиктивной (*sham*), если суд установит, что «налогоплательщик не был мотивирован никакой другой деловой целью, кроме как получение налоговых преимуществ, и что опе-

рация не имеет никакой экономической сущности, потому что не влечет разумной возможности образования при этом прибыли»¹⁸.

В решении по делу *Gregory*, а также в деле *ACM Partnership vs. Commissioner*, суд, устанавливая факт наличия экономической сущности спорных сделок по реорганизации, указал: «...вопрос определения [есть ли экономическая сущность] это вопрос того, было ли то, что сделано, если рассматривать это в отрыве от налоговых мотивов, тем, что закон имел в виду... Зафиксировав характер операции в том виде, каком она реально является, что мы обнаруживаем? Всего лишь операцию, не имеющую деловой или корпоративной цели, — просто механизм, которому придана форма корпоративной реорганизации с целью прикрытия его настоящего содержания, и единственной целью и достоинством которого является реализация заранее составленного плана, а не реорганизация бизнеса или его части. Нет сомнений, что [в результате операций по реорганизации] новая и правоспособная организация была создана. Но [эта] организация была не более чем ухищрением, подобным описанному выше. Она не была создана с какой-либо иной целью; не выполняла, как и было изначально задумано, никакой иной функции. После того как эта конкретная задача была осуществлена, компания была немедленно ликвидирована... Операция [таким образом] по своей сути находится за рамками целей, ясно предусмотренных законом»¹⁹.

Исследование вопроса о наличии деловой цели предполагает выяснение мотивов налогоплательщика, совершающего операцию, а также выявление экономической сущности (*economic substance*) операций налогоплательщика, повлекших за собой уменьшение налоговых платежей. Не вызывает сомнений, что операции, влекущие за собой налоговые преференции, совершаются пред-

17. *Frank Lyon Co. vs United States* (1977).

18. *Rice's Toyota vs. Commissioner*, 752 F.2d 89,90 (41h Cir. 1985).

19. Текст приводится по: *Coltec Industries, Inc. Vs. The United States* (2004).

принимателем с целью избежания налогообложения, что, как правило, и не отрицается предпринимателем. Однако наличие мотивов избежания уплаты налога не препятствует тому, чтобы операция учитывалась в целях налогообложения: законное право налогоплательщика уменьшать сумму того, что в других обстоятельствах считалось бы его налогами, или избегать их, путем применения средств, не запрещенных законом, не может быть поставлено под сомнение²⁰.

Выявление экономической сущности является наиболее важным этапом при применении доктрины «деловая цель». В деле *Rice's Toyota vs. Commissioner* суд устанавливал объективную разумность операций через установление наличия экономической сущности операции помимо получения налоговых преимуществ. Суд указал, что «корпорация и ее операции являются объективно разумными, несмотря на какие-либо «антиналоговые» мотивы, до тех пор, пока корпорация осуществляет добросовестные экономически-обоснованные деловые операции».

В деле *Black & Decker Corp. vs. USA*, в котором налоговым органом оспаривались налоговые последствия создания предпринимателем дочернего общества, занимающегося разработкой и внедрением социальных программ для персонала материнской компании, и дальнейшей продажи ее акций, суд указал, что нельзя рассматривать сделки по созданию общества, а затем по продаже ее акций как фиктивную сделку (*sham transaction*). По мнению суда, «бесспорно, дочернее общество приняло на себя ответственность за персонал материнской компании по программам здравоохранения, реально разрабатывала социальные стратегии..., и кроме того, за счет собственных источников осуществляла социальные платежи в адрес работников материнской компании... [Таким образом, операции] имели весьма

реальный экономический смысл для каждого выгодоприобретателя по программам соцзащиты работников, равно как и для участников самой операции»²¹. В этом деле суд, исследуя факт наличия экономической сущности спорных сделок, исходил не из того, что такая сделка обязательно должна (прямо или косвенно) отразиться на доходности самого предпринимателя, а то, что они: (1) были разумными для повышения эффективности работы социальных программ предпринимателя (которые до создания дочерней компании осуществлялись самим налогоплательщиком) и (2) имели реальный экономический эффект для контрагентов дочерней компании (работники, медицинские учреждения, страховые компании и пр.). Суд в рассматриваемом деле, вынося решение в пользу компании указал: «...Суд не может игнорировать операцию, которая имеет экономическое содержание, даже если мотивом этой операции было избежание налогообложения».

В деле *Coltec Industries Inc. vs. The Unites States* (последнем нашумевшем деле, в котором суд исследовал вопрос о доктрине «деловая цель»), суд, отмечая сложность и многогранность доктрины «деловая цель», а также такого понятия как экономическая сущность сделки, указал, что определение критериев доктрины «деловая цель» является прерогативой Конгресса, а не суда. И если налогоплательщик, совершая сделки, соответствовал всем требованиям, которые предъявляет закон, применение дополнительных методов и критериев судебной доктрины по вопросу, который должен решаться законодателем, приведет к нарушению принципа разделения властей, что недопустимо.

Приведенные примеры показывают, насколько спорно и неоднозначно применение судебных доктрин на практике. Эффективное применение таких инструментов как судебная

20. *Gregory vs. Helvering*, 293 US 465 (1935).

21. *Black & Decker Corporation vs. United States of America* (2004).

22. Давид Р., Жоффре-Спинози К. Основные правовые системы современности. М. 1999. с. 276.

доктрина возможно только в ситуации, при которой у правоприменителя существуют четкие критерии оценки действий налогоплательщика. В странах общего права разработку таких критериев осуществляет судебная практика. Для американского юриста, как и для английского, право — это только право судебной практики²². Однако, как показывают рассмотренные выше дела американских судов, в вопросах регламентации частных прав намечается тенденция к закреплению способов их ограничения исключительно законом. Это еще раз подтверждается внесением в этом году в Конгресс США законопроекта²³, дающего понятие доктрины «экономическая сущность» и критерии, по которым должны оцениваться сделки с точки зрения их налоговых последствий.

В континентальной системе права формирование сложного юридического состава без закрепления его признаков нормой права невозможно. Обратное вряд ли укладывается в понятие правоприменения как «действия... по претворению юридических норм в жизнь»²⁴. При отсутствии нормы права, а также невозможности применения норм, ограничивающих субъективные частные права по аналогии, любая деятельность по созданию новых способов правового регулирования должна признаваться правотворчеством. Опасности судебного нормотворчества неоднократно озвучивались в советской и российской правовой литературе. И единственно правильным способом избежания судебного нормотворчества было, есть и будет постоянное совершенствование законодательства. В ходе анализа современной практики правового регулирования налогообложения предпринимательской деятельности приходят на ум слова И. А. Покровского: «Возможно, что еще не раз в юридической жизни народов прокатится волна «свободного права»

и судебного усмотрения, но рано или поздно будет понятно, что всякое течение этого рода лишь отбрасывает нас от настоящей дороги, увлекая нас на ложный путь»²⁵.

Позитивные перспективы закрепления сущности доктрины «деловая цель» в российском праве демонстрируют некоторые примеры использования данной доктрины законодателем. Так, в соответствии с пунктом 8 статьи 50 Налогового кодекса РФ, если реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов, то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов реорганизованного лица. При этом следует отметить, что изменение налоговых последствий реорганизации в форме выделения в виде возложения на выделившееся юридическое лицо обязанности по уплате налогов не подвергает сомнению действительность (юридическую значимость) самой реорганизации. Такая процедура позволяет защитить публичные интересы без необоснованного вмешательства государства в процесс реализации предпринимателем своих гражданских прав. К сожалению, как показывает практика, судам проще применять не закрепленный в законе институт недобросовестности налогоплательщика, чем конкретную норму НК РФ.

Особенно интересно отметить, что судебные доктрины, рассматриваемые в зарубежной практике в основном как самостоятельные инструменты ограничения прав предпринимателя на налоговую экономию, в России в связи с отсутствием их закрепления в законодательстве фактически рассматриваются как способы доказывания недобросовестности налогоплательщика. Логика судов, применяющих доктрину проста: (1) выявление сделки, позволяющей снизить налоговые платежи; (2) уста-

23. Текст проекта «Tax Shelter and Tax Haven Reform Act of 2005» <http://levin.senate.gov/newsroom/supporting/2005/taxshelterbill.S.1565.pdf>

24. Алексеев С. С. Теория права. М. 1995. с. 256.

25. Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. М. 2002. с. 105.

новление факта налоговой экономии в связи с совершением такой сделки и (3) лишение налогоплательщика налоговых преимуществ, к которым он стремился, совершая рассматриваемую судом сделку. Проблема современной практики применения судебных доктрин очевидна: выводы суда о недобросовестности налогоплательщика, базирующиеся на проверке деятельности налогоплательщика на соответствие тесту «деловая цель», не основаны на нормах права. Отсутствие законодательного закрепления описываемых судебных доктрин и порядка их применения не позволяет суду надлежащим образом мотивировать свою позицию при вынесении решения в пользу фискальных интересов государства²⁶. Таким образом, на настоящий момент в России сформирована практика ограничения права предпринимателя на планирование налоговых последствий совершаемых сделок путем использования судебных доктрин, не предусмотренных действующим законодательством, что прямо противоречит статье 55 Конституции РФ. Невозможность применения таких доктрин без закрепления их в законе обусловлена

тем, что они основаны на оценке экономических (в том числе налоговых) последствий сделки, в то время как действующее гражданское законодательство при оценке действительности совершаемых предпринимателем сделок исходит, прежде всего, из соответствия юридических последствий сделки действительной воли сторон, ее совершивших (статья 153 ГК РФ).

Не отрицая важность и эффективность использования судебных доктрин в правоприменительной практике, мы полагаем, что их использование будет законным только после решения законодателем следующих задач:

- разделение последствий сделки на правовые и налоговые;
- закрепление критериев теста «деловая цель» в законе;
- определение способов доказывания несоответствия деятельности предпринимателя критериям теста «деловая цель»;
- установление возможности взыскания недоимки при применении теста «деловая цель» только в судебном порядке. **А**

26. Статьи 13, 170 Арбитражно-процессуального кодекса РФ.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ СКИДОК (2006 ГОД)

НАЛОГИ

ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

РЕАЛИЗАЦИЯ

НДС

РАСЧЕТЫ

ДОХОД

КОНТРОЛЬ

Светлана Осипова

*Ех-Ведущий аудитор
Аудиторская практика
Корпус Права (Россия)*

Предоставление скидок является одним из инструментов, призванных повышать интерес покупателей к продаваемым товарам, а потому активно используется организациями-продавцами для повышения покупательского спроса. Нормативно понятие скидки не закреплено ни в НК РФ, ни в других нормативно-правовых актах. Исходя из сложившихся обычаев делового оборота, скидка рассматривается как уменьшение цены товара, которое происходит на условиях, определенных правилами ценообразования, действующими у продавца.

Объектом обложения НДС признаются операции по реализации товаров на территории РФ¹. При определении налоговой базы выручка от реализации товаров определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров. Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров определяется как стоимость этих товаров, исчисленная исходя из цен на товары, указанных сторонами сделки в договоре². В связи с тем, что скидка это уменьшение цены реализации

товара, в налоговом учете для целей исчисления и уплаты НДС предоставление скидки влияет на изменение налоговой базы по НДС.

При предоставлении накопительной скидки изначально товар приобретается покупателем по обычной цене без учета скидок. После выполнения покупателем условий необходимых для получения накопительной скидки (приобретения определенного количества товаров, приобретения определенного ассортимента товаров, приобретения товаров на определенную сумму) поставщик предоставляет скидку, предусмотренную условиями договора. Скидка может быть предоставлена как на текущую партию товара, так и на поставленные ранее товары. Кроме того, скидка на ранее отгруженные товары по договору может быть предоставлена как при осуществлении новой закупки, так и без нее. Конкретные правила предоставления скидки определяются договором поставки.

Таким образом, предоставление скидки после выполнения покупателем условий, указанных в договоре, фактически означает изменение цены договора по соглашению сторон. Из-

1. Статья 146 Налогового кодекса РФ.

2. Статья 40, 156 Налогового кодекса РФ.

менение цены договора, как следствие, влечет за собой уменьшение на размер скидки выручки от реализации и, соответственно, уменьшение суммы НДС, подлежащей уплате.

ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ СКИДКИ ПОСЛЕ ВЫПОЛНЕНИЯ ПОКУ- ПАТЕЛЕМ УСЛОВИЙ, УКАЗАННЫХ В ДОГО- ВОРЕ, ФАКТИЧЕСКИ ОЗНАЧАЕТ ИЗМЕНЕНИЕ ЦЕНЫ ДОГОВОРА ПО СОГЛАШЕНИЮ СТОРОН

Начиная с 01.01.2006, для целей налогообложения прибыли устанавливается новый порядок учета скидок. С 01.01.2006 скидка, предоставленная продавцом покупателю, для целей исчисления и уплаты налога на прибыль учитывается в составе расходов³. В соответствии с изменениями, внесенными в НК РФ, для целей исчисления и уплаты налога на прибыль скидки признаются в составе внереализационных расходов⁴. Это приводит к возникновению у продавца разницы в налоговом и бухгалтерском учете (разницы при расчете выручки для целей уплаты НДС и налога на прибыль). С 01.01.2006 выручка от реализации для целей исчисления и уплаты налога на прибыль отражается исходя из полной цены товара, а размер скидки включается в состав расходов, уменьшающих доходы. Таким образом, предоставление скидки в налоговом учете по налогу на прибыль не влечет за собой уменьшение цены реализации товара.

Предоставление скидки после выполнения покупателем условий, указанных в договоре, фактически означает изменение цены договора по соглашению сторон.

Главное условие для включения скидки в состав расходов это наличие условия о ней в договоре.

При осуществлении оптовой торговли между продавцом и покупателем в письменной форме заключается договор купли-продажи. К тексту основного договора стороны в любой момент могут подписать дополнительное соглашение. Условие о скидке и порядке ее предоставления может содержаться как в договоре, так и в дополнительном соглашении. Однако договором поставки, как правило, можно предусмотреть только условие предоставления скидки и размер скидки. Конкретную сумму скидки рассчитать в момент заключения договора сложно, особенно если речь идет о периодических поставках товаров различного ассортимента. Поэтому в договоре целесообразно указать, что размер скидки определяется на основании расчета размера скидки, который составляется сторонами при достижении покупателем определенных критериев и является неотъемлемой частью договора. В расчете скидки необходимо отразить, что факт, с которым связывается предоставление скидки, наступил, а также собственно цену товара до предоставления скидки и окончательную цену с учетом скидки.

Скидка на товар будет учитываться в составе расходов продавца в том налоговом периоде, в котором сторонами договора купли-продажи были выполнены все условия для ее предоставления.

При осуществлении розничной торговли с покупателями заключаются публичные договоры и договоры присоединения (такие договоры, которые может заключить каждый желающий, если он согласится на предлагаемые условия). В этом случае продавец не подписывает со своими покупателями классических договоров. Однако это не означает, что налогоплательщик теряет право включить скидки в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Договор

3. Подпункт 19.1 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ.

4. Статья 265 Налогового кодекса РФ.

считается заключенным не только при наличии договора в привычной форме, но и при оформлении документов, из которых видно предложение продавца купить товар со скидкой, и документов, подтверждающих факт оплаты покупателем товара по цене с учетом скидки. Подтверждающими документами в данной ситуации могут являться: распоряжение руководителя продавца, которым утверждена скидка, ценник на товаре в магазине, чек ККМ, сведения о предоставляемых скидках на информационных стендах в магазине и т. д.

При предоставлении скидок в оптовой или розничной торговле необходимо учитывать, что одного наличия надлежащим образом оформленного договора и расчетов для включения скидок в состав расходов недостаточно. Поскольку скидки с 01.01.2006 включаются в состав расходов, на них распространяются общие требования, предъявляемые к расходам⁵. Следовательно, все скидки, которые предоставляет продавец, должны быть обоснованными и экономическими оправданными. Кроме того, предоставление скидки означает продажу товара по цене отличной от установленной цены, в результате чего у продавца возникает риск применения контроля за ценами⁶.

ВСЕ СКИДКИ, КОТОРЫЕ ПРЕДОСТАВЛЯЕТ ПРО- ДАВЕЦ, ДОЛЖНЫ БЫТЬ ОБОСНОВАННЫМИ И ЭКОНОМИЧЕСКИМИ ОПРАВДАНЫМИ

В случае если предоставление скидок будет признано налоговыми органами необоснованным, то расходы на предоставление скидок могут быть исключены из состава расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Примене-

ние контроля за ценами может повлечь за собой доначисление налога на прибыль и НДС, исходя из рыночных цен на товар, проданный со скидкой, если налоговые органы докажут, что товар продавался по заниженным ценам.

Все скидки, которые предоставляет продавец, должны быть обоснованными и экономическими оправданными.

Контроль за ценами не применяется в случае:

- если размер скидки не превышает 20% и при этом не возникает более чем 20%-го отклонения цены на товар со скидкой от полной цены товара;
- если предоставление скидок обусловлено маркетинговой политикой, сезонными колебаниями спроса, продвижением новых товаров и освоением новых рынков⁷.

Таким образом, для того, чтобы снизить риск применения контроля за ценами, целесообразно отразить условия предоставления скидок в маркетинговой политике продавца.

Особое внимание при описании скидок в маркетинговой политике следует уделить предоставлению скидок при реализации товаров с 50%-ной скидкой. При предоставлении такой скидки в учете может быть отражена реализация обоих товаров с 50%-ной скидкой, либо может быть учтена продажа первой единицы товара по полной стоимости и предоставлена 100%-ная скидка на второй товар. Для целей исчисления и уплаты НДС и налога на прибыль, рекомендуется использовать первый вариант, включая условие о предоставлении 50%-ной скидки в текст маркетинговой политики.

Если продавец при продаже двух товаров по цене одного будет отражать передачу второго товара безвозмездно, то он не сможет включить затраты на приобретение второго товара в состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль⁸, а также не сможет принять НДС, уплаченный

5. Статья 252 Налогового кодекса РФ.

6. Статья 40 Налогового кодекса РФ.

7. Статья 40 Налогового кодекса РФ.

8. Подпункт 16 статьи 270 Налогового кодекса РФ.

9. Статья 171 Налогового кодекса РФ.

при приобретении второго товара, к вычету⁹.

При включении указанных выше условий в маркетинговую политику продавец сможет снизить риск применения контроля за ценами при предоставлении скидок. На основании принятой маркетинговой политики условия предоставления скидки должны отражаться в договорах купли-продажи, а конкретный размер скидки — в расчетах скидок. При этом рекомендуется, чтобы формулировки в договоре и расчете полностью соответствовали формулировкам маркетинговой политики, в соответствии с которой они предоставляются, чтобы продавец мог сослаться на конкретный пункт маркетинговой политики.

Для того, чтобы снизить риск применения контроля за ценами, целесообразно отразить условия предоставления скидок в маркетинговой политике продавца.

Что касается расчетов между продавцом и покупателем, то стороны договора вправе самостоятельно опре-

делить их порядок. Если по окончании срока действия договора или отчетного периода, указанного в договоре, покупатель получил право на скидку, то расчет может быть осуществлен следующим образом:

- продавец может вернуть деньги покупателю;
- при расчетах за последующую партию товара покупатель может оплатить продавцу разницу между ценой следующей партии и размером скидки;
- сумма скидки может быть направлена сторонами на погашение задолженности покупателя по предыдущим партиям поставки.

Порядок проведения взаимных расчетов при предоставлении скидки, может быть отражен сторонами и в акте о проведении взаимных расчетов, и непосредственно в расчете скидки, и в любом другом документе, который будет являться неотъемлемой частью договора. **A**

**НЕКОТОРЫЕ
АСПЕКТЫ
ЭКОНОМИЧЕСКОЙ
ОБОСНОВАННОСТИ
ЗАТРАТ В СВЯЗИ
С ОПРЕДЕЛЕНИЕМ
КОНСТИТУЦИОННОГО
СУДА РФ ОТ 04.06.2007
№ 320-О-П (2007 ГОД)**

РАСХОДЫ

ОБОСНОВАННОСТЬ

ЗАТРАТЫ

ОЦЕНКА

СПОРЫ

ПРИБЫЛЬ

НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК

**Дмитрий Левкин***Бывший ведущий юрист**Налоговая и юридическая практика**Корпус Права (Россия)*

Одним из наиболее оценочных и, как следствие, дискуссионных вопросов является вопрос об экономической обоснованности расходов, понесенных компанией при исчислении налога на прибыль.

Формулировка Налогового кодекса РФ является лаконичной. Расходы в целях налогообложения прибыли должны быть экономически обоснованы. При этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме¹.

Существо данного определения раскрывается судами и налоговыми органами. Первоначально в Методических рекомендациях налоговые органы признавали затраты экономически оправданными в том случае, если они были обусловлены целями получения доходов, обычаями делового оборота и удовлетворяли принципу рациональности². Несмотря на то, что в настоящее время данные Методические рекомендации утратили силу³, используемые ими формулировки сохранили актуальность до сих пор.

На практике налоговые органы считают расходы обоснованными, только если они приносят положительный финансовый результат. Подобное понимание экономической обоснованности расходов вызывало ряд споров в правоприменительной практике по самым различным аспектам.

В связи с изложенным нельзя игнорировать правовую позицию Конституционного суда РФ, выраженную им в Определении от 04.06.2007 № 320-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса группы депутатов Государственной думы о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ» (далее — Определение).

Поводом для вынесения Определения явился запрос группы депутатов Государственной Думы о проверке конституционности абзацев 2 и 3 пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ: согласно данной норме расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных

1. Абзацы 2–3 пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ.

2. Пункт 5 Методических рекомендаций по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса РФ, утв. Приказом МНС РФ от 20.12.2002 № БГ-3-02/729.

3. Приказ ФНС РФ от 21.04.2005 № САЭ-3-02/173@ «О признании утратившими силу Методических рекомендаций по применению главы 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса РФ».

статьей 265 Налогового кодекса РФ, — убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком; при этом под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Заявители утверждали, что названные законоположения не соответствуют статьям 8, 34, 35 и 55 Конституции РФ, поскольку являются неопределенными, содержат оценочные, дублирующие друг друга понятия, что ведет к произвольному их применению на практике и, как следствие, к нарушению конституционных прав налогоплательщиков.

Правовая позиция Конституционного суда РФ сводилась к следующему. Оспариваемые положения Налогового кодекса РФ устанавливают общие характеристики определения в целях обложения налогом на прибыль организаций расходов налогоплательщика, которые, как уменьшающие полученные им доходы, учитываются при расчете налоговой базы данного налога.

Общие критерии отнесения тех или иных затрат к расходам, указанным в оспариваемых положениях статьи 252 и других статьях главы 25 Налогового кодекса РФ, должны применяться в системе действующего правового регулирования с учетом целей и общих принципов налогообложения, а также ранее выраженных позиций Конституционного Суда РФ.

Гражданское законодательство РФ рассматривает предпринимательскую деятельность как самостоятельную, осуществляемую на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли⁴, которая для коммерческих организаций является основной целью их деятельности, а для некоммерческих организаций служит достижению целей, ради которых они созданы⁵.

Глава 25 Налогового кодекса РФ регулирует налогообложение прибыли организаций и устанавливает в этих целях определенную соотносимость доходов и расходов и связь последних именно с деятельностью организации по извлечению прибыли. Так, перечень затрат, подлежащих включению в состав расходов, связанных с производством и реализацией, содержит материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы, включая расходы на ремонт основных средств, направленные на развитие производства и сохранение его прибыльности⁶. Этот же критерий прямо обозначен как основное условие признания затрат обоснованными или экономически оправданными: расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода⁷.

Из этого же исходит и Пленум ВАС РФ⁸, указавший, что обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате. Вместе с тем обоснованность получения налоговой выгоды, как отмечается в том же Постановлении, не может быть поставлена в зависимость от эффективности использования капитала⁹.

Налоговое законодательство не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообло-

4. Пункт 1 статьи 2 Гражданского кодекса РФ.

5. Статья 50 Гражданского кодекса РФ.

6. Статьи 253–255, 260–264 Налогового кодекса РФ.

7. Абзац 4 пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса РФ.

8. Абзац 1 пункта 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 “Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды”.

9. Абзац 3 пункта 9 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 “Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды”.

жения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. В силу принципа свободы экономической деятельности¹⁰ налогоплательщик осуществляет ее самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

По смыслу ранее выраженной правовой позиции Конституционного Суда РФ¹¹, судебный контроль не призван проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых субъектами предпринимательской деятельности, которые в сфере бизнеса обладают самостоятельностью и широкой дискрецией, поскольку в силу рискованного характера такой деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов.

Следовательно, нормы, содержащиеся в оспариваемых положениях Налогового кодекса РФ, не допускают их произвольного применения, поскольку требуют установления объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение прибыли, причем бремя доказывания необоснованности расходов налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

При этом положения налогового законодательства должны применяться с учетом толкования всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщиков¹², а также с учетом правовых позиций Конституционного Суда РФ о необходимости установления, исследования и оценки судами

всех имеющих значения для правильного разрешения дела обстоятельств¹³.

Формируемая ВАС РФ судебная практика также основывается на презумпции экономической оправданности совершенных налогоплательщиком операций и понесенных по этим операциям затрат. При этом действия налогоплательщиков, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, предполагаются экономически оправданными¹⁴.

Правовая позиция Конституционного суда РФ, выраженная в Определении, нашла свое отражение по ряду дел, рассматриваемых арбитражными судами.

Дело о получении налогоплательщиком убытка по прошлым налоговым периодам

Убыток, полученный налогоплательщиком от хозяйственной операции, давал основания налоговым органам квалифицировать затраты как необоснованные. Соответственно, подобные затраты исключались налоговыми органами при расчете базы по налогу на прибыль.

Фактически происходила подмена принципа экономической целесообразности расходов принципом получения дохода от хозяйственной операции, то есть определяющее значение приобретал принцип эффективного использования денежных средств. При этом игнорировалось, что предпринимательская деятельность по сути своей является рискованной¹⁵, а значит, может быть потенциально убыточной. При этом сам убыток рассматривался как результат неэффективных (экономически нецелесообразных) расходов налогопла-

10. Статья 8 Конституции РФ.

11. Постановление Конституционного суда РФ от 24.02.2004 № 3-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 74 и 77 Федерального закона «Об акционерных обществах», регулирующих порядок консолидации размещенных акций акционерного общества и выкупа дробных акций, в связи с жалобами граждан, компании «Кадет истеблишмент» и запросом Октябрьского районного суда города Пензы».

12. Пункт 7 статьи 3 Налогового кодекса РФ.

13. Определение Конституционного Суда РФ от 12.07.2006 № 267-О «По жалобе Открытого акционерного общества «Восток-сибэлектросетстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса РФ и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса РФ».

14. Пункт 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

15. Абзац 3 пункта 1 статьи 2 Гражданского кодекса РФ.

тельщика. Следуя логике налоговых органов, подобный, якобы необоснованный, убыток не может уменьшать налоговую базу налогоплательщика в данном или последующих налоговых периодах. Подобный подход означает дискредитацию права налогоплательщика учитывать убытки при налогообложении прибыли¹⁶.

Подобные аргументы налогового органа были рассмотрены Арбитражным судом города Москвы¹⁷. Суд посчитал обоснованными доводы налогоплательщика о том, что экономическая обоснованность понесенных расходов определяется не фактическим получением доходов в конкретном налоговом (отчетном) периоде, в котором понесен расход, а направленностью этих расходов на получение дохода, то есть обусловленностью экономической деятельности налогоплательщика. Из положений главы 25 Налогового кодекса РФ не следует, что возможность учета в качестве расходов затрат налогоплательщика ставится в зависимость от получения им в отчетном (налоговом) периоде дохода. Принятие расходов для целей налогообложения не исключается и в случае получения налогоплательщиком убытков как результата финансовой деятельности за отчетный (налоговый) период¹⁸. Более того, Налоговый кодекс РФ установил строго определенный момент признания как доходов, так и расходов налогоплательщиком, что исключает возможность их произвольного учета в зависимости от финансовых результатов периода¹⁹.

Налоговым законодательством РФ²⁰ предусмотрено, что налогоплательщики, понесшие убыток (убытки), исчисленные в соответствии с главой 25 Налогового Кодекса РФ, в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах вправе уменьшить налоговую базу текущего

налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Налогоплательщик вправе перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем налоговом периоде убытка. При этом в настоящее время исключены ограничения по сумме переносимого убытка²¹.

Кроме перечисленных аргументов суд сослался на правовую позицию Конституционного суда РФ, выраженную им в Определении. С учетом вышеизложенных положений законодательства РФ о налогах и сборах суд посчитал действия налогоплательщика по переносу суммы убытка на I квартал 2007 года обоснованными и соответствующими законодательству о налогах и сборах.

Практика применения Определения по другим налоговым спорам, связанным с обоснованностью информационных, консультационных и им подобных расходов.

Одними из наиболее уязвимых с точки зрения налогообложения являются расходы, связанные с оказанием налогоплательщику консультационных услуг. По одному из дел налоговый орган оспаривал правомерность отнесения на затраты подобных услуг, мотивируя это тем, что налогоплательщиком не доказана экономическая обоснованность расходов на оказание консультационных услуг, услуг по разработке проекта положения о структуре управления, затрат

16. Пункт 2 статьи 265 Налогового кодекса РФ.

17. Решение Арбитражного суда города Москвы от 26.11.2007 по делу № А40-46447/07-75-286.

18. Пункт 8 статьи 274 Налогового Кодекса РФ.

19. Статьи 271, 272, 273 Налогового кодекса РФ.

20. Пункт 1 статьи 283 Налогового кодекса РФ.

21. Подпункт 32 статьи 1 Федерального закона РФ от 06.06.2005 № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ и некоторые другие законодательные акты РФ о налогах и сборах».

по разработке плана модернизации производственного комплекса при наличии в штате организации соответствующих служб, выполняющих аналогичные функции. Налоговый орган считал, что действия Общества направлены на необоснованное получение налоговой выгоды.

ФАС Северо-Западного округа²² доводы налогового органа отклонил, ссылаясь на то, что к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся расходы на консультационные и иные услуги²³. Таким образом, при исчислении налога на прибыль налогоплательщик вправе уменьшить полученные в отчетном налоговом периоде доходы на сумму произведенных им расходов на консультационные услуги, непосредственно связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), при условии обоснованности таких расходов, то есть при экономической оправданности понесенных расходов, выраженных в денежной форме.

Судом установлено на основе исследования обстоятельств дела и оценки доказательств, что Общество представило в Инспекцию документы, подтверждающие факты оказания услуг, наличия затрат (договоры, акты выполненных работ, отчеты исполнителей, платежные поручения на оплату расходов).

Из анализа и оценки представленных заявителем документов, а также исходя из осуществляемого Обществом вида деятельности, суды сделали вывод, что расходы по оплате названных услуг направлены на получение доходов, связанных со спецификой его деятельности. Внедренная в Обществе схема, предложенная исполнителем в рамках оказания услуг, позволила ему занять оптимальное положение в организационной структуре холдинга; Общество оптимально стало вести хозяйственную деятельность по своему направлению. Суд

правомерно указал на то, что налоговое законодательство РФ не содержит понятия экономически оправданных затрат. Следовательно, экономическая обоснованность тех или иных расходов относится к оценочной категории и самостоятельно определяется налогоплательщиком в каждом конкретном случае исходя из фактических обстоятельств и особенностей его финансово-хозяйственной деятельности на основании норм главы 25 Налогового кодекса РФ.

Суд отклонил доводы налогового органа о наличии в штате Общества соответствующих управлений, в функции которых входит оказание названных услуг, как основание отказа в принятии расходов. По мнению суда, данное обстоятельство не препятствует в привлечении иных специалистов, оказывающих квалифицированную юридическую, бухгалтерскую, техническую помощь. Положения главы 25 Налогового кодекса РФ не ставят возможность отнесения затрат на эти услуги к расходам, уменьшающим налогооблагаемую прибыль, в зависимости от наличия или отсутствия в штате налогоплательщика соответствующих служб или работников.

Учитывая изложенные обстоятельства в совокупности с правовой позицией, изложенной в Определении, суд удовлетворил иски требования налогоплательщика. По другому делу ФАС Северо-Западного округа²⁴ рассматривал спор относительно расходов Общества на юридическое обслуживание, а также расходов на услуги по ведению кадрового делопроизводства, оказанию консультационной помощи в прогнозировании и планировании потребности в персонале, проверке сотрудников на профессиональное и психологическое соответствие и проведению психологических тренингов с сотрудниками общества. Оспаривались расходы налогопла-

22. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 07.12.2007 № А66-2645/2007.

23. Подпункт 15 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ.

24. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.11.2007 по делу № А56-29782/2006.

тельщика по обслуживанию аппаратных средств локальной сети офиса, по обслуживанию информационной сети офиса, на поддержку пользователей.

Решением суда первой инстанции расходы признаны обоснованными. Постановлением апелляционного суда расходы признаны, напротив, необоснованными, поскольку Общество не подтвердило позитивные последствия для своей финансово-экономической деятельности от оказанных услуг. Экономическая оправданность тех или иных расходов должна быть основана, по мнению суда, на их разумности. Оспариваемые расходы превышают прибыль общества, полученную за год, а соответственно нарушают критерий разумности. Кроме того, суд апелляционной инстанции указал, что в данной ситуации принципу экономической обоснованности затрат отвечало бы заключение договора на оказание услуг по управлению обществом.

Кассационная инстанция постановление апелляционной инстанции отменила, решение суда первой инстанции оставила в силе по следующим основаниям. Со ссылкой на Определение кассационная инстанция указала, что налоговое законодательство РФ не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата. Налогоплательщик осуществляет предпринимательскую деятельность самостоятельно на свой риск и вправе самостоятельно и единолично оценивать ее эффективность и целесообразность.

Опровергая довод суда апелляционной инстанции о том, в данной ситуации обычной практикой является заключение договора на оказание

услуг по управлению обществом и эти расходы отвечали бы принципу экономической обоснованности затрат, кассационный суд указал следующее. Признание обоснованности расходов в зависимости от вида гражданско-правового договора не основано на положениях статьи 252 Налогового кодекса РФ, а кроме того, нарушает установленный статьей 1 Гражданского кодекса РФ принцип независимости воли сторон при осуществлении гражданских прав. Кроме того, согласно данным бухгалтерской отчетности Общества финансовые показатели его деятельности по сравнению с прошлым периодом улучшились. При таких обстоятельствах постановление апелляционного суда было отменено, а решение суда первой инстанции оставлено в силе.

Как видно из данного дела суд не вправе предпринимать вопрос о виде гражданско-правового договора, который должен быть заключен сторонами.

По аналогичному делу, применяя Определение Конституционного суда РФ, суд²⁵ признал обоснованными и экономически подтвержденными расходы налогоплательщика на оказание ему информационных и маркетинговых услуг, поскольку налогоплательщик использует полученную информацию для формирования и корректировки своей снабженческой, сбытовой и ценовой политики. В частности, условиями договоров было предусмотрено, что полученная в результате выполнения задания информация предоставляется Обществу в форме отчета, переданного на бумажном носителе, носителе данных ЭВМ или в устной форме. Представленный отчет содержит информацию широкого спектра, а именно: фактические цены реализации на выпускаемую продукцию производителями, расшифровки сырья по видам, марки используемого оборудования при производстве товарного картона, их год выпуска, фактически данные показатели выпускаемой продукции.

25. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.11.2007 № А05-3298/2007.

В другом случае²⁶ налоговый орган оспаривал экономическую целесообразность расходов налогоплательщика по следующей ситуации. Налогоплательщик заключил ряд договоров на предоставление информационных услуг. Предметом данных договоров являлся анализ платежеспособности потенциальных партнеров, выявление некредитоспособных и ненадежных партнеров при кредитовании и страховании; сбор информации о деловых партнерах и для деловых переговоров, предоставление коммерческой информации.

Суд отклонил доводы Инспекции о том, что расходы на информационные услуги экономически неоправданы.

Налоговый орган обязан подтвердить правильность своих выводов в оспариваемом налогоплательщиком решении. В то же время и налогоплательщик обязан обосновать экономическую целесообразность своих расходов, произведенных в налоговом периоде.

Налогоплательщик должен доказать, что затраты на информационные услуги в конкретной ситуации необходимы, связаны с получением дохода (или возможностью его получения), обусловлены особенностями деятельности общества. При этом налогоплательщик вправе приводить любые доказательства обоснованности (разумности, целесообразности, необходимости) конкретных расходов.

Суды обоснованно установили, что целью заключения договоров на предоставление информационных услуг являлось снижение риска образования дебиторской задолженности, возникновения убытков в связи с неисполнением сделок, заключаемых Обществом в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности. Полученная информация использована Обществом для заключения гражданско-правовых договоров с контрагентами.

Как следует из материалов дела, согласно отчетам о прибылях и убыт-

ках за 2003–2004 годы хозяйственная деятельность Общества является прибыльной.

Также обоснованно отклонено судами и довод Инспекции о том, что сбор информации мог осуществляться непосредственно представительством Общества в Санкт-Петербурге. В данном случае оказание услуг связано с предпринимательской деятельностью Общества, так как результатом использования полученной информации является не только заключение и исполнение гражданско-правовой сделки, но и отказ от ее заключения. Таким образом, расходы на информационные услуги документально подтверждены, являются экономически обоснованными.

Как видно на примере данного дела, суд признал экономически обоснованными расходы по таким информационным услугам, результатом которых является отказ налогоплательщика от совершения сделки.

По другому делу ФАС Поволжского округа признал неправомерным отказ в вычете НДС сельскохозяйственному производителю. Одним из оснований отказа в вычете послужило получение налогоплательщиком убытка. Суд отклонил данный аргумент и сформулировал важный вывод: экономическая обоснованность расходов, понесенных налогоплательщиком, определяется не фактическим получением им прибыли в конкретном налоговом периоде, а направленностью произведенных расходов на получение прибыли²⁷.

Данный прецедент свидетельствует о том, что аргументация, основанная на Определении, уже выходит за рамки правового регулирования налога на прибыль и может применяться по другим налогам, в частности по НДС.

Принимая во внимание изложенное, можно констатировать следующие выводы в отношении правовой позиции Конституционного суда РФ:

- обоснованность расходов, учитываемых при расчете налого-

26. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.11.2007 по делу № А05-4024/2007.

27. Постановление ФАС Поволжского округа от 13.11.2007 № А72-4073/07.

вой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности. При этом речь идет именно о намерениях и целях (направленности) этой деятельности, а не о ее результате;

- требование об экономической обоснованности затрат не должно трактоваться налоговыми органами как признание необоснованным любого убытка. Соответственно, налогоплательщик имеет возможность уменьшать свою налогооблагаемую базу (в том числе в будущих периодах) на сумму понесенных им убытков;

- налоговое законодательство РФ не использует понятие экономической целесообразности и не регулирует порядок и условия ведения финансово-хозяйственной деятельности, а потому обоснованность расходов, уменьшающих в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, рациональности, эффективности или полученного результата;
- если результатом понесенных расходов является обоснованный отказ от совершения сделки или иной хозяйственной операции, то подобный исход сам по себе не влечет признания расхода необоснованным. 

ЦЕЛИ И ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ DUE DILIGENCE ПРИ СОПРОВОЖДЕНИИ СДЕЛОК С КАПИТАЛОМ (2008 ГОД)

РИСКИ

СЛИЯНИЕ

КРЕДИТОР

КАПИТАЛ

СДЕЛКИ

ЛИЦЕНЗИЯ

АКТИВЫ



Артем Палеев

*Управляющий партнер
Корпус Права*

Желая осуществить слияние или поглощение, выйти на новый рынок, расширить свои возможности, компании встают перед необходимостью приобретения новых активов, новых лицензий, нового персонала, или нового бизнеса целиком.

Приобретение активов, лицензий — процесс однозначный, не связанный с принятием на себя дополнительных рисков, и поэтому более выгодный для покупателя. Однако продавец, как правило, заинтересован продать бизнес целиком, не только со всеми активами, но и с пассивами. В этой ситуации покупатель попадает в ситуацию, когда он вынужден приобрести не только интересующие его активы, а также наработанные связи с поставщиками или клиентами, инфраструктуру или репутацию, но и риски, с которыми связан приобретаемый бизнес. Поскольку приобретаемые риски являются той частью сделки, за которую покупатель не готов платить, оценка всех выгод и потерь при совершении сделок с капиталом приобретает существенное значение.

Оценка приобретаемых вместе с бизнесом выгод и потерь осуществляется в рамках процедуры due diligence.

Проведение процедуры due diligence не регламентировано законодательством и осуществляется в соответствии с четкими договоренностями между покупателем, продавцом, обществом, капитал которого проверяется, и консультантом, осуществляющим проверку. Несмотря на это, можно выделить общие цели, задачи и правила проведения due diligence. О них и будет идти речь в настоящей статье.

Подготовка проведения due diligence

Цели проведения due diligence

При приобретении акций (долей) хозяйственного общества, покупатель приобретает все активы и обязательства, которые существуют у общества, а также все риски, связанные с хозяйственной деятельностью общества, в том числе:

- риски, связанные с добросовестностью владения продавцом отчуждаемыми акциями (долями);

- риски, связанные с созданием компании (допущенные нарушения при регистрации, при выпуске акций, при формировании органов управления и при принятии ими решений);
- риски, связанные с нарушением обществом своей правоспособности (осуществление деятельности без лицензии);
- риски, связанные с возможностью утраты активов общества (предъявлению на них требований третьих лиц в результате наличия обременений);
- риски, связанные с предъявлением требований кредиторов (взыскание просроченной задолженности, а также штрафов за нарушение сроков ее погашения, предъявление требований, не отраженных в отчетности, переуступка прав требования компаниям, специализирующимся на взыскании долгов);
- риски, связанные с досрочным расторжением договоров с контрагентами, и как следствие, нарушением системы закупок и системы сбыта;
- налоговые риски (взыскание налоговыми органами недоимки, пени, штрафа, привлечение к административной и уголовной ответственности за совершение налоговых правонарушений и преступлений);
- риски, вытекающие из трудовых отношений (задолженность по заработной плате, дополнительные гарантии работникам, компенсации при расторжении трудовых отношений с топ-менеджерами);
- природоохранные риски.

Процедура due diligence позволяет выявить указанные риски, оценить их, дать рекомендации покупателю по:

- согласованию с продавцом порядка снижения этих рисков;
- согласованию с продавцом гарантий, которые он готов предоставить, в случае наступления указанных рисков;
- уменьшению цены сделки.

В РЕЗУЛЬТАТЕ DUE DILIGENCE КОНСУЛЬТАНТ МОЖЕТ ВЫЯВИТЬ НЕ ТОЛЬКО ОТРИЦАТЕЛЬНЫЕ, НО И ПОЛОЖИТЕЛЬНЫЕ ФАКТОРЫ, НАПРИМЕР, ВОЗМОЖНУЮ К ВЗЫСКАНИЮ ДЕБИТОРСКУЮ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ, НЕУЧТЕННЫЕ НА БАЛАНСЕ АКТИВЫ, НЕИСПОЛЬЗУЕМЫЕ ПРАВА, ДОПУСКИ И ЛИЦЕНЗИИ

Кроме того, следует учитывать, что в результате due diligence консультант может выявить не только отрицательные, но и положительные факторы, например, возможную к взысканию дебиторскую задолженность, неучтенные на балансе активы, неиспользуемые права, допуски и лицензии. Указанные обстоятельства также могут повлиять на конечную цену сделки.

Объем проведения due diligence

Объем, в котором консультант осуществляет экспертизу, зависит от многих факторов, в том числе:

- от цены сделки, и также объеме гарантий, которые готов предоставить продавец (если цена соответствует уровню рыночной цены или завышена, в результате наличия спроса на акции компании, проверка будет более детальной, проверка будет более детальной, если цена занижена и продавец нацелен продать компанию как можно быстрее, переложив риски на покупателя за счет изначально-го занижения цены, то в проведении более глубокого due diligence нет необходимости);
- от сроков на подготовку к сделке, которые ставит перед покупателем продавец;

- от позиции покупателя на рынке (если покупатель уже работает в этом бизнесе, большинство производственных аспектов бизнеса знакомы ему и не требуют привлечения специалистов для их проверки);
- от позиции продавца на рынке, от его репутации, от того, насколько долго продавец работает в продаваемом бизнесе (если продавец длительное время работает в продаваемом бизнесе, у него другие предприятия в этой отрасли, его партнерам и конкурентам известны его методы инвестирования и развития бизнеса, то объем проверки может быть сокращен);
- от репутации проверяемого общества (на глубину проверку могут повлиять такие факторы, как срок существования общества, отзывы о нем как о благонадежном контрагенте, наличие у него долгосрочных контрактов, частота проведения аудита общества, известность его аудиторов и консультантов, а также топ-менеджеров, осуществляющих оперативное руководство обществом);
- непосредственно от разнообразия операций, осуществляемых обществом, оборотов по его счетам, состава его активов, численности персонала;
- от специальных пожеланий покупателя (желание покупателя проверить определенную сделку, участок или период деятельности общества);
- наконец, от денежных средств, которые покупатель готов израсходовать на проведение проверки.

С учетом изложенных выше факторов консультант организует ее проведение.

Организация due diligence

При организации due diligence и выборе момента проведения due diligence следует иметь в виду, что проверка может проводиться на любой стадии

сделки, в зависимости от договоренности между покупателем и продавцом. Она может быть проведена как до начала переговоров о продаже, так и во время их. Следует учитывать, что поскольку между началом переговоров и завершением сделки (или, как минимум, подписанием договора купли-продажи акций), как правило, проходит большой промежуток времени, за который состояние активов и обязательств общества может существенно измениться. Это требует возобновления проверки непосредственно перед оформлением продажи акций (долей). Кроме того, специалисты, осуществляющие due diligence, могут далее принимать участие в согласовании отдельных условий договора купли-продажи акций. Также следует учитывать, что уже после приобретения акций (долей), могут наступить неблагоприятные обстоятельства, по которым продавец предоставлял гарантии. Контроль за исполнением этих гарантий также может стать обязанностью консультанта, осуществляющего due diligence. Таким образом, порядок проведения и возобновления проверки должен быть специально оговорен консультантом с покупателем.

Также на основании переговоров с покупателем и первичного ознакомления с информацией об обществе акции (доли) которого покупаются, консультант:

- определяет участки, подлежащие проверке, выделяет участки, подлежащие сплошной проверке;
- определяет уровень существенности при проведении проверки (при этом определяется не только минимальный уровень сделки, подлежащей проверке, а также отдельные виды хозяйственных операций, которые подлежат проверке, независимо от их цены);
- составляет план проверки и определяет ее сроки;
- формирует группу консультантов (аудиторов, финансовых и налоговых консультантов, юристов:

специалистов по недвижимости, корпоративному праву), в зависимости от участков, которые планируется проверить;

- принимает решение о привлечении оценщика;
- принимает решение о привлечении независимых специалистов, если такого привлечения требует специфика деятельности проверяемого общества (например, технических специалистов, которые могут оценить производственные риски общества);
- определяет источники информации о проверяемом обществе.

Кроме того, при подготовке к due diligence необходимо четко определить порядок взаимодействия консультанта с представителями продавца и общества. Поскольку консультанта, осуществляющего проверку, в данном случае, наняло не само общество, а третье лицо, работники общества, обязанные предоставить документы и информацию, могут задерживать их предоставление и, как следствие, затруднять проведение проверки. Для наиболее эффективного проведения due diligence необходимо на стадии организации проверки получить от продавца гарантии доступа к документам и персоналу общества, четкую информацию о том, кто будет являться для консультанта контактным лицом в обществе, а также о том, в каком режиме будут предоставляться документы (по устному запросу, по письменному запросу, по распоряжению продавца), каким образом будет осуществляться получение копий документов и так далее.

Источники информации при проведении due diligence

Поскольку due diligence — процесс не регламентированный, определение источников получения информации об обществе имеет принципиальное значение. При проведении проверки консультант может получать информацию как внутри компании, так и вне ее. Для наиболее полного и до-

стоверного проведения due diligence необходимо получить информацию от всех окружающих общество на рынке субъектов: поставщиков общества, покупателей общества, работников общества, государственных органов.

ДЛЯ НАИБОЛЕЕ ПОЛНОГО И ДОСТОВЕРНОГО ПРОВЕДЕНИЯ DUE DILIGENCE НЕОБХОДИМО ПОЛУЧИТЬ ИНФОРМАЦИЮ ОТ ВСЕХ ОКРУЖАЮЩИХ ОБЩЕСТВО НА РЫНКЕ СУБЪЕКТОВ: ПОСТАВЩИКОВ ОБЩЕСТВА, ПОКУПАТЕЛЕЙ ОБЩЕСТВА, РАБОТНИКОВ ОБЩЕСТВА, ГОСУДАРСТВЕННЫХ ОРГАНОВ

Основные источники информации при проведении проверки можно разделить на три группы:

1. Внутренние источники:

- учредительные документы, разрешения, лицензии общества, документы, подтверждающие формирование органов управления;
- внутренние организационно-распорядительные (протоколы, приказы, распоряжения) и организационно-правовые документы общества;
- официальная финансовая отчетность общества, первичные документы, отражающие совершение хозяйственных операций, аудиторские заключения;

2. Официальные внешние источники:

- единый государственный реестр юридических лиц;
- единый реестр прав на недвижимое имущество и сделок с ним;

- лицензирующие органы, Роспатент;
- судебные органы;
- специализированные регистраторы, осуществляющие ведение реестра акционеров;
- официальные печатные издания, где публикуется информация о реорганизации и ликвидации общества (Вестник государственной регистрации);
- официальные сайты раскрытия информации об акционерных обществах (источники информации о ежеквартальных отчетах эмитента, о существенных фактах);
- контролирующие и проверяющие органы;
- саморегулируемые организации;
- переговоры и интервью с сотрудниками общества, уполномоченными предоставлять информацию об обществе;
- документы общества, сведения в которых подтверждены третьей стороной:
- акты сверки с налоговыми органами;
- акты сверки с контрагентами общества.

При проведении проверки особенно важно определить как можно больше источников информации. При этом следует учитывать, что наибольший объем информации консультант может получить от проверяемого общества и покупателя, однако именно эту информацию в первую очередь должен ставить под сомнение консультант. Во-первых, информация может быть заранее искажена сотрудниками общества, которые боятся потерять рабочие места в результате смены собственника общества. Во-вторых, информация, отраженная в официальной отчетности общества, может не отражать его реальное финансовое состояние, так как показатели, отраженные в бухгал-

терской отчетности зависят от выбора способов учета активов и обязательств. В-третьих, продавец заинтересован продать акции (доли) как можно быстрее и дороже, что может подтолкнуть его предоставить недостоверную или неполную информацию об обществе. Соответственно, при проведении проверки консультант должен не только определить источники информации об обществе, но и определить степень доверия информации, которую консультант получит из этих источников. Наибольшее внимание следует уделять информации, полученной из внешних источников. Однако исключать значимость внутренней информации нельзя. Для правильной ее оценки необходимо при подготовке к проведению проверки получить от покупателя четкие указания о лицах, уполномоченных давать информацию об обществе, и при проведении проверки, искать документальное подтверждение полученной устной информации.

**НАИБОЛЬШИЙ ОБЪЕМ
ИНФОРМАЦИИ КОНСУЛЬ-
ТАНТ МОЖЕТ ПОЛУЧИТЬ
ОТ ПРОВЕРЯЕМОГО ОБ-
ЩЕСТВА И ПОКУПАТЕЛЯ,
ОДНАКО ИМЕННО ЭТУ
ИНФОРМАЦИЮ В ПЕР-
ВУЮ ОЧЕРЕДЬ ДОЛЖЕН
СТАВИТЬ ПОД СОМНЕНИЕ
КОНСУЛЬТАНТ**

Порядок проведения due diligence

Документы, подлежащие изучению при проведении due diligence

В ходе проведения due diligence консультантом должны быть проверены следующие документы:

- учредительные документы, лицензии и товарные знаки, разрешения, положения об органах управления, протоколы советов директоров и собраний акционеров, выписка из ЕГРЮЛ;
- документы, подтверждающие выпуск акций, сведения о ведении реестра акционеров, список акционеров на текущую дату;
- документы, подтверждающие выполнение требований о раскрытии информации;
- документы, отражающие историю движения акций (долей);
- документы, подтверждающие права на земельные участки;
- документы, подтверждающие права на недвижимость, в том числе выписка из ЕГРП, подтверждающая права на недвижимость и отсутствие (наличие) обременений;
- документы по финансовым вложениям (вложения в уставные капиталы юридических лиц, выданные займы);
- документы по привлеченным займам;
- документы по арендованному имуществу и имуществу, переданному в аренду;
- официальная отчетность общества;
- документы по основным хозяйственным операциям;
- документы по товарным запасам;
- документы по ситуациям, привлечшим внимание клиента;
- кадровые документы;
- документы, отражающие состояние судебных споров;
- документы, отражающие отношения с налоговыми органами.

Вопросы, подлежащие изучению при проведении due diligence

На каждом из проверяемых участков консультант должен ответить на ряд вопросов, которые позволят в дальнейшем дать покупателю рекомендации по изменению структуры сделки с продавцом.

Так, например, при проверке учредительных документов, консультант должен дать ответы на следующие вопросы:

- о соблюдении требований действующего законодательства при создании общества;
- о полномочиях органов управления общества (в случае наличия особых ограничений полномочий органов управления, отразить это в отчете);
- о действующем исполнительном органе общества;
- о действующих филиалах, представительствах, дочерних и зависимых обществах.

При исследовании порядка выпуска акций необходимо получить следующую информацию:

- об эмиссии акций и соблюдении требований действующего законодательства при эмиссии акций;
- о текущем составе акционеров общества;
- о соблюдении требований по ведению реестра;
- о регистраторе общества;
- о выполнении требований о раскрытии информации.

При исследовании документов, подтверждающих права общества на недвижимое имущество, консультант должен оценить информацию:

- об объектах недвижимости, принадлежащих обществу на праве собственности;
- о способах поступления недвижимости в собственность общества (купля-продажа, приватизация,

строительство, вклад в уставный капитал и так далее);

- о том, зарегистрированы ли права на недвижимое имущество и какой стадии находится оформление;
- о характере обременений недвижимого имущества, обязательствах которые они обеспечивают, сроках действия обременений.

На основании документов, подтверждающих совершение основных хозяйственных операций, в том числе превышающих уровень существенности, консультант может ответить на вопросы об:

- условиях, на которых заключена сделка: предмет, срок, особые условия, условия пролонгации и досрочного расторжения, ответственность сторон;
- об имущественных рисках, связанных с исполнением или досрочным расторжением договора.

При исследовании состояния судебных споров необходимо получить следующую информацию:

- обо всех судебных спорах, в которых участвует общество;
- о стадии, на которой находится спор;
- о перспективах его разрешения о пользу общества;
- о налоговых и имущественных рисках и выгодах, связанных с вступлением в законную силу решения суда.

При проверке расчетов общества с бюджетом консультант может получить информацию:

- о периодах, закрытых налоговыми проверками, и не представляющих риска для покупателя;
- о решениях налоговых органов, оспариваемых обществом;
- о реальном налоговом риске общества: сумме начисленной недоимки, пени и штрафа.

Аналогичным образом даются ответы на вопросы и на других участках, изучаемых в ходе проверки.

Содержание отчета по результатам due diligence

По результатам исследования и анализа документов консультант формирует отчет.

Отчет консультанта о проведенной проверке должен содержать:

- описание общей информации об обществе и его финансовых показателей;
- описание ситуаций, привлекающих внимание консультанта. В этой части отчета консультант описываются хозяйственные операции, которые не могут повлиять на цену сделки, так как являются незначительными, не превышают уровень существенности или не могут быть оценены, однако привлекли внимание консультанта по причине их ненадлежащего оформления;
- подробную информацию о налоговых и имущественных рисках. В этой части отчета консультант указывает наиболее существенные риски, которые могут повлиять на цену сделки. Указывается подробное описание риска, ссылка на документы общества, нормативное обоснование риска, расчета цены риска, оценка вероятности его наступления.

Заключительную часть отчета составляют выводы консультанта, которые он должен отразить в резюме отчета. В частности, в резюме отчета консультант отражает:

- краткую информацию о наиболее существенных налоговых рисках, которые могут повлиять на цену сделки;
- краткую информацию о наиболее существенных имущественных рисках, которые могут повлиять на цену сделки;

- факторы, не влияющие на цену сделки, но имеющие существенное значение при заключении сделки.

ТОЛЬКО КОМПЛЕКСНАЯ ФИНАНСОВАЯ И ЮРИДИЧЕСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА КОМПАНИИ (FINANCIAL AND LEGAL DUE DILIGENCE) ПОЗВОЛИТ ЗНАЧИТЕЛЬНО СНИЗИТЬ РИСКИ КАК ПРОДАВЦА, ТАК И ПОКУПАТЕЛЯ

Завершение due diligence

По результатам проверки консультант выявляет риски, указанные выше при описании целей due diligence. Консультант описывает указанные риски, дает их стоимостную оценку, а также определяет вероятность их наступления.

После оценки рисков и завершения процедуры due diligence консультант должен предоставить покупателю рекомендации по завершению переговоров с продавцом. Указанные рекомендации можно разделить на четыре группы:

1. Выяснение возможности продавца надлежащим образом оформить недостающие документы, чтобы избежать возникновения выявленных консультантом рисков или минимизировать их последствия (например, провести налоговую проверку, осуществить расчеты с контрагентами, оформить уступку права требования на покупателя, осуществить смену исполнительного органа по указанию покупателя). В данном случае продавец должен принять на себя обязательство оформить необходимые документы до совершения сделки, и именно их оформление будет условием приобретения покупателем акций (долей).

2. Предложение продавцу принять выявленные риски на себя, предоставив покупателю гарантии компенсировать потери покупателя в случае наступления указанных рисков. В данном случае сделка совершается при согласии наличия всех выявленных рисков. Однако продавец принимает на себя обязательства в течение определенного сторонами срока после совершения сделки возместить покупателю расходы, которые покупатель вынужден был понести для покрытия рисков. Кроме того, поскольку продавец предоставляет обязательства на несколько лет вперед, покупатель должен предоставить в качестве обеспечения своего обязательства ликвидного поручителя или передать покупателю в залог вексель третьей ликвидной организации.
3. Предложение покупателю принять риски на себя, при условии снижения цены сделки на сумму, в которую консультантом был оценен риск.
4. Предложение осуществлять приобретение акций (долей) общества поэтапно. При этом стороны приходят к соглашению о том, что акции приобретаются на условиях, указанных в договоре в течение периода, определенного сторонами, как возможный период возникновения рисков, а в договор включают особые условия об уменьшении цены сделки или других последствиях, которые вступают в силу при наступлении рисков.

Конкретные рекомендации, которые консультант может предоставить по результатам проверки, зависят от результатов проверки, и могут также отличаться от предложенных выше.

Рекомендации, которые предоставляет консультант по результатам проверки, могут существенным образом повлиять на ход переговоров с продавцом и оградить покупателя от проблем, с которыми он может столкнуться после совершения сделки, поэтому

проведение due diligence имеет большое значение при совершении сделок с капиталом: приобретении акций (долей), осуществлении слияний и поглощений. Потенциальные покупатели акций (долей) не должны отказываться от проведения проверки или осуществлять ее собственными силами. Как и продавцы, желающие выявить перед продажей имущественные и налоговые риски продаваемой компании с целью увеличить продажную цену бизнеса.

Исходя из нашего опыта, российский бизнес редко заботится о юридической чистоте объекта сделки. Это влечет дополнительные риски для покупателя, а также возможность снижения цены сделки для продавца. Мы уверены, что только комплексная финансовая и юридическая экспертиза компании (financial and legal due diligence) позволит значительно снизить риски как продавца, так и покупателя.

Значение процедуры due diligence после завершения сделки

Значение процедуры due diligence после завершения сделки имеет двоякий характер.

Во-первых, лица, которые принимали участие в экспертизе, будут понимать перечень «незавершенных» дел. Как правило, по результатам процедуры определяются задачи, которые необходимо решить новому собственнику и его команде, сроки, ответственные лица. Таким образом, отчет по результатам проверки становится базой для формирования календарного плана решения выявленных проблем.

Во-вторых, в случае возникновения спора между покупателем и продавцом, переданным на рассмотрение в суд, отчет становится важным доказательством наличия либо отсутствия вины в действиях сторон сделки: именно отчет будет подтверждать, кто из сторон сделки не предоставил необходимую информацию или не принял во внимание сообщенные сведения, достоверность и/или документальную подтвержденность информации и прочее.

В-третьих, положения отчета, согласованные сторонами сделки, могут быть положены в основу акционерного соглашения и в случае выявления недостоверности сведений, содержащихся в отчете, — причиной пересмотра уже заключенного акционерного соглашения. 

КАК НЕ УПУСТИТЬ
РЫНОЧНУЮ
СТОИМОСТЬ
(2009 ГОД)

ВЫГОДА

АКЦИОНЕР

РЫНОК

СТОИМОСТЬ

ДОХОДЫ

УБЫТКИ

ИСТЕЦ

**Леонид Кунин***Ех-Старший юрист**Налоговая и юридическая практика**Корпус Права (Россия)*

Как известно, упустить выгоду или то, что тебе представляет-ся выгодой, достаточно легко. Не упустить свою выгоду гораздо сложнее. А уж возратить уже упущенную выгоду и вовсе сложное дело. Однако одно недавнее арбитражное дело об упущенной выгоде оказалось не таким сложным. Причем размер присужденной к взысканию упущенной выгоды поразил даже выдавших виды юристов.

Суть дела состояла в следующем: компания Фэримекс, являющаяся миноритарным акционером (0,002% акций) ОАО «ВымпелКом» обратилась в арбитражный суд иском к норвежской компании — Теленор, которая является мажоритарным акционером (29,9% акций) все той же компании ОАО «ВымпелКом». По мнению Фэримекс, компания Теленор своими действиями в течение года блокировала принятие решения о выходе ОАО «ВымпелКом» на украинский рынок сотовой связи, чем причинило ОАО «ВымпелКом» крупный убыток в размере 3 797 818 500 долларов США. Данную сумму Фэримекс решило взыскать с компании Теленор в качестве упущенной выгоды.

Здесь следует немного рассказать о личностях фигурантов.

ОАО «ВымпелКом» — оператор мобильной и фиксированной связи. Обслуживает 61,75 млн сотовых абонентов в России и странах СНГ. Акционеры — Altimo (44% голосующих акций), Telenor (29,9%), 24,3% торгуется на Нью-Йоркской фондовой бирже. Капитализация — \$5,13 млрд. Финансовые показатели (9 месяцев 2008 г., US GAAP): выручка — \$7,51 млрд, чистая прибыль — \$1,34 млрд.

Telenor East Invest AS — норвежский телекоммуникационный холдинг. Обслуживает более 150 млн. абонентов мобильной связи в 12 странах. В частности, владеет 29,9% голосующих акций «ВымпелКома» и 56,5% крупнейшего в Украине сотового оператора «Киевстар». Крупнейший акционер — правительство Норвегии (53,97%). Капитализация (Фондовая биржа Осло) — \$7,9 млрд. Финансовые показатели (2008 г., рассчитаны исходя из курса на 1 января 2009 г.): выручка — \$15,8 млрд., чистая прибыль — \$1,9 млрд. (далее по тексту — Теленор).

Farimex Produkts, Ink — зарегистрирована на Британских Виргинских островах, владеет 25000 американских депозитарных расписок, удостоверяющих права на 0,002% акций ОАО «ВымпелКом» (далее по тексту — Фэримекс).

ОАО «ВымпелКом», крупный игрок на рынке мобильной связи, решило выйти на новый рынок, а именно рынок мобильной связи Украины. Для этого были произведены соответствующие маркетинговые, финансовые и оперативные исследования, которые показали, что в целях продвижения своих услуг на рынок мобильной связи Украины весьма полезно приобрести 100% пакет акций украинской компании ЗАО «УРС» (12% рынка сотовой связи Украины). Сделка по покупке акций ЗАО «УРС» относилась к категории сделок, которые согласно уставу ОАО «ВымпелКом», требовали одобрения 80% голосов Совета директоров. Совет директоров ОАО «ВымпелКом» состоял из девяти человек, причем трое из них — представители компании Теленор. Вопрос об одобрении сделки по приобретению акций ЗАО «УРС» был вынесен на повестку дня, но при, казалось бы, его очевидной выгоде, обоснованности бизнес-расчетами и наличии финансовых мощностей, сделка не была одобрена. Одобрение сделки было заблокировано членами Совета директоров, номинированными компанией Теленор.

В результате сделка по приобретению акций ЗАО «УРС» не была осуществлена, прорыв ОАО «ВымпелКом» на украинский рынок состоялся с годичным опозданием. Однако какого-либо реального ущерба от провала грандиозных намерений ОАО «ВымпелКом» не последовало, не считая расходов на подготовку сделки, исследования, переговоры, бизнес-планирование и т. п. А вот выгода от выхода на украинский рынок через компанию ЗАО «УРС», то есть если бы планируемая сделка состоялась, — могла бы быть огромной. После описанных

вкратце событий ситуация начала развиваться несколько нетрадиционным образом.

Компания Фэримекс считала, что блокировка отдельными акционерами одобрения сделки привела к тому, что компания упустила возможность выйти на новый рынок, привлечь новых абонентов и, в конечном итоге, лишилась выгоды в крупном размере. Эту упущенную выгоду компания Фэримекс решила взыскать в судебном порядке, предъявив соответствующий иск к компании Теленор, представители которой в Совете директоров голосовали против одобрения сделки, сулившей новые горизонты. В ходе разбирательства суд первой инстанции признал, что ущерб причинен лишь одним из акционеров (Теленор), и решением от 16.08.2008¹ иск компании Farimex удовлетворил частично. С компании Теленор в пользу ОАО «ВымпелКом» взысканы убытки в сумме \$2 824 125 677. В удовлетворении требований к остальным акционерам отказано. Далее, по формальным основаниям (ненадлежащее извещение лиц, участвующих в деле) решение суда первой инстанции было отменено, и 19–20 февраля 2009 года, рассмотрев дело повторно, Восьмой арбитражный апелляционный суд принял новое постановление². Примечательным здесь является не сам по себе факт взыскания с норвежского акционера столь огромной суммы, сопоставимой со стоимостью всех его акций ОАО «ВымпелКом». Внимание привлекают основания, по которым суд удовлетворил заявленные требования.

Надо сказать, что судебная статистика говорит о том, что процент исков о взыскании убытков вообще невелик, а исков о взыскании такой разновидности убытков как упущенная выгода откровенно мал. Процент же удовлетворенных исков о взыскании упущенной выгоды просто смехотворен. Большинство упустивших свою выгоду стараются об этом побыстрее забыть и не связываться

1. Решение Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа — Югры от 16.08.2008 № А75-2374/2008.

2. Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 02.03.2009 по делу № А75-2374/2008.

с крайне сложной (и до конца не ясной даже самим судьям) процедурой доказывания факта существования этой самой «эфемерной» выгоды.

Эфемерной — потому что этой выгоды в реальности не было и доподлинно не известно могла ли она вообще иметь место, даже при отсутствии нарушений прав потерпевшего. В «Экклизиасте» сказано: «...то чего нет — считать нельзя...». Через три тысячи лет юристы решили, что «то чего нет» считать можно, но при условии, что «то чего нет» могло бы быть, если бы противоправное поведение потенциального ответчика не помешало осуществлению того, чего не было. В Гражданском кодексе РФ данная сентенция сформулирована следующим образом: «под убытками понимаются не полученные доходы, которые лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода)³». Сама по себе формулировка не слишком удачная. Но мы сойдем с давно исхоженной дороги критики законодателя, а будем держаться, как говорят судьи, «ближе к существу дела».

А существо любого судебного дела состоит, прежде всего, в определении круга доказательств и предмета доказывания. Итак, в первую очередь истец должен доказать наличие совокупности трех элементов:

- факта нарушения права (нормы закона либо условий договора);
- факта причинения убытков и их размер;
- причинно-следственной связи между фактом нарушения права и причиненными убытками.

Специфика такого вида убытков, как упущенная выгода, определяет и особенности подобного доказывания: поскольку получение доходов носит вероятностный характер, истец должен доказать наличие реальной возможности их получения в будущем.

Специфика такого вида убытков, как упущенная выгода, определяет и особенности подобного доказывания: поскольку получение доходов носит вероятностный характер, истец должен доказать наличие реальной возможности их получения в будущем.

В нашем деле обращает на себя внимание его нетипичность. Лица, ответственные за возникновение убытков, — не контрагент по договору и не причинитель вреда по деликту, а собственный акционер. Предполагаемые убытки понесло само ОАО «Вымпелком», а их возмещения требует не само общество, а его миноритарные акционеры. И самое главное — поведение ответчика (компания Теленор), то есть его голосование против одобрения сделки, что само по себе не является противоправным действием. А противоправность поведения, которое, в свою очередь, находится в причинной связи с недополучением доходов, является основным и обязательным основанием признания упущенной выгоды убытками, подлежащими возмещению.

Кроме того, нетипичной была и сама формулировка резолютивной части судебного решения. С компании Теленор была взыскана не упущенная выгода, как того требовал истец, а две суммы — первая (в десять раз большая) именовалась «недополученной рыночной стоимостью ОАО «ВымпелКом», а вторая именовалась упущенный чистый доход. Такая разновидность убытков как «недополученная рыночная стоимость» российскому законодательству неизвестна. Можно было бы вести речь о том, что приобретение ОАО «ВымпелКом» акций ЗАО «УРС» открыло бы ему путь на украинский рынок сотовой связи, что привело бы к росту рыночных цен на акции самого ОАО «ВымпелКом». Но рассматривать несостоявшийся рост рыночной цены акций как упущенную выгоду можно лишь в том случае, если истец намеревался реализовать акции, рассчи-

3. Пункт 2 статьи 15 Гражданского кодекса РФ.

тывая продать их по выросшей цене и получить на этом, соответствующую размеру роста стоимости акций, выгоду. При этом истец должен был бы доказать что он предпринимал реальные меры по заключению договоров продажи акций, исходя именно из возросшей цены, но в результате того, что выход на украинский рынок не состоялся и рыночная стоимость акций не возросла, он недополучил доходы, на которые рассчитывал.

Ничего подобного в судебном заседании не прозвучало и судом данные обстоятельства не исследовались. Суд даже не потрудился квалифицировать «упущенную рыночную стоимость» как разновидность упущенной выгоды, а принял это как само собой разумеющееся, чем создал, по нашему мнению, весьма опасный прецедент.

Суд посчитал упущенную рыночную стоимость разновидностью убытков, однако объяснить, в чем состоит суть таких убытков не удалось, оставив ответчиков и третьих лиц в недоумении

Истец основывал свое право на обращение в суд на статье 6 Закона «Об акционерных обществах», согласно которой акционеры дочернего общества (в данном случае акционеры ОАО «ВымпелКом», которое является дочерним по отношению к компании Теленор), вправе требовать возмещения основным обществом убытков, причиненных по его вине дочернему обществу. Однако уменьшение рыночной стоимости ОАО «ВымпелКом» (то есть в большей степени рыночной стоимости акций ОАО «ВымпелКом») является убытком акционеров ОАО «ВымпелКом», а не самого общества. На возражения ответчиков о том, что невыросшая рыночная стоимость акций ОАО «ВымпелКом» не может быть его убытками, поскольку собственниками акций являются акционеры, суд пояснил: «истец не заявлял о взыскании такого вида убытков как «невыросшая рыночная стоимость акций ОАО «ВымпелКом». Истец просит взыскать сумму упущенной величины рыночной стоимости ОАО «Вымпелком». По видимому,

суд посчитал упущенную рыночную стоимость разновидностью убытков, однако объяснить, в чем состоит суть таких убытков не удалось, оставив ответчиков и третьих лиц в недоумении.

В отношении «упущенной рыночной стоимости» следует сказать, что такой термин возник в ходе рассмотрения дела в первой инстанции и, по нашему мнению, с подачи оценщиков, а не самого истца. Дело в том, что тексте искового заявления содержалось требование взыскания «убытков в виде упущенной выгоды в связи с просрочкой выхода ОАО «ВымпелКом» на рынок сотовой связи Украины через ЗАО «УРС». В качестве доказательства размера истребуемых убытков суду было представлено заключение судебно-экономической экспертизы, согласно которому общая сумма убытков составляет 2 830 881 959 долларов США. В том числе величина упущенной (дополнительной) стоимости ОАО «ВымпелКом» 2 569 088 432 долларов США и недополученные доходы от упущенных абонентов в результате годовой просрочки выхода на рынок в размере 261 793 527 долларов США. Именно здесь и прозвучала пресловутая упущенная рыночная стоимость ОАО «ВымпелКом». Нам неизвестно, какие вопросы ставились перед экспертизой. Понятно одно — оценивать упущенную рыночную стоимость компании имеет смысл только в том случае, если компания предназначалась к продаже, но из-за неких действий ответчика ее рыночная цена не достигла того значения, на которое рассчитывал продавец компании, предполагая, что никаких негативных воздействий со стороны ответчика не будет.

По нашему мнению, упущенная рыночная цена ОАО «ВымпелКом» была ошибочно квалифицирована судом как упущенная выгода ОАО «Вымпелком» и взыскана с ответчика неправомерно. В данном деле рыночная стоимость ОАО «ВымпелКом» не может быть, во-первых, упущенной, поскольку никто не со-

брался ОАО «ВымпелКом» продавать, а во-вторых, не может являться убытками ОАО «ВымпелКом», а является убытками его акционеров, в том числе самого ответчика. Такой подход очевиден для юриста, а вот для оценщика ситуация выглядит абсолютно нормально, поскольку он оценивает рыночную стоимость объекта без учета того, чью экономическую сферу эта стоимость затрагивает.

Ко второй сумме убытков, определенной в экспертном заключении, тоже есть претензии. Недополученные доходы эксперты ЦНЭС рассчитывали как произведение числа упущенных клиентов на годовой чистый доход на одного абонента. Они разделили чистую прибыль ЗАО «УРС» и ОАО «ВымпелКом» на число их абонентов и получили схожие цифры (\$22,53 и \$23,09), которые использовали в дальнейшем. Но ЗАО «УРС» была на тот момент убыточной компанией, и эксперты приняли чистый убыток за чистый доход. Суд это отнюдь не смутило, поскольку, по мнению суда, «из экспертного заключения <...> не следует, что указанные сведения <...> повлияли на конечный вывод экспертов».

Рассчитывать недополученную прибыль исходя из того, сколько чистой прибыли приносит в среднем каждый абонент «ВымпелКома», основные операции которого приходятся на Россию, также некорректно, поскольку у украинского рынка своя специфика. Так, согласно данным МТС за 2007 г., среднемесячный счет абонента (ARPU) компании в России составлял \$9,2, а в Украине — \$6,6.

А самое главное — доход, т. е. выручка от продажи услуг сотовой связи ЗАО «УРС» за интересующий нас период, никак не может отождествляться с доходом ОАО «ВымпелКом», даже в том случае, если бы ОАО «ВымпелКом» без всяких проволочек приобрело бы акции ЗАО «УРС». Как акционер (пусть даже единственный) ООО «ВымпелКом» имело бы право лишь на получение дивидендов и только в том случае, если бы ЗАО «УРС» имело бы прибыль (а как

говорилось раньше, ЗАО «УРС» в тот период было убыточным). Говорить о том, что доход ЗАО «УРС» есть доход «ОАО «ВымпелКом» на том основании, что последнее является 100% акционером первого, в гражданско-правовом споре просто нелепо. Вот в налоговых спорах такое бывает достаточно часто, когда выручка дочерней компании признается доходом материнской, но даже тут необходимо доказать недобросовестность, то есть то, что никакой надобности в дочерней компании, кроме минимизации с ее помощью налогов, нет.

Эту ошибку суд также проигнорировал. Однако следует учитывать, что по действующему законодательству предполагается, что суд не обладает специальными знаниями, в том числе и знаниями в сфере экономики. В связи с этим в большинстве случаев, при наличии в деле заключения эксперта, бессмысленно доказывать суду, что вывод эксперта неверен. Для этого законом предусмотрена возможность назначения повторной экспертизы, проводимой другим экспертом. Вместо этого в опровержение имеющейся в материалах дела экспертизы адвокатами Теленор были представлены несколько заключений других специалистов, полученных вне рамок арбитражного процесса. Данные документы совершенно обоснованно признаны судом недопустимыми доказательствами. При этом суд предусмотрительно оговорился, что ходатайств о назначении повторной экспертизы ответчиками и третьими лицами не заявлялось.

До настоящего времени в судебной практике не встречалось ситуации, чтобы общество было признано дочерним на том лишь основании, что оно имеет возможность оказывать влияние на другое общество через своих лиц в составе совета директоров.

Значительные сомнения вызывает также наличие ответственности компании Теленор за действия номинированных ею представителей в Совете Директоров ОАО «ВымпелКом». Компании Теленор принадлежит лишь 29,9 % голосующих акций ОАО «Вым-

пелКом». Однако, несмотря на это, суд признал сотового оператора дочерним обществом по отношению к Теленор, посчитав, что последнее «иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом». Законом «Об акционерных обществах» предусмотрено специальное правило⁴, согласно которому каждый член совета директоров несет персональную ответственность за действие (бездействие), причинившее убытки обществу или его акционеру. В связи с этим до настоящего времени в судебной практике не встречалось ситуации, чтобы общество было признано дочерним на том лишь основании, что оно имеет возможность оказывать влияние на другое общество через своих лиц в составе совета директоров.

Конечно, очевидно, что у компании Теленор имелся конфликт интересов. Одобрив сделку по приобретению акций ЗАО «УРС», она создала бы своими руками конкурента на украинском рынке для другой своей дочерней компании — Киевстар, в которой Теленор владеет 56,5% акций. Именно из таких соображений исходил суд, признавая, что представители компании Теленор в Совете Директоров действовали не в интересах ОАО «ВымпелКом», а в интересах Теленор. Хотя неясно, почему две подконтрольные компании на одном рынке хуже, чем одна.

В настоящее время компания Теленор подала на указанный судебный акт кассационную жалобу в Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа (г. Тюмень). По имеющимся сведениям, основных аргументов три. Первый — Фэримекс не имеет права подавать иск, поскольку не является акционером, а владеет

лишь американскими депозитарными расписками. Формальным владельцем акций является Bank of New York. Второй довод — ОАО «ВымпелКом» не является дочерним обществом Теленор, а, значит, с него нельзя требовать возмещения понесенных оператором убытков. Третий аргумент — по действующему законодательству акционер не несет ответственности за действия директоров, номинированных им в совет директоров компании. Также Теленор ссылается на то, что ОАО «ВымпелКом» не несет убытков из-за снижения своей рыночной стоимости (капитализации). Представляется, что последний аргумент для суда кассационной инстанции не совсем уместен. Кассация проверяет лишь правильность применения судами закона и не проверяет судебный акт на обоснованность. Если в деле есть ничем не опровергнутое заключение эксперта, согласно которому у «ВымпелКома» возникли убытки, третья инстанция проводить переоценку этого доказательства не должна.

Можно было бы рассматривать данный судебный прецедент как курьезный, если бы не создание судами правовой позиции, согласно которой, в определенных условиях на решение акционеров, не понравившееся другим акционерам, можно воздействовать путем взыскания упущенной выгоды. Такой инструмент в руках миноритарных акционеров только пополняет и без того не маленький арсенал «корпоративного воина». Остается надеяться, что кассационная инстанция решение все же отменит, а если не отменит, утешаться тем, что квазипрецедентное право в РФ существует только в области налоговых споров. 

4. Статья 71 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».

КАК ИСПРАВЛЯТЬ ОШИБКИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ (2010 ГОД)

ОТЧЕТНОСТЬ

ПРИБЫЛЬ

УЧЕТ

КОРРЕКТИРОВКА

ПОКАЗАТЕЛИ

ПЕРЕСЧЕТ

ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО



Игорь Чайка

*Ех-Управляющий директор
Аудиторская практика
Корпус Права (Россия)*

Недавно Минфин РФ Приказом № 63н от 28.06.2010 утвердил ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (зарегистрировано в Минюсте РФ 30.07.2010, № 18008). Мы решили проанализировать, что меняется в связи с принятием нового ПБУ. Сразу скажем, что применять его нужно будет уже начиная с годовой бухгалтерской отчетности за 2010 год.

Для начала вспомним, а чем регламентировался порядок внесения исправлений в данные бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность до ПБУ 22/2010. Это пункты 39 и 80 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденного Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н и пункт 11 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Внесение исправлений в бухгалтерскую отчетность до ПБУ 22/2010

Норм, содержащихся в указанных документах, было явно недостаточ-

но, в связи с чем в бухгалтерской практике вопрос о том, можно ли и нужно предоставлять уточненную бухгалтерскую отчетность, всегда был дискуссионным. На наш взгляд, ответ на этот вопрос был и ранее четко сформулирован: при выявлении неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями декабря года, за который подготавливается к утверждению и представлению в соответствующие адреса годовая бухгалтерская отчетность.

Ввиду того, что процедура утверждения отчетности на большинстве организаций не проводится в силу различных причин, то и собственно процесс утверждения отчетности ассоциировался с ее подписанием, что неверно.

При этом ввиду того, что процедура утверждения отчетности на большинстве организаций не проводится в силу различных причин, то и собственно процесс утверждения отчетности ассоциировался с ее подписанием, что неверно. Согласно пункту 2 статьи 33 Федерально-

го закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» утверждение годовых отчетов и годовых бухгалтерских балансов относится к компетенции общего собрания участников общества. Аналогично согласно подпункту 11 пункта 1 статьи 48 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» утверждение годовых отчетов, годовой бухгалтерской отчетности, в том числе отчетов о прибылях и об убытках (счетов прибылей и убытков) общества относится к компетенции общего собрания акционеров.

При этом бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. Таким образом, подписание и утверждение бухгалтерской отчетности — различные события.

СЛОЖНОСТЬ ЗАКЛЮЧАЛАСЬ В ТОМ, ПОРЯДОК ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ УТОЧНЕННОЙ ОТЧЕТНОСТИ НЕ БЫЛ ИМПЕРАТИВНО ЗАКРЕПЛЕН, ЧТО ВЫЗЫВАЛО СЛОЖНОСТИ В ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ПРОЦЕССА ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ИСПРАВЛЕННОЙ ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Исходя из вышеуказанного, институт внесения исправлений в бухгалтерскую отчетность существовал. Однако сложность заключалась в том, что порядок предоставления уточненной отчетности не был императивно закреплён, что вызывало сложности в осуществлении процесса предоставления исправленной годовой бухгалтерской отчетности.

Внесение исправлений в бухгалтерский учет до ПБУ 22/2010

Пункт 5 статьи 9 и пункт 3 статьи 10 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», пункты 4.2 и 4.3 Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете (Утверждено Минфином СССР 29.07.1983 № 105 по согласованию с ЦСУ СССР) содержат нормы, определяющие подход к исправлению документов и регистров. Пункт 11 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» определяет, что в случаях выявления организацией неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда искажения выявлены.

Методология исправлений на уровне совершаемых бухгалтерских записей на законодательном уровне не закреплена. Фактически используется несколько методов: сторнирование, допроведение, отнесение финансового результата искажений прошлых периодов на счет 91 в состав прибылей (убытков) прошлых лет, выявленных в отчетном году.

Что изменилось в связи с принятием ПБУ 22/2010?

Методология исправлений на уровне совершаемых бухгалтерских записей на законодательном уровне не закреплена.

В ПБУ 22/2010 определено, что ошибкой в бухгалтерском учете и отчетности понимается неправильное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации.

Таблица 1

Вид ошибки		Порядок исправления
Существенная ошибка	Несущественная ошибка	
Ошибка отчетного года, выявленная до окончания этого года		Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором и выявлена ошибка
Ошибка отчетного года, выявленная после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год		Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность)
Ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой отчетности акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника		Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность) Если указанная бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользователям, то она подлежит замене на отчетность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена (пересмотренная бухгалтерская отчетность)
Ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после представления бухгалтерской отчетности за этот год акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника		Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность) При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности
Ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год		Исправляется: записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

Вид ошибки		Порядок исправления
Существенная ошибка	Несущественная ошибка	• путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год, за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов. Пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности осуществляется путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет). Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка. В случае исправления существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после утверждения бухгалтерской отчетности, утвержденная бухгалтерская отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской отчетности.
.....		
Ошибка была допущена до начала самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год предшествующих отчетных периодов		Корректировке подлежат вступительные сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из представленных отчетных периодов. В случае если определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных

Вид ошибки		Порядок исправления
Существенная ошибка	Несущественная ошибка	
		периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, невозможно, организация должна скорректировать вступительное сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из периодов, пересчет за который возможен. Влияние существенной ошибки на предшествующий отчетный период определить невозможно, если требуются сложные и (или) многочисленные расчеты, при выполнении которых невозможно выделить информацию, свидетельствующую об обстоятельствах, существовавших на дату совершения ошибки, либо необходимо использовать информацию, полученную после даты утверждения бухгалтерской отчетности за такой предшествующий отчетный период.
	Ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода

Ошибка может быть обусловлена следующими факторами:

- неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- неправильным применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;

- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;

- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период.

ПБУ 22/2010 вводит понятие существенности ошибки, которое используется для определения порядка исправления ошибки. Согласно пункту 3 ПБУ 22/2009 ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период.

В новом ПБУ 22/2009 содержится подробный регламент относительно времени совершения ошибки и метода ее исправления.

Раскрытие информации

В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности организация обязана раскрывать следующую информацию в отношении существенных ошибок предшествующих отчетных периодов, исправленных в отчетном периоде:

1. Характер ошибки.
2. Сумму корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности — по каждому предшествую-

щему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо.

3. Сумму корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию).
4. Сумму корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов.

Если определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, невозможно, то в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности раскрываются причины этого, а также приводится описание способа отражения исправления существенной ошибки в бухгалтерской отчетности организации и указывается период, начиная с которого внесены исправления.

В заключение напоминаем, что все вышеуказанные нормы следует применять уже при составлении бухгалтерской отчетности за 2010 год. **A**

ОФФШОРНЫЕ БИЗНЕС-ЦЕНТРЫ: КРАТКИЙ ОБЗОР (2011 ГОД)

БЕНЕФИЦИАР

ЮРИСДИКЦИЯ

ФАТФ

АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

РЕЗИДЕНТ

ЛЬГОТЫ

СОГЛАШЕНИЯ

**Дмитрий Попов**

*Ех-Управляющий директор
Корпоративные услуги
Корпус Права (Кипр)*

В течение последних лет Компания «Корпус Права» активно развивает практику корпоративного администрирования на Кипре и в оффшорных юрисдикциях. На протяжении этого времени на страницах журнала «Аналитика» не раз освещались бенефиты и риски, которые приобретает бенефициар, регистрируя компанию в оффшорной зоне. Обычно, обзоры Компании «Корпус Права» не выходили за пределы классических оффшорных юрисдикций, хорошо знакомых российскому бизнесу. Но практика показала, что нашим клиентам интересны и другие юрисдикции. Для наших клиентов, смотрящих на мир шире, и готовых к нестандартным решениям, в этом номере Аналитики публикуется краткий обзор тех оффшорных центров¹, в которые российские бенефициары редко переносят свои активы, но которые, на наш взгляд, могут быть интересны.

Бенефициар, задумывающийся о выборе оффшорной юрисдикции, ищет возможность получить какие-

либо бонусы и привилегии. Такими бонусами являются:

- низкая налоговая нагрузка на оффшорную компанию;
- мягкое налоговое администрирование;
- возможность использования трастовых договоров;
- обеспечение конфиденциальности информации о бенефициарах;
- соответствие требованиям ФАТФ;
- и др.

Совокупность бенефитов, предоставляемых той или иной юрисдикцией, в сочетании с целями и интересами бенефициара, в конечном счете, и обуславливает выбор бенефициаром места инкорпорации компании.

Совокупность бенефитов, предоставляемых той или иной юрисдикцией, в сочетании с целями и интересами бенефициара, в конечном счете, и обуславливает выбор бенефициаром места инкорпорации компании.

1. В настоящем обзоре под оффшорным центром понимаются не только классические безналоговые юрисдикции, но также и юрисдикции с низкой налоговой нагрузкой, и высоконалоговые юрисдикции, в которых, при соблюдении определенных условий, можно зарегистрировать компанию, освобожденную от налогообложения.

Налоговая нагрузка и налоговое администрирование

Величина налоговой нагрузки — один из основных параметров, учитываемых при выборе юрисдикции. Желание бенефициара не платить налоги ни-когда и нигде вполне понятно. Поэтому, в первую очередь, бенефициаров привлекают классические оффшоры. В классических оффшорах доходы компаний-резидентов, полученные за пределами страны, освобождаются от налогообложения либо облагаются по ставке 0. Возможность использования данного бенефита существует в следующих юрисдикциях:

- Ангола;
- Содружество Багамы;
- Белиз;
- Бермуды;
- Британские Виргинские острова;
- Бруней;
- Венгрия;
- Острова Кайман;
- Острова Кука;
- Дубай;
- Остров Гернси;
- Остров Мэн;
- Остров Джерси;
- Республика Либерия;
- Малайзия;
- Люксембург;
- Мадейра;
- Республика Маршалловы острова;
- Антильские острова;
- Катар;
- Республика Сейшельские острова;
- Сингапур;
- Американские виргинские острова
- и другие.

НЕСМОТРЯ НА ТО, ЧТО РОССИЕЙ ПОДПИСАНО БОЛЕЕ 60 НАЛОГОВЫХ СОГЛАШЕНИЙ, ОСУЩЕСТВЛЯТЬ МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГОВОЕ ПЛАНИРОВАНИЕ ИЗ РОССИИ ДОВОЛЬНО СЛОЖНО

Однако, несмотря на очевидную привлекательность безналогового поля, регистраций компаний в этих юрисдикциях рекомендуется только в случае, если компания будет использоваться в качестве «кошелька», для совершения текущих доходно-расходных операций. Если же планируется, что доход компании будет формироваться дивидендами и процентами из России, использование таких юрисдикций будет нецелесообразно, поскольку в России установлен высокий налог, удерживаемый у источника выплат, а соглашений об избежании двойного налогообложения между Россией и указанными выше странами не заключено. В этом случае, чтобы получить налоговую экономию, необходимо осуществлять платежи в юрисдикции, с которыми Россией подписаны налоговые соглашения, и в которых можно получить возможность использования льгот, как предусмотренных национальным законодательством (регистрация компании, освобожденной от налога или применение ставки 0%), так и самим соглашением (применение льготных ставок или освобождение от налога). В частности, странами, в которых существует возможность регистрации компании, освобожденной от налогообложения, являются:

- Австрия;
- Нидерланды (Антильские острова);
- США;
- Мальта;
- Лихтенштейн;

- Уругвай;
- Малайзия;
- Острова Кука.

Однако соглашения об избежании двойного налогообложения подписаны Россией только с Австрией, Нидерландами и США.

НЕКОТОРЫЕ ОФФШОРНЫЕ БИЗНЕС-ЦЕНТРЫ ИМЕЮТ РАТИФИЦИРОВАННЫЕ СОГЛАШЕНИЯ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, ЧТО ДЕЛАЕТ ИХ БОЛЕЕ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНЫМИ, В СРАВНЕНИИ С ДРУГИМИ

В целом, несмотря на то, что Россией подписано более 60 налоговых соглашений, осуществлять международное налоговое планирование из России довольно сложно. В первую очередь потому, что такие соглашения заключены с высоконалоговыми европейскими юрисдикциями и США, со странами бывшего СССР, налоговое поле которых не демократичнее российского. Россией не заключено ни одного соглашения ни с одной оффшорной юрисдикцией. Как правило, страны — члены ОЭСР, также не заключают налоговых соглашений с безналоговыми зонами. Однако некоторые оффшорные бизнес-центры имеют ратифицированные соглашения об избежании двойного налогообложения, что делает их более привлекательными, в сравнении с другими. Так, например:

- Барбадос (соглашения заключены с: Австрия, Боцвана, Канада, Китай, Куба, Финляндия, Мальта, Маврикий (не вступил в силу), Нидерланды, Норвегия, Швеция, Швейцария, Великобритания, США, Венесуэла);

- Белиз (соглашения заключены с: Великобритания, Япония, Австрия);
- Британские Виргинские острова (Швейцария);
- Маврикий (соглашения заключены с: Барбадос, Бельгия, Китай, Кипр, Франция, Германия, Индия, Италия, Кувейт, Люксембург, Малайзия, Мозамбик, Непал, Оман, Пакистан, Сенегал, Республика Сейшельские острова, Сингапур, Южная Африка, Шри-Ланка, Швеция, Таиланд, ОАЭ, Великобритания);
- Республика Сейшельские острова (соглашения заключены с: Китай, Индонезия, Оман, Маврикий, Таиланд, Малайзия, Вьетнам, Кипр, также подписаны, но не ратифицированы соглашения с Бельгия, Катар, ОАЭ);
- Гонконг (соглашения заключены с: Бельгия, Таиланд, Китай);
- Сингапур (соглашения заключены с: Австрия, Бахрейн, Бельгия, Канада, Китай, Кипр, Дания, Финляндия, Франция, Германия, Венгрия, Италия, Япония, Корея, Кувейт, Люксембург, Мальта, Маврикий, Монголия, Нидерланды, Норвегия, Оман, Пакистан, Польша, Португалия, Швеция, Швейцария, Таиланд, ОАЭ, Великобритания, Вьетнам).

Также особого внимания заслуживают юрисдикции, в которых отсутствует налог, удерживаемых у источников выплат, это:

- Австрия;
- Кипр;
- Лихтенштейн;
- Нидерланды;
- Малайзия;
- Маврикий.

При достижении цели налоговой экономии компании из таких юрисдик-

ций целесообразно использовать как промежуточное звено при перечислении доходов, облагаемых налогом у источника выплаты в России, из России в оффшорную юрисдикцию.

ВАЖНЫМ «НАЛОГОВЫМ» ФАКТОРОМ, ВЛИЯЮЩИМ НА ВЫБОР ОФФШОРНО- ГО ЦЕНТРА, ЯВЛЯЕТСЯ УРОВЕНЬ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ, УСТАНОВЛЕН- НЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ ТАКОГО ЦЕНТРА

Последним важным «налоговым» фактором, влияющим на выбор оффшорного центра, является уровень налогового контроля, установленный национальным законодательством такого центра. В связи с этим наиболее привлекательными являются юрисдикции, в которых отсутствует требование о ведении учета, аудите и предоставлении налоговой отчетности. Такие требования не устанавливаются только в классических оффшорах, как: Британские Виргинские острова, Белиз, Республика Сейшельские острова, островам Кайман. Как правило, в других юрисдикциях, предоставляющих возможности безналоговой аккумуляции доходов, требования о ведении и сдаче отчетности существуют.

Конфиденциальность и раскрытие информации

Кроме налоговых аспектов на выбор иностранной юрисдикции влияет также фактор обеспечения конфиденциальности информации конечных бенефициарах компании. То есть, при изучении национального законодательства оффшорного центра и заключенных им налоговых соглашений, необходимо уделить внимание следующим вопросам:

- применяется ли в данной стране институт номинального акционера;
- существуют ли механизмы раскрытия информации о реальных инвесторах.

КРОМЕ НАЛОГОВЫХ АСПЕКТОВ НА ВЫБОР ИНОСТРАННОЙ ЮРИС- ДИКЦИИ ВЛИЯЕТ ТАКЖЕ ФАКТОР ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОНФИДЕНЦИАЛЬНОСТИ ИНФОРМАЦИИ О КОНЕЧ- НЫХ БЕНЕФИЦИАРАХ КОМПАНИИ

Так, возможность использования трастовых договоров для управления акциями существует в следующих странах:

- Содружество Багамы;
- Барбадос;
- Белиз;
- Бермуды;
- Острова Кайман;
- Острова Кука;
- Кипр;
- Гибралтар;
- Остров Мэн;
- Израиль;
- Лихтенштейн;
- Люксембург;
- Мальта;
- Маврикий;
- Республика Панама;
- Республика Сейшельские острова;
- Сингапур;
- Швейцария;
- Великобритания.

Однако сама возможность передать акции в доверительное управление номинальному акционеру и зарегистрировать компанию на имя номинального акционера, не решает задачи сохранения конфиденциальности. В современных условиях, более важным оказывается фактор раскрытия или не раскрытия информации о конечных бенефициарах.

ВОПРОС РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ ИГРАЕТ СЕЙЧАС ТАКУЮ СУЩЕ- СТВЕННУЮ РОЛЬ, ПОТОМУ ЧТО АКТИВНУЮ ПОЛИТИ- КУ В ОБЛАСТИ РАЗВИТИЯ МЕХАНИЗМОВ РАСКРЫ- ТИЯ ИНФОРМАЦИИ ВЕДЕТ ТЕПЕРЬ НЕ ТОЛЬКО ОЭСР. НАЧИНАЯ С 90-Х ГОДОВ ПРОШЛОГО СТОЛЕТИЯ, ЭТУ ПОЛИТИКУ АКТИВНО ПОДДЕРЖИВАЕТ И ФАТФ

Вопрос раскрытия информации играет сейчас такую существенную роль, потому что активную политику в области развития механизмов раскрытия информации ведет теперь не только ОЭСР (Организации экономического сотрудничества и развития). Начиная с 90-х годов прошлого столетия, эту политику активно поддерживает и ФАТФ (Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег). Основная позиция, лоббируемая этими международными организациями, сводится к тому, чтобы создать на уровне международного законодательства механизмы обмена информацией о бенефициарах и их активах, как в налоговых целях (борьба с уклонением от уплаты налогов и помощь в сборе налогов), так и в целях борьбы с отмыванием денег. Деятельность этих организаций приводит к тому, что все больше и больше офшорных центров при-

мыкает к их директивам, под угрозой того, что в противном случае, юрисдикция будет внесена в «черный список», что, как правило, сократит денежные потоки в такие юрисдикции. Однако, несмотря на это, в настоящее время все же существуют юрисдикции, в которых отсутствует практика раскрытия информации, либо по той причине, что эти страны не являются участниками никаких налоговых соглашений, либо потому что на национальном уровне процесс раскрытия информации не урегулирован.

- Белиз, Республика Панама, Гренадины, Республика Сейшельские острова, Острова Кука (соглашений не заключено)
- Бермуды, Белиз, Кипр, Мальта (имеют заключенные соглашения об обмене информацией, но механизмов раскрытия информации национальным законодательством не установлено)
- Острова Кайман (при создании фондов раскрывается информация только об учредителях фонда, но не о вкладчиках)
- Швейцария (имеет заключенные соглашения об обмене информацией в случае совершения налоговых преступлений, однако большинство действий налогоплательщиков, признаваемых именно преступлениями в других государствах, не преследуются уголовно в Швейцарии).

По некоторым прогнозам практика раскрытия информации станет общемировой в ближайшие 20 лет, и все офшорные юрисдикции вынуждены будут к ней присоединиться.

По некоторым прогнозам практика раскрытия информации станет общемировой в ближайшие 20 лет, и все офшорные юрисдикции вынуждены будут к ней присоединиться. Однако, наличие законодательно установленного процесса раскрытия информации в офшорном бизнес-центре не стоит воспринимать как основание для отказа от использования этой юрисдикции, если она предоставляет другие необхо-

димые бенефиты. Независимо от нормативного регулирования, раскрытие информации — процесс субъективный, поскольку в странах, где допускается использование трастовых договоров, информация о конечных собственниках — инвесторах, не предоставляется в регистрирующие органы, а хранится только в файлах компаний, предоставляющих корпоративные услуги, и в банках. Таким образом, во многом бенефициар может обеспечить себе конфиденциальность путем выбора квалифицированного провайдера услуг и надежного банкира.

ВО МНОГОМ БЕНЕФИЦИАР МОЖЕТ ОБЕСПЕЧИТЬ СЕБЕ КОНФИДЕНЦИАЛЬ- НОСТЬ ПУТЕМ ВЫБОРА КВАЛИФИЦИРОВАННОГО ПРОВАЙДЕРА УСЛУГ И НАДЕЖНОГО БАНКИРА

Доступность и имидж юрисдикции

Возможность получения квалифицированного обслуживания — немаловажный фактор при выборе оффшорной юрисдикции для регистрации компании. Для любого бенефициара, важно, чтобы:

- затраты на нерезидентную компанию были должным образом сопоставимы с приобретаемыми бенефитами;
- существовал выбор компаний, предоставляющих корпоративное обслуживание, и существовала здоровая конкуренция между ними, позволяющая выбрать более качественные услуги;
- провайдер услуг был доступен не только по телефону или электронной почте, но и чтобы существовала реальная возможность организовать с ним личную встречу;

- в команде провайдера работали профессионалы, опыт которых мог быть подтвержден из официальных источников либо которым третьи лица могли бы дать рекомендацию.

Наличие данных требований существенно сужает географию оффшорных центров для российских бенефициаров. Возможно, острова Кука предоставляют гораздо больше инвестиций, чем Кипр или Британские Виргинские острова, однако путешествие на острова Кука затруднительно, а на российском рынке нет агентов, предоставляющих провайдеров с островов Кука. По-другому обстоит ситуация с европейскими юрисдикциями, являющимися оффшорными центрами. Рынок корпоративных услуг по таким компаниям огромен, провайдер доступен, однако затраты на регистрацию и содержание компании оказываются велики для инвестора. С этой точки зрения наиболее интересны такие оффшорные центры как Кипр, Гонконг, Сингапур, а также Британские Виргинские острова, услуги по регистрации компаний в которых широко представлены в России.

НАИБОЛЕЕ ИНТЕРЕСНЫ ТАКИЕ ОФФШОРНЫЕ ЦЕНТРЫ КАК КИПР, ГОНКОНГ, СИНГАПУР, А ТАКЖЕ БРИТАНСКИЕ ВИРГИНСКИЕ ОСТРОВА, УСЛУГИ ПО РЕГИСТРАЦИИ КОМПАНИЙ В КОТОРЫХ ШИРОКО ПРЕДСТАВЛЕНЫ В РОССИИ

Однако, существуют ситуации, когда бенефициара больше волнуют имиджевые моменты, чем удобство или расходная составляющая. В одних случаях клиент настроен поместить свои деньги именно в редкий оффшор. Такими для российского рынка, как показывает практика, являются например, Республика Маврикий,

Гибралтар, Гренадины. Регистрация и обслуживание компаний в таких странах — задача выполнимая, если расходы не играют существенной роли. В других случаях, бенефициар согласен зарегистрировать компанию в популярном оффшорном центре, но опасается проблем из-за того, что эта юрисдикция внесена Центральным Банком России в «черный» список. Эта проблема также решается путем открытия счета оффшорной компании в европейском банке. В третьих случаях, инвестор психологически не готов, например, регистрировать материнскую компанию ни в оффшорной зоне, ни даже на Кипре, поскольку Кипр, хоть и является на сегодняшний день членом Евросоюза, в прошлом долгое время был оффшором. Такие бенефициары, как правило, выбирают только классические европейские холдинговые юрисдикции, обслуживание в которых дороже, а налоговая нагрузка выше. Но и в этом случае инвестор может получить ряд привилегий, предоставляемых оффшорными центрами. Например, зарегистрировав компанию на территории Великобритании, можно организовать управление компанией таким образом, чтобы юридически компания оставалась британской,

но в налоговых целях признавалась резидентом оффшорной юрисдикции, поскольку в большинстве оффшорных бизнес — центров налоговое резидентство определяется местом фактического управления компанией.

В каждом конкретном случае выбору бенефициара должен предшествовать подробный анализ всех привилегий, затрат и рисков.

Таким образом, география доступных российскому бенефициару оффшорных центров обширна. В настоящем обзоре приведены лишь основные аспекты, влияющие на выбор бенефициара. Настоящий обзор не является рейтингом и может быть положен в основу выбора бенефициара. Он был подготовлен с целью расширить представления клиентов о мире оффшорных центров. В каждом конкретном случае выбору бенефициара должен предшествовать подробный анализ всех привилегий, затрат и рисков, в котором специалисты компании «Корпус права» всегда готовы помочь своим клиентам.

Более подробный анализ отдельных оффшорных юрисдикций, таких как, например, Гонконг, Сингапур и другие, будет предложен на страницах следующих номеров журнала «Аналитика» в 2011 году. 

ФИНАНСОВЫЕ РАССЛЕДОВАНИЯ (FORENSIC) 2012 ГОД

РИСК

БЕЗОПАСНОСТЬ

УГРОЗЫ

РАССЛЕДОВАНИЕ

ПРОГНОЗИРОВАНИЕ

ПОСЛЕДСТВИЯ

МОШЕННИЧЕСТВО



Светлана Мартынова

*Ех-Управляющий директор
Аудиторская практика
Корпус Права (Россия)*

Обеспечение экономической безопасности компаний всегда имеет большое значение для собственников и руководителей бизнеса.

Мошенничество, хищения, злоупотребление должностными обязанностями, рейдерские атаки, покушения на интеллектуальную собственность, коррупция — вот далеко не полный перечень угроз, с которыми сталкиваются компании в процессе своей деятельности.

Процесс, проводимый с целью предотвращения проблем, связанных с посягательством на имущество компании и его ненадлежащим использованием, а также сбор доказательств по уже случившимся фактам, называют финансовым расследованием (Financial Investigation, Forensic Accounting или Forensic).

Финансовое расследование — это всестороннее изучение финансово-хозяйственной деятельности компании, направленное на выявление мошенничества, неправомерных или злонамеренных действий как ее персонала всех уровней, так и третьих лиц, являющихся контрагентами. К сожалению, корпоративное мошенничество широко распространено в современном бизнесе. Его формы и мотивация имеют

различные последствия для деятельности предприятия.

Задачи финансового расследования

Задачей финансового расследования является документирование признаков объективной стороны преступления. Иными словами, задачей финансового расследования является выявление, исследование и фиксирование признаков угроз финансово-хозяйственной деятельности, установление причинно-следственной связи между угрозами, отклонениями от нормальной хозяйственной деятельности и вызвавшими их причинами.

После того, как в результате финансового расследования будут установлены угрозы и риски, имевшие место, причины, их обусловившие, появится возможность принять верное управленческое решение.

В рамках проведения финансового расследования консультант обеспечивает сбор и формирование доказательной базы для осуществления фактической защиты финансовых интересов достаточно широкого круга лиц.

В результате установления тех или иных отклонений или нарушений консультант выявляет причину

их возникновения — явились ли они следствием стечения обстоятельств, непрофессионализма или здесь просматриваются умышленные действия по подготовке и совершению преступлений.

Очевидно, что именно определение причинно-следственной связи между угрозами (факторами) и обусловившими их причинами будет являться главной задачей (и одновременно целью) финансового расследования. Суть в том, что только после того, как в результате финансового расследования будут установлены угрозы и риски, имевшие место, причины, их обусловившие, появится возможность принять верное управленческое решение.

Таким образом, можно выделить три основные задачи финансового расследования:

- обнаружение угроз или нас тупивших негативных факторов;
- определение размера ущерба в связи с их наступлением;
- выявление истинных причин угроз и рисков.

Если обобщить, то финансовое расследование — это выявление всех признаков неблагоприятного явления. Признаками могут быть различные данные, по совокупности которых можно узнать, определить или описать предмет или явление. Эти признаки необходимо рассматривать и оценивать в совокупности с другими фактами или обстоятельствами.

Своевременное выявление угроз и установление причин, способствовавших их появлению, является необходимым условием для принятия эффективных решений.

Собственно говоря, не важно, в связи с чем и в какой сфере деятельности эти решения должны приниматься: в рамках правоохранительной деятельности или в процессе выявления собственниками или инвесторами случаев корпоративного мошенничества.

Предпосылки проведения финансового расследования

В компании необходимо провести финансовое расследование, если:

- собственник бизнеса не уверен в поставщиках, покупателях и партнерах;
- у владельца бизнеса или руководителя есть опасения по поводу мошенничества;
- у собственника есть подозрения о манипуляции бухгалтерской отчетностью;
- есть подозрения или уже зафиксирован факт хищения активов;
- не соблюдаются правила внутреннего контроля или существуют иные предположения о финансовых махинациях со стороны сотрудников организации.

Форма и модель проведения финансового расследования

Та или иная форма, которую принимает процесс расследования, не должна оказывать влияния на цели, задачи и методы, которые применяются на практике.

Однако от формы проведения расследования напрямую зависят последствия расследования, применяемые инструменты и, конечно, субъекты, непосредственно проводящие расследование.

По сфере интересов финансовые расследования могут делиться на:

- финансовые расследования для защиты государственных интересов;
- финансовые расследования для защиты корпоративных интересов (включая собственников — физических лиц).

Таким образом, субъектами финансового расследования являются как государственные организации, так и субъекты частного сектора экономи-

ки (в первую очередь консалтинговые компании).

В качестве важного метода (инструмента) финансового расследования выступает формирование самой модели проведения самого расследования.

Последовательность этапов расследования (модель) можно представить следующим образом, при этом в каждом конкретном случае модель может претерпевать определенные изменения.

1. Реальное явление.
2. Описание явления, сбор материала (фактов).
3. Постановка, формулировка задачи.
4. Моделирование явления (схематизация).
5. Построение теории (версии), сбор и анализ материала в соответствии с разработанной версией.
6. Решение задачи.
7. Представление выводов.

Главная особенность финансового расследования заключается в том, что оно проводится в случаях, когда предполагается наступление угроз. Иными словами, расследование всегда представляет собой ретроспективный взгляд.

В рамках аудита тоже проводится проверка и сбор информации, но на этом сходство аудита с финансовым расследованием заканчивается.

Различия между аудитом и финансовым расследованием можно разделить по нескольким аспектам:

1. Цель: аудит проводится с целью выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, в то время как финансовые расследования проводятся с целью выявления угрозы мошенничества или установления виновного лица и сбора доказательств по факту нарушения.
2. Периодичность: аудит проводится на регулярной основе, а финансовые расследования только при возникновении предпосылок для этого.
3. Характер взаимодействия с компанией, являющейся объектом

проверки: в отличие от аудита при финансовом расследовании консультант находится в отношении противостояния с объектом, поскольку целью расследования является подтверждение вины и поиск виновного.

4. Презумпция: аудитор обязан проводить аудит, руководствуясь профессиональным скептицизмом, в соответствии с законодательством, в то время, как любое финансовое расследование осуществляется для подтверждения состава злоупотребления либо подтверждения его отсутствия.

Направления и инструменты проведения финансовых расследований

Финансовые расследования можно разделить на несколько направлений, которые могут проводиться самостоятельно, так и быть составными частями единого проекта.

Непосредственно расследование искажения финансовых показателей как экспертиза в анализе следов мошеннических действий в области финансов, бухгалтерского учета, первичной документации, а также проведение интервью с сотрудниками клиента, среди которых могут быть подозреваемые лица. В ходе проведения этого направления финансового расследования консультант проводит:

- детальный анализ отчетности компании/группы с учетом существенности статей доходов, расходов, активов и обязательств;
- оценку финансовой отчетности на наличие забалансовых операций;
- оценку вероятности заведомо ложных операций по каждому из видов активов и обязательств, а также доходов и расходов;
- тестирование финансовой отчетности на наличие операций, проведенных задним числом;

- финансовый анализ хозяйственных операций по принципу «суть над формой» с учетом существенности.

IT-forensic (ИТ-форензик) — анализ данных в электронной форме, в том числе анализ электронной переписки и документов, включая удаленные письма и файлы, находящиеся на жестких дисках, почтовых и файловых серверах, автоматизация сопоставления большого количества корпоративных данных.

Большой объем корпоративной информации хранится в электронном виде. Она содержится в сообщениях электронной почты, документах или в базах данных. Когда речь идет о финансовых злоупотреблениях, для организации особенно важно иметь полный доступ к такого рода информации. Электронные следы могут стать теми фактами, которые четко воссоздадут достоверную картину произошедших событий.

В ходе проведения ИТ-форензик консультант осуществляет:

- сбор электронных доказательств;
- извлечение, обработку и анализ больших объемов информации, собранной с электронных и бумажных носителей. Как правило, на жестком диске компьютера содержится гораздо больше информации, чем можно ожидать: удаленные файлы, фрагменты переписки по электронной почте и другие свидетельства, указывающие на незаконную деятельность — все это может быть обнаружено при использовании специальных технических средств;
- анализ баз данных на наличие отклонений, подозрительных транзакций, связей между подозреваемыми лицами, а также изучение электронной переписки, содержащей информацию о манипуляциях с финансовой отчетностью.

Корпоративное расследование — определение внешних рисков, используя публичные и непубличные источники информации, вытекающие

из деловых контактов клиента с контрагентами.

Инструментами корпоративного расследования могут являться:

- проверка поставщиков на их возможную аффилированность между собой через адреса, номера телефонов/факсов, генеральных директоров, владельцев, сходство форматов документов для узкого круга контрагентов;
- выявление связей между поставщиками компании и ее сотрудниками, т. е. выявление конфликта интересов через генеральных директоров, владельцев, анализ информации, содержащейся в социальных сетях;
- проверка поставщиков на признаки неблагонадежности посредством проверки на «массовых» генеральных директоров, адреса массовой регистрации, ликвидированные/реорганизованные компании, участие в судебных разбирательствах, соответствие вида деятельности официально заявленному, наличие банковских счетов в кредитных организациях, у которых была отозвана банковская лицензия;
- проверка ИНН поставщиков на фиктивность;
- анализ счетов, выставленных поставщиками в адрес компании, с целью выявления контрагентов, для которых группа является единственным клиентом (в таких случаях можно ожидать последовательность нумерации счетов);
- классификация факта мошенничества с точки зрения возникновения ответственности: уголовная, гражданско-правовая, дисциплинарная, корпоративная;
- предотвращение недобросовестных действий посредством оценки риска недобросовестных действий и средств контроля, направленных на снижение этого риска, т. е. оценка эффективности системы внутреннего контроля и предотвращения мошенничества.

- подготовка схемы основных бизнес-процессов компании с учетом существенности и ликвидности активов, а также количества и удаленности филиалов / подразделений / дочерних компаний;
- анализ существующей системы контроля и проектирование проактивных изменений в ней;
- оценка степени надежности существующей системы контроля по каждому из бизнес-циклов, включая тестирование устойчивости к типовым схемам мошенничества.

Результат проведения финансового расследования

По окончании проведения финансового расследования консультант получает результат в зависимости от поставленной им задачи и пожеланий заказчика. Такие результаты можно разделить на группы:

1. Устранение последствий недобросовестных действий, а именно подготовка экспертных заключений для последующего использования их в суде.
2. При расследовании фактов мошенничества консультант должен предоставить резюме достаточности доказательств и фактов для привлечения к одному из видов ответственности, произвести расчет прямого и, при возможности, косвенного ущерба от противоправных действий с подборкой документального подтверждения данной информации, подготовить рекомендации по внедрению превентивных мер в подразделениях компании для снижения риска возникновения аналогичного вида мошеннических действий.
3. По результатам оценки эффективности системы внутреннего контроля и предотвращению мошенничеств консультант готовит

детальный анализ схемы с расчетом экономического ущерба, предлагает варианты дальнейших действий для собственника.

4. В результате анализа существующей системы кадровой работы разрабатывает рекомендации по проведению превентивных мероприятий, осуществлению программы по обеспечению неминуемости наказания за противоправные действия.
5. При необходимости независимой оценки соблюдения партнерских отношений консультант готовит заключение о выполнении взаимных обязательств, а также расчет экономического эффекта от невыполнения (позднего исполнения) условий и может выступить в качестве арбитра при обсуждении исполнения взаимных обязательств партнерами.

Конкретные рекомендации, которые консультант может предоставить по результатам проведения расследования, зависят также и от полученных результатов и могут отличаться от предложенных выше. Финансовое расследование является одним из действенных инструментов, позволяющих существенно минимизировать риски неправомерных или злонамеренных действий, а иногда остается единственным способом разрешения сложившейся неблагоприятной ситуации.

Отметим, что услуги по финансовому расследованию могут принимать различные формы или являться элементом других услуг, среди которых следует особо отметить:

- due diligence;
- расследование с целью установления причин банкротства.

Своевременное выявление угроз и установление причин, способствовавших их появлению, является необходимым условием для принятия эффективных решений. 

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОХОДОВ ПАЙЩИКА — НЕРЕЗИДЕНТА ОТ УЧАСТИЯ В ПАЕВОМ ИНВЕСТИ- ЦИОННОМ ФОНДЕ НЕДВИЖИМОСТИ В РФ (2013 ГОД)

СДЕЛКИ

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

ПОСЛЕДСТВИЯ

ИМУЩЕСТВО

НАЛОГ

ПРИБЫЛЬ

СОБСТВЕННИК



Алексей Ошкин

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

Закрытые паевые инвестиционные фонды недвижимости долгое время выступали эффективным правовым средством налогового планирования, с помощью которого налогоплательщики производили отсрочку уплаты налога на прибыль, либо полностью избегали уплаты налога на прибыль на вполне законных основаниях. Так, в настоящее время довольно распространена практика, в соответствии с которой недвижимое имущество, находящееся в Российской Федерации, передается в активы закрытого паевого инвестиционного фонда в доверительное управление, а в качестве пайщиков выступают компании-нерезиденты, зарегистрированные в одной из европейских стран, с которой у Российской Федерации имеется двустороннее соглашение об избежании двойного налогообложения, позволяющее не облагать доходы от ПИФа у источника выплаты в РФ.

Наибольшей популярностью в целях привлечения для участия в рассматриваемой схеме в последнее время пользовались компании с местом регистрации на Кипре. Это объяснялось тем, что двусторонним соглашением об избежании двойного налогообложения, заключен-

ным с Кипрской стороной, доходы от паевых инвестиционных фондов недвижимости признавались другими доходами, которые подлежали налогообложению только на Кипре (статья 22 Соглашения). А в соответствии с национальным законодательством Республики Кипр операции с паями инвестиционных фондов не подлежат налогообложению налогом на доходы в Республике Кипр.

Однако, как недавно выяснилось, такую безоблачную картину не удастся наблюдать бесконечно долго, и все хорошее, по воле нашего законодателя, должно рано или поздно закончиться. Так, в октябре 2010 года Правительства двух стран подписали Протокол о внесении изменений в Соглашение об избежании двойного налогообложения между Кипром и Российской Федерацией. Данный Протокол вступил в силу 02 апреля 2012 года (в соответствии с Федеральным законом от 28.02.12 № 9-ФЗ) и подлежит применению с 01 января 2013 года (за некоторыми исключениями). Им было внесено ряд немаловажных изменений, в том числе существенным образом были изменены правоотношения в области налогообложения доходов кипрских компаний от участия в паевых инвестиционных

фондах недвижимости в России. В частности, в соответствии со статьей 3 Протокола, к доходам от недвижимого имущества теперь будут приравниваться и доходы, полученные через посредство трастов недвижимости, паевых фондов недвижимости или аналогичных коллективных форм инвестирования, созданных в первую очередь для инвестиций в недвижимое имущество. Это означает, что доходы пайщика — резидента Республики Кипр, полученные в виде промежуточной выплаты по паям паевого инвестиционного фонда недвижимости, а также при погашении или продаже таких паев, будут облагаться налогом на территории Российской Федерации как доходы от недвижимого имущества (то есть по ставке в 20% согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 309 и подпункта 1 пункта 2 статьи 284 Налогового кодекса РФ). По данному вопросу уже имеются и разъяснения ведомственных органов (письмо Минфина РФ от 28 января 2011 года № 03-08-05).

В свете грядущих изменений перед российскими предпринимателями возник немаловажный вопрос, связанный с поиском оптимальной юрисдикции для регистрации пайщика российского ПИФа, которая бы достойно могла заменить Кипр. В данной статье постараемся подобрать наиболее выгодную в целях налогообложения юрисдикцию, где целесообразнее зарегистрировать компанию, выступающую пайщиком паевого инвестиционного фонда недвижимости, находящегося в России.

При проведении анализа и осуществлении выбора наиболее благоприятной страны резидентства для будущего пайщика российского фонда недвижимости, будем исходить из следующих основных критериев:

1. С данной страной должно быть заключено соглашение об избежании двойного налогообложения с Российской Федерацией.
2. Соглашением об избежании двойного налогообложения должна быть предусмотрена возможность квалификации доходов от паевых

инвестиционных фондов недвижимости в Российской Федерации в качестве иных (других) доходов и отсутствие необходимости их налогообложения в стране источника выплаты дохода (в Российской Федерации).

3. В стране резидентства получателя дохода должны быть установлены невысокие налоговые ставки по налогу на прибыль с данных доходов.

Следует отметить, что в данной статье, говоря о доходах от ПИФа, мы подразумеваем доходы в виде промежуточных выплат по паям, регулярно получаемых пайщиком.

Для начала проведем сравнительный анализ стран, которые в настоящее время пользуются наибольшей популярностью с точки зрения инвестирования иностранного капитала. Речь идет о таких странах, как Люксембург, Соединенное Королевство, Нидерланды, Мальта и др. Обращаем внимание на то, что в данной статье мы будем исследовать

Люксембург

С Великим Герцогством Люксембург Российская Федерация также подписала Протокол, вносящий изменения в имеющееся между странами Соглашение об избежании двойного налогообложения, аналогичные изменениям, введенным на Кипре. Однако в настоящее время Протокол, подписанный с Люксембургом, пока в силу не вступил, и начнет применяться с 1 января года, следующего за годом вступления его в силу (статья XII Протокола). Как уже было отмечено, изменения, внесенные Протоколом с Люксембургом, идентичны нововведениям на Кипре, согласно которым к доходам от недвижимого имущества будут приравниваться доходы, полученные от паев паевых фондов, созданных в первую очередь для инвестиций в недвижимое имущество. Следовательно, после вступления данного Протокола в силу, доходы пайщика — резидента Республики Люксембург, полученные от участия в паевом

инвестиционном фонде недвижимости в РФ, будут облагаться налогом на территории Российской Федерации как доходы от недвижимого имущества (то есть по ставке в 20%).

Соединенное Королевство

Великобритания довольно привлекательная в целях налогообложения страна. Во многом это объясняется тем, что она имеет двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения с более чем ста государствами. Зарегистрированные в Англии компании зачастую используются как эффективное средство для минимизации налогов.

Согласно положениям действующей между двумя странами Конвенции об избежании двойного налогообложения от 15.02.1994 г., в отличие от ранее рассмотренных юрисдикций (Кипр, Люксембург) доходы, получаемые от владения паями инвестиционного фонда недвижимости напрямую не отнесены к доходам от недвижимого имущества.

При этом в статье 21 «Другие доходы» действующей Конвенции содержится оговорка, в соответствии с которой к другим доходам не могут быть отнесены выплаты из доверительных фондов или из наследуемого по причине смерти состояния. В связи с указанной оговоркой на первый взгляд представляется невозможным квалифицировать промежуточные выплаты по паям инвестиционных фондов в качестве других доходов. Однако на деле все обстоит несколько иначе. Термин «доверительный фонд» является понятием английского права, российское законодательство не содержит его определения. Доверительный фонд по английскому праву представляет собой обязательство некоего доверенного лица управлять имуществом, передаваемым под его контроль, в интересах третьих лиц (бенефициаров фонда), в число которых могут входить как само это доверенное лицо, так и лицо, поручающее управление имуществом. В соответствии с российским

законодательством, паевой инвестиционный фонд — это обособленный имущественный комплекс, состоящий из имущества, переданного в доверительное управление управляющей компании учредителем (учредителями) доверительного управления с условием объединения этого имущества с имуществом иных учредителей доверительного управления, и из имущества, полученного в процессе такого управления, доля в праве собственности на которое удостоверяется ценной бумагой, выдаваемой управляющей компанией (статья 10 Федерального закона от 29.11.01 № 156-ФЗ «Об инвестиционных фондах»). Как видим, понятия «доверительный фонд» и «паевой инвестиционный фонд» не являются идентичными по своей правовой природе. Кроме того, при применении Российской Федерацией Конвенции любой термин, не определенный в ней, имеет то значение, которое придается ему законодательством РФ (пункт 2 статьи 3 Конвенции).

В связи с изложенным мы полагаем, что промежуточные выплаты по паям паевого инвестиционного фонда недвижимости, расположенного в РФ, в пользу пайщика — резидента Великобритании — должны квалифицироваться в качестве других доходов в стране резидентства пайщика (Великобритании). Ставка налога на прибыль в Великобритании относительно невысока по сравнению с другими европейскими странами (Франция, Бельгия, Италия, Испания, Германия и др.), тем не менее она на порядок выше ставки налога на прибыль в РФ, составляя от 21% до 28% (величина ставки варьируется в зависимости от размера годовой чистой прибыли компании).

Следует отметить, что в настоящее время многие специалисты утверждают о возможности оптимизации схемы «ПИФ в РФ — пайщик в Великобритании» путем использования в качестве пайщика такой формы юридического лица как Товарищество с ограниченной ответственностью (Limited Liability Partnership — LLP),



Рис. 1.

участниками которого являются резидентами оффшорной зоны (например, Британских виргинских островов). По мнению ряда специалистов, это позволит значительным образом оптимизировать налогообложение доходов пайщика (рис. 1).

Особенностью такой формы юридического лица в Великобритании как LLP является то, что доходы LLP не являются объектом налогообложения по британскому законодательству, если его участники не являются резидентами Великобритании, не ведут там деятельности, а коммерческая деятельность товарищества не ведется на территории Великобритании, и там нет источников его дохода. В таком случае участники товарищества должны уплачивать налоги в государстве, резидентом которого они являются, а в связи с тем, что на территории Британских виргинских островов отсутствует корпоративный налог, а также налог на доходы физических лиц, получается вроде бы безналоговая схема организации получения доходов из российского паевого инвестиционного фонда недвижимости.

Однако, по нашему мнению, на практике такая схема не может быть реализована по следующим причинам. Товарищество (LLP) в рассматриваемых обстоятельствах не будет признаваться резидентом Великобритании, а следовательно, положения Конвенции об избежании двойного налогообложения к нему применяться не будут, в связи с чем доходы пайщика российского паевого инвестиционного фонда недвижимости будут облагаться налогом у источника

выплаты в РФ (пункт 6 статьи 309 Налогового кодекса РФ). В связи с этим, использование такой формы юридического лица как LLP не подходит для финансовой деятельности с теми странами, где существует налог у источника выплаты в том числе и с РФ.

Нидерланды

Между Россией и Нидерландами также заключено Соглашение об избежании двойного налогообложения от 16 декабря 1996 года, подписанное одновременно с Протоколом к нему. Исходя из положений данного Соглашения доходы, полученные голландскими пайщиками из российских ПИФов недвижимости могут быть квалифицированы как другие доходы, которые будут подлежать налогообложению только на территории Королевства Нидерландов. Налогообложения у источника выплаты в РФ в данном случае не возникает. Ставка налога на прибыль в Нидерландах дифференцирована, поскольку зависит от годового размера чистой прибыли компании, и составляет 20% (если чистая прибыль компании за год менее 200 000 €) или 25% (в случае превышения годового размера чистой прибыли порога в 200 000 €).

Квалифицировать данные доходы в качестве дивидендов, согласно положениям Соглашения об ИДН не представляется возможным, поскольку протоколом предусмотрено, что термин «дивиденды» включает переводимую из России прибыль, полученную резидентом Нидерландов от участия в совместном предприя-

тии с российскими и иностранными инвестициями, которое в налоговых целях рассматривается в качестве корпоративного образования или юридического лица (к которым паевой инвестиционный фонд в соответствии с российским законодательством не относится).

Мальта

Конвенция между Российской Федерации и Мальтой об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов в отношении налогов на доходы была подписана Правительствами двух стран в Москве 15 декабря 2000 года, однако до настоящего времени Конвенция не ратифицирована Российской Федерацией и не вступила в силу (вступает в силу через 30 дней с даты последнего уведомления о выполнении Сторонами внутригосударственных процедур).

Конвенцией об избежании двойного налогообложения, заключенного между Правительством РФ и Правительством Мальты, не конкретизирован порядок налогообложения доходов, полученных от ПИФов в России. В связи с этим, данные доходы также следует квалифицировать как «другие доходы», которые согласно положениям Конвенции будут облагаться только в государстве, резидентом которого является лицо, получившее доход (т. е. на Мальте). Ставка налога на прибыль на Мальте одна из самых высоких в Европе и составляет 35%.

На Мальте применяется условная система налогообложения, предусматривающая возможность возврата уплаченного налога от 2/3 до 6/7 от уплаченного налога.

Например, доход, полученный от инвестиций, распределен мальтийскими компаниями в виде дивидендов. Налог, который оплачен мальтийской компанией, подлежит возврату при условии, что эти дивиденды распределены из доходов, отнесенных к зарубежному счету, на который начисляется доход. Доходами, относящимися к зарубежному счету, являются

ся доходы, полученные за пределами Мальты, например дивиденды, доход от капиталовложений и пр. Прямым образом доходы от участия в ПИФе недвижимости не поименованы, но по нашему мнению, они также будут учитываться на зарубежном счете мальтийской компании.

Возврат налогов рассчитывается, исходя из налога, уплаченного сверх требуемого согласно двусторонним соглашениям об освобождении от двойного налогообложения, односторонним налоговым вычетам и договорам о снижении подоходного налога внутри Содружества наций. Это означает, что налоги, оплаченные за границей, тоже могут приниматься во внимание при расчете возврата налогов, при условии, что общий возврат налогов не превысит сумму налога, оплаченную на Мальте. В случае расчета по единой ставке FRFTC возврат налогов считается по налогам, уплаченным на Мальте.

Если мальтийская компания запрашивает единую ставку FRFTC, что является одной из 4-х форм освобождения от двойного налогообложения по мальтийскому налоговому законодательству, то любой возврат налогов будет ограничен 2/3 от мальтийских налогов, что в результате дает максимальную эффективную налоговую ставку в 6,25%.

Швейцария

В ныне действующей редакции Соглашения со Швейцарией существует неопределенность в отношении квалификации выплат по паям ПИФов недвижимости в качестве облагаемого или необлагаемого дохода, а также неопределенность в отношении применимой ставки налога у источника. Данная неопределенность была некоторым образом устранена Протоколом к Соглашению, который был подписан 24 сентября 2011 года. Однако в настоящее время Протокол в силу не вступил, он вступит в силу с даты последнего из уведомлений о завершении внутригосударственных процедур, требующихся для вступ-

ления в силу настоящего Протокола. Постановлением Правительства РФ от 23 апреля 2012 года № 354 Протокол был одобрен и внесен на ратификацию в Государственную Думу РФ.

В результате переговоров между Россией и Швейцарией в отличие от Протоколов к Соглашениям об избежании двойного налогообложения России с Люксембургом и Кипром было решено не изменять определение «дохода от недвижимого имущества» в отношении налогообложения доходов паевых инвестиционных фондов, учрежденных для инвестирования в основном в недвижимое имущество. Это приятная новость для налогоплательщиков, поскольку такой вид доходов, как доходы от паевых фондов недвижимости, больше не будет подлежать неограниченному налогообложению в стране происхождения такого дохода. Напротив, такие доходы после вступления в силу Протокола будут считаться дивидендами, подлежащими обложению налогом у источника по соответствующим ставкам 5% от общей суммы дивидендов (если компания-получатель дивидендов владеет по меньшей мере 20% активов паевого инвестиционного фонда недвижимости, и иностранный капитал, инвестированный в фонд, превышает двести тысяч швейцарских франков) или 15% от общей суммы дивидендов (во всех иных случаях). Следует также отметить, что дивидендами будут считаться и любые выплаты по паям инвестиционных фондов, получающих за счет акций более 50 процентов своего дохода. Платежи по паям паевых инвестиционных фондов, доход которых менее, чем на 50 процентов состоит из дохода от акций, будут считаться процентами, которые освобождаются от налога у источника в стране происхождения такого дохода.

Статья о методах устранения двойного налогообложения (ст. 23 Соглашения) предполагает в отношении резидентов Швейцарии метода исключения двойного налогообложения для всех видов облагаемых в России доходов. Если швейцарская компания

получает доход, который в соответствии с положениями Соглашения может облагаться налогами в России, сумма налога на такой доход, подлежащая уплате в России, может вычитаться из налога, взимаемого в Швейцарии. Что касается федерального налогообложения Швейцарии, получаемые швейцарской компанией дивиденды включаются в налоговую базу (эффективная налоговая ставка 7,83%).

Кроме того, при выплате дивидендов швейцарской компанией иностранному акционеру, тоже надо платить налог. И в этом случае, тоже действуют положения Соглашения. То есть, если акционер швейцарской компании — физическое лицо-резидент России, с выплачиваемых ему дивидендов в Швейцарии взимается налог у источника 15% (вместо обычных 35%). При этом вначале налог уплачивается компанией по полной ставке, затем производится возмещение при подтверждении права на пониженную ставку.

В этом случае при применении статьи о методах устранения двойного налогообложения при уплате налога в РФ российский резидент получает вычет в размере уплаченного в Швейцарии налога у источника, но не более суммы российского налога. Ставка налога на доход физических лиц в РФ в отношении дивидендов составляет 9%, то есть фактически в России налог не уплачивается.

Дания

Конвенция об избежании двойного налогообложения, заключенная РФ с Данией (Конвенция от 08.02.96), позволяет квалифицировать доходы датской компании от промежуточных выплат по паям паевых инвестиционных фондов недвижимости в РФ в качестве других доходов, подлежащих налогообложению только в Дании (статья 21 Конвенции). Однако такое государство как Дания отнюдь не славится наличием низкой ставки по налогу на прибыль — так, в настоящее время ставка налога на прибыль

в Дании составляет 32%. В то же время, законодательство Дании предоставляет возможность регистрации и использования в своей деятельности компаний с нулевой ставкой налогообложения. Речь идет о компаний типа K/S, которые с каждым годом набирают все большую популярность у бизнесменов. Компания типа K/S-товарищество, состоящее по крайней мере из двух учредителей, один из которых имеет статус основного партнера («General Partner»), остальные учредители имеют стандартный статус («Limited Partners»).

Датские компании K/S с иностранными учредителями, не ведущие коммерческой деятельности в Дании, не являются налоговыми резидентами Дании. Согласно налоговому законодательству Дании, компания K/S не рассматривается как отдельный субъект налогообложения (в связи с этим, компании K/S не присваивается номер налогоплательщика в Дании), а налоги от полученной компанией K/S прибыли уплачивают учредители («General Partner» и «Limited Partner») по месту своей резиденции, пропорционально принадлежащим им долям в товариществе K/S.

Однако немаловажно еще одно обстоятельство: поскольку компании K/S не являются налогоплательщиками Дании, то соответственно они не попадают и под действие заключенных Данией межгосударственных договоров об избежании двойного налогообложения. Следовательно, доход датской компании K/S от участия в российском паевом инвестиционном фонде будет облагаться налогом у источника выплаты в РФ.

В то же время датское законодательство предоставляет возможность датским холдинговым компаниям (Danish Holding Companies) переводить полученные за рубежом дивиденды далее в свою материнскую компанию в страны, у которых имеются заключенные с Данией налоговые соглашения, без какого-либо налогообложения. В связи с тем, что на перевод дивидендов в Данию из многих стран

действует льготный режим по соглашениям об избежании двойного налогообложения, датская холдинговая компания является выгодным инструментом для использования ее в качестве учредителя резидентных компаний в других странах (в том числе и в России). Однако данная схема привлекательна как уже было сказано, для распределения дивидендов, полученных за рубежом. Однако, по российскому законодательству промежуточные выплаты по паевым инвестиционным фондам к дивидендам отнесены быть не могут, как было отмечено ранее.

Теперь рассмотрим несколько европейских, а также приграничных с Россией стран с относительно низкими по сравнению с Российской Федерацией ставками налога на прибыль, например — Латвию, Литву, Ирландию, Болгарию, Румынию и др.

Латвия

Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Латвийской Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал было подписано в Москве 20 декабря 2010 года. Постановлением Правительства Российской Федерации от 05 мая 2012 года № 465 данное Соглашение было одобрено и внесено на ратификацию в Государственную Думу. Однако на данный момент оно не ратифицировано, и соответственно в силу не вступило. Соглашение вступит в силу с даты последнего из уведомлений, о выполнении процедур, необходимых, для его вступления в силу.

Данным Соглашением не определен порядок налогообложения доходов от паевых инвестиционных фондов недвижимого имущества, в связи с этим указанные доходы надлежит квалифицировать как иные доходы, которые освобождаются от налогообложения в стране источника выплаты дохода. В связи с этим указанные доходы латвийского пайщика рос-

сийского фонда недвижимости будут облагаться по действующей в Латвии ставке налога на прибыль, размер которой составляет 15%.

Литва

С Литвой у Российской Федерации также имеется действующее Соглашение об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал, которое было подписано в Москве 29 июня 1999 года. Соглашение было ратифицировано Российской Федерацией Федеральным законом от 26 апреля 2005 года № 40-ФЗ, вступило в силу 29 апреля 2005 года и стало применяться в отношении налогов с 1 января 2006 года. Положения данного Соглашения идентичны положениям вышерассмотренного Соглашения с Латвией. При этом ставка налога на прибыль в Литве также соответствует ставке налога на прибыль в Латвии и составляет 15%.

С рядом государств Российской Федерации также заключены соглашения об избежании двойного налогообложения, которые в настоящий момент вступили в силу и применяются к налоговым правоотношениям

сторон. Ко всему прочему, тексты Соглашений с такими государствами как Ирландия (Соглашение от 29 апреля 1994 года), Болгария (Соглашение от 8 июня 1993 года), Румыния (Соглашение от 27 сентября 1993 года), Молдова (Соглашение от 12 апреля 1996 года) содержат вполне схожие друг с другом положения, в соответствии с которыми доходы пайщика-нерезидента от участия в российском паевом инвестиционном фонде недвижимого имущества надлежит квалифицировать как другие доходы и облагать налогом их в государстве, резидентом которого является пайщик (получатель дохода). Разными являются только ставки налога на прибыль, применяемые в указанных странах. Так, в Ирландии размер ставки налога на прибыль составляет 12,5%, в Болгарии — 10%, в Румынии – 16%, в Молдове — 12% соответственно.

В целях систематизации изложенной информации, особенности налогообложения доходов компаний-резидентов вышеуказанных стран от участия в паевом инвестиционном фонде недвижимости в России схематично можно представить в виде таблицы:

Как видно из проведенного анализа двусторонних соглашений об из-

Таблица 1. Особенности налогообложения доходов пайщиков-нерезидентов от участия в паевом инвестиционном фонде недвижимости в России:

№	Страна регистрации пайщика	Сведения о наличии Соглашения об ИДН	Квалификация дохода от ПИФН по соглашению	Место налогообложения доходов от ЗПИФН/ставка налога
1	Мальта	Конвенция от 15.12.00 (не вступила в силу)	иные доходы	Мальта/35% (возврат налога от 2/3 до 6/7)
2	Республика Кипр	Соглашение от 05.12.98 (вступило в силу); Протокол от 07.10.10 (вступил в силу)	доходы от недвижимого имущества	РФ/20%
3	Великое Герцогство Люксембург	Соглашение от 28.06.93 (вступило в силу); Протокол от 21.11.11 (не вступил в силу)	До вступления в силу протокола – другие доходы	Люксембург/28,8%

№	Страна регистрации пайщика	Сведения о наличии Соглашения об ИДН	Квалификация дохода от ПИФН по соглашению	Место налогообло- жения доходов от ЗПИФН/ставка налога
			После вступления в силу протокола – доходы от недвижи- мого имущества	РФ/20%
4	Королевство Нидерландов	Соглашение от 16.12.96 (вступило в силу)	иные доходы	Нидерланды/20% или 25% (в зависи- мости от годового размера чистой прибыли)
5	Швейцарская Конфедерация	Соглашение от 15.11.95 (вступило в силу); Протокол от 24.09.11 (не вступил в силу)	Дивиденды	РФ (5% или 15 %); Швейцария (7,83%)
6	Соединенное Коро- левство Великобри- тании и Северной Ирландии	Конвенция от 15.02.94 (вступила в силу)	Другие доходы	Великобрита- ния/21 – 28%
7	Латвийская Республика	Соглашение от 20.12.10 (не вступило в силу)	Иные доходы	Латвия /15%
8	Литовская Республика	Соглашение от 29.06.99 (вступило в силу)	Иные доходы	Литва/15%
9	Ирландия Республика	Соглашение от 29.04.94 (вступило в силу)	Иные доходы	Ирландия/12,5%
10	Болгария	Соглашение от 08.06.93 (вступило в силу)	Иные доходы	Болгария/10%
11	Румыния	Соглашение от 27.09.93 (вступило в силу)	Иные доходы	Румыния/16%
12	Республика Молдова	Соглашение от 12.04.96 (вступило в силу)	Иные доходы	Молдова/12%
13	Дания	Конвенция от 08.02.96 (вступила в силу)	Иные доходы	Дания/32%

Таблица 2. Страны с наиболее выгодными юрисдикциями.

№	Страна	Ставка налога на прибыль	Место налогообложения дохода
1	Республика Болгария	10%	Республика Болгария
2	Республика Молдова	12%	Республика Молдова
3	Ирландия	12,5%	Ирландия
4	Литовская Республика	15%	Литовская Республика
5	Латвийская Республика*	15%	Латвийская Республика
6	Румыния	16%	Румыния

бежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией с другими государствами, а также из представленной сводной таблицы, наиболее выгодной юрисдикцией

для оптимизации налогообложения доходов от паевых инвестиционных фондов недвижимости в России обла-
дают следующие страны. 

Знаком «*» отмечены страны, соглашения об избежании налогообложения с которыми не вступили в силу.

«ДРОБЛЕНИЕ ВКЛАДОВ» ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ. ГРАЖДАНСКО- ПРАВОВЫЕ И УГОЛОВНО- ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ (2014 ГОД)

ДОГОВОР

СЧЕТА

ОПЕРАЦИИ

СТРАХОВАНИЕ

СОБСТВЕННОСТЬ

РЕЕСТР

НЕПЛАТЕЖЕСПОСОБНОСТЬ



Ирина Отрохова

*Compliance-офицер
Корпоративные услуги
Корпус Права (Кинр)*



Татьяна Фролова

*Старший юрист
Корпус Права Private Wealth*

В соответствии с Федеральным законом «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» Агентство страхования вкладов (АСВ) в случае отзыва (аннулирования) у банка лицензии на осуществление банковских операций, осуществляет из фонда обязательного страхования вкладов выплату вкладчикам — физическим лицам страхового возмещения. В настоящее время максимальная сумма выплаты составляет 700 тысяч рублей.

СУЩЕСТВУЮТ ПРЕЦЕДЕНТЫ, КОГДА АГЕНТСТВО ПО СТРАХОВАНИЮ ВКЛАДОВ ОТКАЗЫВАЕТСЯ ВКЛЮЧАТЬ ВЛАДЕЛЬЦЕВ ВКЛАДОВ В РЕЕСТР ТРЕБОВАНИЙ КРЕДИТОРОВ БАНКА И ОТКАЗЫВАЕТ В ВЫПЛАТЕ СТРАХОВОЙ СУММЫ

Однако существуют прецеденты, когда Агентство по страхованию

вкладов отказывается включать владельцев вкладов в реестр требований кредиторов Банка и отказывает в выплате страховой суммы, в размере 700 тысяч рублей. Это происходит, когда у Агентства существуют основания предполагать, что физическое лицо путем дробления вклада злоупотребляет своим правом.

Денежные средства, размещенные во вкладах в банках, являются собственностью лиц, разместивших вклады. Собственник денежных средств, хранящихся во вкладах, вправе распоряжаться ими на свое усмотрение, в том числе перевести во вклад родственнику. Перевод вклада на имя родственника (то есть перевод денежных средств со своего вклада на вклад, открытый на имя родственника) означает дарение указанных средств. Ограничений по дарению денежных средств законодательством не предусмотрено.

После перевода денежных средств во вклад родственника, то есть после дарения, указанные денежные средства становятся собственностью родственника (одаряемого). Он является собственником денежных средств, переведенных ему во вклад, вне зависимости от того откуда и когда они туда поступили. С момента

поступления денежных средств во вклад они автоматически подлежат страхованию.

Согласно Федеральному закону «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» не подлежат страхованию денежные средства:

1. Размещенные на банковских счетах (во вкладах) физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.
2. Размещенные физическими лицами в банковские вклады на предъявителя.
3. Переданные физическими лицами банкам в доверительное управление.
4. Размещенные во вклады в находящихся за пределами территории Российской Федерации филиалах банков Российской Федерации.
5. Являющиеся электронными денежными средствами¹.

Указанный перечень является исчерпывающим, других ограничений законом не установлено.

Следует учитывать, что страхование распространяется на вклады, размещенные в банках, имеющих разрешение на привлечение во вклады денежных средств граждан. Если у банка соответствующее разрешение отозвано, но он продолжает принимать от граждан денежные средства для размещения их во вклады, в таком случае вклады страхованию не подлежат.

Ранее суды придерживались позиции, согласно которой, при переводе денежных средств с вклада одного физического лица во вклад другого физического лица или на другой счет того же физического лица, страхованию подлежат оба вклада в размере 700 тысяч рублей без каких-либо дополнительных ограничений, если такой перевод был сделан до приостановления лицензии банка. Например,

в Тюменской области. Иски подавали вкладчики Тюменьэнергобанка, которых АСВ исключило из реестра вкладчиков для выплат страхового возмещения около 450 граждан (всего в реестре около 40 тыс. вкладчиков), депозиты которых были образованы в результате перевода средств суммами менее 700 тыс. руб. из более крупных вкладов в том же банке. АСВ сочло подобные действия попыткой незаконно возложить дополнительную нагрузку (оценивается в 300 млн руб.) на фонд страхования вкладов и отказало в выплатах страхового возмещения. Суд не поддержал позицию АСВ и постановил включить вкладчиков в реестр для выплат страхового возмещения. Основная причина проигрыша АСВ заключалась в том, что дробление вкладов в Тюменьэнергобанке, осуществлялось до введения запрета ЦБ на проведение банком операций.

Однако Определением судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда РФ от 28 июня 2011 г. № 89-В11-3 Решение Ленинского районного суда г. Тюмени от 3 июня 2009 г. и определение судебной коллегии по гражданским делам Тюменского областного суда от 16 августа 2010 г. отменено. Коллегия в своем определении ссылается на то, что представителем Агентства по страхованию вкладов, на момент перечисления на счет физического лица суммы вклада, Банк уже был неплатежеспособен и не обладал для исполнения своих обязательств перед кредиторами достаточными денежными средствами, соответственно, вклад сделан не был. Неплатежеспособность Банка, подтверждалась ведомостью остатков по счетам.

Договор банковского вклада, исходя из нормативных положений ст. 433 и 834 Гражданского Кодекса РФ, является реальным, т. е. считается заключенным с момента внесения вкладчиком денежных средств в банк. Невнесение вкладчиком денежных

1. Часть 2 статьи 4 Федерального закона от 29.07.2004 N 96-ФЗ «О выплатах Банка России по вкладам физических лиц в признанных банкротами банках, не участвующих в системе обязательного страхования вкладов физических лиц в банках Российской Федерации».

средств по договору банковского вклада свидетельствует о том, что договор не заключен. Таким образом, в случае, если Агентство по страхованию вкладов при разбирательстве дела в суде представляет доказательство того, что на момент оформления договоров банковского вклада банк был неплатежеспособен и не располагал для исполнения своих обязательств перед кредиторами достаточными денежными средствами договор банковского вклада нельзя считать заключенным. Неплатежеспособность банка, Агентством по страхованию вкладов, подтверждается, как правило, в том числе ведомостью остатков по счетам, по которой можно выявить невозможность реального зачисления денежных средств на счета клиентов. Таким образом, суд уже не рассматривает наличие запрета на совершение операций банков, как основной аргумент в пользу АСВ. Доказательством является неплатежеспособность банка, и отсутствие на его счете денежных средств, якобы внесенных вкладчиками при заключении договора вклада. Операции, проведенные банком без фактического снятия либо внесения денежных средств, признаются техническими операциями, не влекущими за собой реального заключения договора вклада. Данная позиция также нашла свое подтверждение в Определении Конституционного суда Российской Федерации от 25.07.2001 № 138-О.

Понятие «дробление вкладов», которое используют Агентство по страхованию вкладов и средства массовой информации, подразумевает под собой действия физических лиц, направленные на разделение суммы вклада в несколько вкладов (своих или доверенных лиц), открытых в Банке, который к этому времени уже являлся в значительной степени неплатежеспособным и не располагает возможностью проводить расходные операции денежными средствами в полном объеме. Такие действия физические лица, по мнению Агентства, совершают при наличии информации о предстоящем банкротстве

Банка с целью обойти законодательно установленное ограничение размера компенсационных выплат по вкладам в Банке. Такие действия возможны при содействии сотрудников банка, так как физические лица не могут обладать информацией о наличии на корреспондентском счете банка средств для совершения операций по переводу денежных средств.

ОСНОВАНИЕМ ДЛЯ ИСКЛЮЧЕНИЯ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ ИЗ РЕЕСТРА ВКЛАДЧИКОВ, ЧЬИ ВКЛАДЫ ПОДЛЕЖАТ СТРАХОВАНИЮ, ЯВЛЯЕТСЯ УМЫШЛЕННОЕ ПРОВЕДЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО РАЗДЕЛЕНИЮ ВКЛАДА В ПЕРИОД, КОГДА БАНК УЖЕ НЕ ПРОВОДИТ ОПЕРАЦИИ ЧЕРЕЗ СВОЙ КОРРЕСПОНДЕНТСКИЙ СЧЕТ

Следовательно, основанием для исключения физических лиц из реестра вкладчиков, чьи вклады подлежат страхованию, является умышленное проведение операций по разделению вклада в период, когда банк уже не проводит операции через свой корреспондентский счет.

В данном случае подразумевается, что подобные действия содержат в себе умысел на создание дополнительного «мнимого» вклада на родственника с целью создания искусственного права на получение дополнительной страховой выплаты.

Кроме того, имеется судебная практика по привлечению лиц, совершавших операции по дроблению вкладов, к уголовной ответственности за совершение преступления предусмотренного статьей 159 Уголовного кодекса (мошенничество).

Так, Центральным районным судом города Тюмени вынесен приговор

в отношении генерального директора юридического лица по делу о переводах со счетов юридического лица денежных средств во вклады, открытые на имя физических лиц.

Исходя из норм уголовного и уголовно-процессуального законодательства, мошенничество — тайное хищение чужого имущества, совершенное путем обмана либо злоупотребления доверием². Состав данного преступления предусматривает наличие умысла на совершение хищения имущества, данный умысел является предметом доказывания.

Законодательством операции по переводу денежных средств с одного вклада в другой вклад разрешены, каких-бы то ни было ограничений не существует, соответственно единственной возможностью привлечь физическое лицо к уголовной ответственности за совершение преступления, предусмотренного статьей 159 УК РФ — это доказать наличие умысла на хищение денежных средств. Для того, чтобы доказать умысел на хищение денежных средств, необходимо собрать доказательства. Приведем пример прямых доказательств: признательные показания физического лица; аудио либо видеозапись разговора физического лица с кем-либо о намерении сделать вклад с целью получения страховой компенсации (либо об уже совершенном вкладе), расписка либо иное письмо, сделанное от руки физическим лицом об обстоятельствах совершения преступления. Приведем пример косвенных доказательств: электронная переписка физического лица, содержащая информацию о преступлении, сведения, содержащиеся на электронных носителях, принадлежащих физическому лицу (часто посещаемые сайты банкротящихся банков, сайты СМИ, содержащие информацию о таких банках и д. р.), свидетельские показания. Доказательства могут быть и иными. Таким образом, для доказывания умысла необходимо собрать определенные доказательства,

для сбора доказательств необходимо провести, как минимум, проверочные мероприятия, как максимум, следственные действия. Следственные действия проводятся в основном только после возбуждения уголовного дела при наличии достаточных оснований. То есть, для инициирования уголовного преследования физического лица в данном случае необходимо реальное подозрение, которое весьма проблематично доказать при единичном случае. При отсутствии вышеуказанных доказательств установить умысел на хищение денежных средств практически невозможно.

Таким образом, говорить о достаточных основаниях для уголовного преследования можно только в случае, если перевод совершается со счета юридического лица или индивидуального предпринимателя, чьи вклады не подлежат страхованию, на счет физического лица с целью получения страховки по вкладу в нарушение законодательства о страховании, а также Закона о несостоятельности (банкротстве) в части очередности выплат кредиторам банка³.

В ЦЕЛЯХ ЗАЩИТЫ
ВКЛАДОВ, ПРИ ПОЛУЧЕ-
НИИ ИНФОРМАЦИИ
О ВОЗМОЖНОМ БАНК-
РОТСТВЕ БАНКА ЦЕЛЕ-
СООБРАЗНО ПЕРЕВЕСТИ
ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА
В СУММЕ, ПРЕВЫШАЮ-
ЩЕЙ 700 ТЫСЯЧ РУБЛЕЙ
В БОЛЕЕ НАДЕЖНЫЙ
БАНК, ЧТО НЕ БУДЕТ
ОТНОСИТЬСЯ К ОПРЕ-
ДЕЛЕНИЮ «ДРОБЛЕНИЕ
ВКЛАДОВ»

1. Часть 1 статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации.

2. Часть 4 статьи 134 Федерального закона от 26.10.2002 N 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

Из изложенного можно сделать следующие выводы:

- физическое лицо вправе перевести денежные средства со своего вклада на вклад третьего лица, в том числе родственника, а также открыть новый вклад, в том же банке, однако в случае, если банк, в котором размещен вклад, на момент перевода денежных средств прекратил операции по счетам и является неплатежеспособным, такие действия могут быть расценены как «дробление вклада»,

Агентство по страхованию вкладов может отказать физическому лицу в его включении в реестр кредиторов банка;

- в целях защиты вкладов, при получении информации о возможном банкротстве банка целесообразно перевести денежные средства в сумме, превышающей 700 тысяч рублей в более надежный банк, что не будет относиться к определению «дробление вкладов». 

ОБЗОР ИЗМЕНЕНИЙ, ВНЕСЕННЫХ В ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО НЕКОТОРЫХ ИНОСТРАННЫХ ЮРИСДИКЦИЙ (2015 ГОД)

КИПР

ФАТКА

БВО

ДИРЕКТИВЫ

ТРЕБОВАНИЯ

НАЛОГИ

ОТЧЕТНОСТЬ



Ольга Бухарина

*Ex-Compliance Officer
Заместитель директора
Корпоративные услуги
Корпус Права (Кипр)*

2014 год был отмечен множеством событий. Также в разных странах вышли важные законодательные акты. О некоторых наиболее значимых изменениях законодательства иностранных юрисдикций мы расскажем в данной статье. Мы коснемся Кипра, где был принят закон о налогообложении иностранных счетов США (сокращенно ФАТКА от английской аббревиатуры), ужесточились требования к подаче финансовой отчетности кипрских компаний, изменились предписания регулятора. Кроме того, осветим изменения законодательства Британских Виргинских островов.

Кипр подписал соглашение с США в соответствии с законом ФАТКА

2 декабря 2014 министр финансов Кипра и посол США на Кипре официально подписали межправительственное соглашение между Кипром и Соединенными Штатами в соответствии с Законом о налогообложении иностранных счетов США (ФАТКА). Закон является налоговой мерой США, принятой в 2010 году для предотвращения и выявления уклонения от уплаты

налога на доходы, полученные лицами (гражданами или резидентами) США из источников, находящихся за пределами Соединенных Штатов, для улучшения налоговой дисциплины налогоплательщиков и для обеспечения большей прозрачности путем ужесточения требований о предоставлении информации и соблюдения норм в отношении счетов США и активов, имеющих за рубежом.

Как и другие члены ЕС, в 2013 году Кипр обязался заключить Модель 1 межправительственного соглашения (в соответствии с которым организации, которые подпадают под действие закона ФАТКА, представляют информацию своим собственным налоговым органам для ее последующей передачи властям США). До официального подписания соглашения Кипр подписал соглашение, вступившее в силу 22 апреля 2014 года, которое позволило зарубежным финансовым организациям-резидентам Кипра зарегистрироваться на веб-сайте Налогового управления США/ФАТКА. Кроме того, в Закон о начислении и сборе налогов будут внесены изменения для включения положения о сборе и автоматическом обмене информацией в соответствии с законом ФАТКА.

Цель закона ФАТКА

Целью закона ФАТКА является «выявление, пресечение и предотвращение уклонения от уплаты налога на полученные за рубежом доходы» гражданами или резидентами США, тем самым создавая большую прозрачность путем установления обязательства предоставления информации и соблюдения требований в отношении счетов США.

Основные функции повлияли на:

- адаптацию клиентов;
- налоговую отчетность;
- удержание налога;
- управление.

Каковы последствия не соблюдения требований закона?

Закон ФАТКА устанавливает налог у источника доходов в размере 30% на «налогооблагаемые» и «сквозные» платежи, производимые в пользу владельца счета, не соблюдающему законодательство, или не участвующий ИФО.

Отчетность

Закон ФАТКА содержит требование о предоставлении Налоговому управлению США определенной информации о прямых и косвенных владельцев счетов в США. Отчетность по закону ФАТКА будет необходимо сдать сначала в сентябре 2015 года (за деятельность 2014 года), и будет менее подробный в отношении деятельности, проведенной в 2014 году. Более подробные требования будут вводиться поэтапно в 2015 и последующие года.

Подход основан на принципе принадлежности налогоплательщика к юрисдикции США на основе порога совокупного остатка денежных средств на счете.

Сбор необходимой документации основывается на принципе: пред-

усматривают ли положения, определяющие принадлежность налогоплательщика к юрисдикции США, необходимые документы, непредусмотренные обязательствами по борьбе с отмыванием денег.

Владелец счета имеет признаки принадлежности к США, если он:

- является гражданином или резидентом США;
- родился в США;
- его место жительства либо почтовый адрес находится в США;
- имеет телефонный номер США;
- давал постоянные поручения о переводе средств на счет, открытый в США;
- выдал доверенность на управление счетом лицу, проживающему в США;
- его почтовый адрес является единственным адресом владельца счета.

Подводя итоги, можно сказать, что закон ФАТКА борется с уклонением от уплаты налогов ИФО на доходы, источник которых находится в США. Целью закона — выявление статуса резидента США и счетов таких лиц и организаций (> 10%). Хотя он и имеет некоторые дополнительные сложности, например: изменение обстоятельств, 30+ статусов, повторяемые процедуры восстановления, непредсказуемые изменения регулирования, ожидаемые в будущем. Закон ФАТКА являясь новой частью законодательства Кипра, а также некоторых других стран, должен быть подробно изучен и ни в коем случае им не следует пренебрегать.

Рассказав о нововведении межправительственного договора между Кипром и США, мы переходим к не менее важному изменению, которое, несомненно, отразится на работе компаний на Кипре, а именно — ужесточение требований к срокам подачи отчетности кипрских компаний.

Требования к подаче финансовой отчетности кипрских компаний

В целях обновления информации и записей, Регистратор компаний Кипра решил приступить к ликвидации бездействующих или неактивных компаний. Компания считается неактивной, в случае если не предоставляет следующее:

- годовой отчет вместе с финансовой отчетностью за период по 2013 года включительно и/или;
- не производит оплату государственной ежегодной пошлины (350 евро в год).

В СЛУЧАЕ НЕПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ГОДОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ЗА ПЕРИОД ПО 2013 ГОД ВКЛЮЧИТЕЛЬНО, КОМПАНИЯ ИСКЛЮЧАЕТСЯ ИЗ РЕЕСТРА КОМПАНИЙ

В случае непредоставления годовой отчетности за период по 2013 год включительно, в соответствии с положениями статьи 327 Закона о Компаниях, компания исключается из реестра компаний по следующей процедуре:

1. Первое извещение отправляется по почте, со сроком на ответ один месяц.
2. Второе извещение отправляется заказным письмом в течение 14 дней, в случае не получения ответа на первое извещение. Срок на ответ со стороны компании — один месяц.
3. Публикация в государственной газете Кипра. В случае отсутствия реакции со стороны компании на второе извещение, по истече-

нию одного месяца будет опубликована запись в государственной газете Кипра (Cyprus Government Gazette) о закрытии компании и в то же самое время направляется Третье извещение (уведомление о ликвидации) по почте на имя компании. Срок на ответ со стороны компании — 3 месяца.

Таким образом, суммарное время до окончательной деактивации компании составляет около 5 месяцев.

ВЫЧЕРКИВАНИЕ КОМПАНИИ ИЗ РЕЕСТРА НЕ ЭКВИВАЛЕНТНО ПРОЦЕДУРЕ ЛИКВИДАЦИИ, ПОТОМУ КАК В ПЕРВОМ СЛУЧАЕ КОМПАНИЯ «ЗАМОРОЖЕНА», ЛИШЬ ТЕРЯЕТ СВОЙ СТАТУС ПРАВОСПОСОБНОСТИ И МОЖЕТ БЫТЬ ВОССТАНОВЛЕНА ПО ТРЕБОВАНИЮ ЛЮБОГО ЗАИНТЕРЕСОВАННОГО ЛИЦА, ВКЛЮЧАЯ НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ, ПРОКУРАТУРУ

В случае если компания даст ответ на полученные извещения и предоставит все необходимые отчеты Регистратору Компаний, вышеуказанная процедура удаления компании из реестра может быть в любой момент, в течение всего периода, приостановлена. При этом важно отметить, что вычеркивание компании из Реестра не эквивалентно процедуре ликвидации, потому как в первом случае компания «заморожена», лишь теряет свой статус правоспособности и может быть восстановлена по требованию любого заинтересованного лица, включая налоговые органы, прокуратуру.

Неуплата ежегодной государственной пошлины

В соответствии с положениями Закона 190 (I) / 2012 с июня 2011 года все компании, зарегистрированные в Реестре компаний Кипра, обязаны до 30 июня и далее ежегодно платить государственную пошлину для того, чтобы считаться правоспособным юридическим лицом, а также для поддержания записей в реестре компаний. В случае задержки оплаты надлежащей пошлины, компания обязана оплатить штраф, согласно нижеследующему:

- просрочка на два месяца со срока оплаты, штраф в размере 10%;
- просрочка на пять месяцев со срока оплаты, дополнительный штраф в размере 30%;
- в случае если компания не оплатит годовую пошлину с наложенные на компанию штрафы, Регистратор Компаний Кипра вычеркнет компанию из Реестра Компаний в соответствии с положениями закона о Компаниях.

Что касается способа оплаты пошлины и штрафов по ней, ее можно оплатить самостоятельно через систему электронных платежей (JCC) с помощью банковской карты Visa, наличными средствами в кассе Регистратора компаний Кипра или через секретаря/администратора кипрской компании.

И ужесточение требований к срокам подачи отчетности, и оплата пошлины (последнее не является нововведением 2014 года) направлены на поддержание активных компаний и закрытие «заброшенных».

Еще одно ужесточение связано с общеевропейской тенденцией по борьбе с отмыванием денег: Евросоюз вводит все новые и новые правила контроля за движением денежных средств в данной борьбе. Уделим внимание таким нововведениям на Кипре.

Директивы Европейского Союза и Комиссии Кипра по ценным бумагам

Во время ежегодной встречи в Берлине Глобального форума ОЭСР по налоговой прозрачности и обмену информацией, Кипр стал одним из первых подписантов нового Стандарта автоматического обмена налоговой информацией. Подписание этого документа открывает новый этап автоматического обмена информацией, в основе которого лежат положения многосторонней Конвенции ОЭСР об административной взаимопомощи в области налогообложения. Ожидается, что страны, подписавшие Стандарт первыми, начнут обмениваться информацией по налоговым вопросам уже с сентября 2017 года. Остальные государства запустят автоматический обмен в 2018 году.

Законодательство в сфере налогообложения стало более ужесточенным. Среди основных изменений в налогообложении Кипра важно отметить следующие:

- управляющие директоры предприятий несут ответственность за уплату налогов своей компанией;
- увеличен размер штрафов за неуплату налогов либо уклонение от уплаты налогов.

28 марта 2014 года Министерство Финансов Кипра выпустило новый декрет, действительный на протяжении 35 дней, согласно которому вводится целый ряд послаблений в отношении ограничительных мер, установленных на Кипре год назад. В официальном пресс релизе Министерства говорится о том, что данный декрет является свидетельством того, что «банковская система острова находится в процессе стабилизации и доверие к ней возвращается». Однако стоит упомянуть, что Декрет о международных банках остается без изменений.

Новые послабления являются следующими:

1. Отмена лимита по снятию денежных средств для физических и юридических лиц.

2. Увеличение текущего ежемесячного ограничения по денежным переводам внутри Республики: для физических лиц — с € 20 000 до € 50 000; для юридических лиц — с € 100 000 до € 200 000.
3. Любому лицу разрешается открыть новый банковский счет, при выполнении следующих условий:
 - такое лицо не является существующим клиентом какого-либо кредитного учреждения;
 - назначение счета — срочный депозит; и общая сумма вкладываемых средств должна превышать €5 000.

Однако, стоит учесть, что новый срочный депозит нельзя будет снять до истечения срока вклада.

4. Отменяется запрет на снятие срочного вклада до истечения его срока действия.

В целом, Министерство Финансов заявило, что Кипр «успешно прошел ключевые точки в процессе восстановления», и это является подтверждением того, что банковский сектор острова эффективно работает над укреплением своих позиций.

Это были основные нововведения на Кипре. Теперь нам бы хотелось осветить изменение в законодательстве Британских Виргинских островов.

Изменение законодательства Британских Виргинских островов

В сентябре 2014 года в законодательство Британских Виргинских островов было внесено изменение, дающее более четкое определение порядку ведения бухгалтерского учета.

Поправки к Закону «О Взаимной Правовой Помощи (Налоговые вопросы)» (Mutual Legal Assistance (Tax Matters) Act, 2003 (MLA), опубликованные в 2012 году обязали компании с ограниченной ответственностью вести бухгалтерскую отчетность,

чтобы соответствовать требованиям ОЭСР. Поправки 2014 года значительно расширили требования к ведению бухгалтерской отчетности.

В НОВОЙ РЕДАКЦИИ ЗАКОНА ПОЯВЛЯЕТСЯ ПОНЯТИЕ ТАК НАЗЫВАЕМОЙ «ОБОСНОВЫВАЮЩЕЙ ДОКУМЕНТАЦИИ»

В новой редакции закона появляется понятие так называемой «обосновывающей документации». Конкретный список документов в законе не перечислен, однако под «обосновывающей документацией» подразумевается любая документация, отражающая деятельность компании, — операции по счетам, сделки и т. д. В качестве «обосновывающей документации» могут выступать инвойсы, копии договоров, квитанции, банковские выписки и другие документы, позволяющие подготовить финансовую отчетность. Компания должна быть готова в любой момент представить сведения о своем финансовом положении и следующие данные о полученных и израсходованных денежных суммах, продажах и закупках товаров, данные об активах и обязательствах.

КОМПАНИЯ ДОЛЖНА В ПИСЬМЕННОМ ВИДЕ ИНФОРМИРОВАТЬ РЕГИСТРАЦИОННОГО АГЕНТА О ФИЗИЧЕСКОМ АДРЕСЕ, ПО КОТОРОМУ ХРАНИТСЯ ДАННАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ

Компания должна в письменном виде информировать регистрационного агента о физическом адресе, по которому хранится данная доку-

ментация. При смене данного адреса компания обязана в течение 14 дней письменно проинформировать регистрационного агента об изменениях. Бухгалтерские отчеты и «обосновывающая документация» должны храниться на протяжении пяти лет с даты проведения сделки (операции). Регистрационные агенты тщательно следят за соблюдением данного требования, при отсутствии такой информации им запрещается обслуживать такую компанию.

В данной статье мы рассмотрели изменения, которые не могут остаться незамеченными. В то же время они следуют мировым тенденциям: ФАТКА охватывает все больше и больше стран, офшорные юрисдикции постепенно ужесточают требования, налоговые органы повышают уровень контроля. Все нововведения лишь подтверждают тенденцию глобализации и ужесточения борьбы с уклонением от налогов и отмыванием денег. 

КАК РОССИЙСКИЙ НДС НАГОНЯЕТ СОВРЕМЕННОСТЬ (2016 ГОД)

ЭВМ

РЕАЛИЗАЦИЯ

MOSS

ЕВРОСОЮЗ

БАНК

СТАВКА

ОРГАНИЗАЦИЯ



Яна Караушева

Ех-Младший юрист

Налоговая и юридическая практика

Корпус Права (Россия)

С 1 января 2017 г. вступают в силу новые правила обложения НДС для иностранных организаций, оказывающих физическим лицам услуги в электронной форме или через сеть «Интернет» (далее — электронные услуги). Согласно поправкам, внесенным в Налоговый кодекс РФ¹, если покупатель таких услуг находится в России, местом их реализации будет признаваться Россия. В перечень электронных услуг вошли:

- предоставление прав на использование программ для ЭВМ и баз данных, включая доступ к компьютерным играм;
- предоставление прав на использование информации в электронном виде (например, музыкальных произведений, электронных книг и других электронных публикаций, графических и аудиовизуальных файлов);
- предоставление торговых площадок;
- оказание услуг по поиску и (или) представлению заказчику

информации о потенциальных покупателях;

- предоставление доменных имен, оказание услуг хостинга;
- оказание рекламных услуг в сети «Интернет»;
- хранение и обработка цифровой информации;
- услуги по администрированию веб-сайтов.

Следует отметить, что реализация товаров (работ, услуг) через Интернет, если их поставка осуществляется без использования глобальной сети, не входит в этот перечень². Интернет-магазины будут жить по-старому.

Предусмотрено 4 условия, соблюдение какого-либо из которых влечет признание России местом реализации услуги:

- местом жительства покупателя является Российская Федерация;
- место нахождения банка, в котором открыт счет, используемый покупателем для оплаты услуг, или оператора электронных

1. Федеральный закон от 03.07.2016 № 244-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

2. Пункт 1 статьи 174.2 Налогового кодекса РФ в ред. Федерального закона от 03.07.2016 № 244-ФЗ.

- денежных средств, через которого осуществляется покупателем оплата услуг, — на территории Российской Федерации;
- сетевой адрес покупателя, использованный при приобретении услуг, зарегистрирован в Российской Федерации;
- международный код страны телефонного номера, используемого для приобретения или оплаты услуг, присвоен Российской Федерации³.

Новые правила определения места реализации означают, что в ближайшем будущем множество иностранных организаций, оказывающих электронные услуги физическим лицам на территории России, подпадут под обложение российским НДС. Федеральным законом от 03.07.2016 г. регламентированы административные процедуры постановки на налоговый учет иностранных провайдеров электронных услуг, а также порядок взаимодействия с российским налоговым органом через личный кабинет налогоплательщика. Предусматривается два «канала» поступления денежных средств от новоиспеченных налогоплательщиков:

- иностранная организация, которая непосредственно реализует услугу физическому лицу, обязана будет подавать отчетность по НДС (в случае если такая организация не является непосредственно поставщиком услуги, а действует на основании договора поручения, агентирования или комиссии, то она признается налоговым агентом);
- российская организация или индивидуальный предприниматель, реализующий соответствующие услуги иностранной организации на основании договора поручения, агентирования или комиссии, должны будут исполнять обязанности налогового агента по исчис-

лению и уплате НДС с электронных услуг⁴.

Налоговая база определяется как стоимость услуг с учетом суммы налога, исходя из фактических цен реализации. Поскольку сумма налога считается включенной в стоимость услуги, эффективная ставка налога установлена на уровне 15,25%, а не 18% налоговой базы. Иностранные компании, которые становятся плательщиками НДС в России, не будут иметь права на вычет входного НДС, предъявляемого им при приобретении товаров в России либо фактически уплачиваемого при ввозе товаров в Россию⁵.

Данные нововведения актуализируют вопрос об освобождении от НДС операций по передаче неисключительных прав использования программ для ЭВМ и баз данных на основании лицензионного договора. В настоящее время нет каких-либо официальных разъяснений российских государственных органов относительно того, какие из электронных услуг, оказываемых иностранными (или российскими) организациями, подпадают под эту льготу, а какие – нет. Возьмем, например, компьютерные игры. В Федеральном законе от 03.07.2016 г. прямо указано, что предоставление права использования компьютерной игры и ее дополнительных функциональных возможностей — это предоставление права использования программы для ЭВМ. Формально для соблюдения требований Налогового кодекса РФ правообладателю (лицензиару) достаточно обеспечить ознакомление потребителя с текстом лицензионного соглашения перед началом использования программы: здесь приходят на помощь давно прижившиеся формы clickwrap и browse-wrap соглашений. Однако объемы реализации продуктов индустрии компьютерных игр таковы, что российской налоговой службе все досаднее становится предоставлять льготу денежному потоку, с каждым годом набирающему обо-

1. Подпункт 4 пункта 1 статьи 148 Налогового кодекса РФ в ред. Федерального закона от 03.07.2016 № 244-ФЗ.

2. Пункты 3,9,10 статьи 174.2 Налогового кодекса РФ в ред. Федерального закона от 03.07.2016 № 244-ФЗ.

3. Пункты 5, 6 статьи 174.2 Налогового кодекса РФ в ред. Федерального закона от 03.07.2016 № 244-ФЗ.

роты. Например, в судебном разбирательстве «Мэйл.Ру Геймс» против ФНС России⁴, закончившемся в сентябре 2015 г. поражением интернет-компании, это правило об освобождении от НДС было радикальным образом пересмотрено. «Мэйл.Ру Геймс», являясь правообладателем бесплатных онлайн-игр, реализовывала за плату дополнительный функционал к игре (оружие или броня для героя). Выручка от его реализации составила около 1,6 млрд. руб. и была отражена в составе необлагаемых операций как передача прав на ЭВМ по лицензионным договорам. Налоговая инспекция доначислила НДС с этой суммы. Суд, в свою очередь, пришел к выводу, что «у потребителей формировалось представление о том, что приобретение дополнительного функционала игры является услугой по организации игрового процесса», и поэтому операция не может освобождаться от НДС по указанному основанию. Данный кейс показывает, насколько неоднозначна квалификация услуг такого рода в рамках текущего правового регулирования, которое явным образом запаздывает в своем развитии и не соответствует требованиям современного рынка интернет-услуг.

Иностранные организации и их налоговые агенты, становящиеся налогоплательщиками с 1 января 2017 г., будут подвержены существенным налоговым рискам, связанным с описанным пробелом в регулировании налогообложения электронных услуг. Те из них, которые решат воспользоваться правом на льготу, потенциально могут оказаться в ситуации, подобной той, в которой оказался «Мэйл.Ру Геймс», ведь Федеральный закон от 03.07.2016 г. вооружил Налоговый кодекс не виртуальными оружием и броней.

Установлено, что иностранная организация будет принудительно сниматься с налогового учета в России, в случае если данная организация:

- предоставила недостоверные сведения при постановке на учет;
- не уплатила НДС, штраф или пени в течение 12 месяцев со дня истечения срока уплаты;
- не представила налоговому органу запрашиваемые документы в течение 3 месяцев со дня истечения срока исполнения;
- не представила налоговую декларацию⁷.

Принудительное снятие с учета будет означать невозможность для иностранной организации легально реализовывать свои услуги на российском рынке. Пени и недоимки по НДС, в результате которых иностранная организация может быть снята с учета, не имеют срока давности и подлежат восстановлению в случае повторной постановки на учет. При этом налогоплательщик не сможет использовать личный кабинет в течение года после снятия с учета, даже при повторной постановке. Эти меры будут стимулировать иностранных налогоплательщиков соблюдать применимые к ним требования российского закона: издержки, сопряженные с санкциями, не позволят игнорировать требования налоговых органов.

Впрочем, для иностранных компаний, присутствующих на российском рынке интернет-услуг, НДС по месту нахождения покупателя — далеко не новость. Российские законодатели не в первый раз взяли на вооружение иностранный опыт и имплементировали его в отечественное право. В Евросоюзе аналогичные правила определения места реализации электронных B2B-услуг действуют с 1 января 2015 г. Компания, реализующая электронные услуги физическому лицу-резиденту Евросоюза, обязана уплатить НДС с этой операции в государстве его резидентства. Не имеет значения, является ли сам поставщик

4. Дело № А40-91072/14.

5. Пункт 5.5. статьи 84 Налогового кодекса в ред. Федерального закона от 03.07.2016 № 244-ФЗ.

6. Пункт 1.1 статьи 59 Налогового кодекса в ред. Федерального закона от 03.07.2016 № 244-ФЗ.

и налоговых органов, была разработана и внедрена система дистанционной уплаты налога — Mini One Stop Shop (MOSS). Организация, зарегистрированная в качестве плательщика НДС в каком-либо государстве Евросоюза, получает в этом государстве доступ к системе MOSS и через нее подает декларации по НДС с электронных B2B-услуг, оказанных во всех остальных государствах Евросоюза. Организация, не являющаяся резидентом объединенной Европы, может по своему усмотрению выбрать государство Евросоюза для постановки на учет по НДС и доступа к MOSS. Оплата задекларированных сумм общим платежом направляется налоговому органу страны регистрации, который в дальнейшем самостоятельно распределяет между налоговыми органами остальных государств причитающиеся суммы. Таким образом, налогоплательщик освобождается от необходимости постановки на учет в каждом государстве Евросоюза, в котором он реализует указанные услуги. Система MOSS выступает неким общеевропейским хабом налоговых платежей, централизующим взимание НДС с электронных услуг.

Но в отличие от России, в законодательстве Евросоюза нет льготы по уплате НДС с передачи прав на программное обеспечение по лицензионному договору, а поэтому априори

не возникает дискуссия о том, какая электронная услуга подпадает под это определение, а какая — нет. Не исключено, что во избежание правовых споров, аналогичных спору «Мэйл.Ру Геймс» с ФНС России, отечественный законодатель пойдет по пути отмены этой проблемной нормы. В противном случае с 1 января 2017 г. число подобных тяжб угрожает значительно возрасти.

Подводя итог сказанному, следует отметить, что введение обязанности для иностранных организаций уплачивать НДС с электронных услуг отвечает общемировым тенденциям и лишь приводит российское законодательство в соответствие с явлениями современности. Для большинства «новых» плательщиков НДС эта обязанность не будет чем-то непривычным: иностранные компании должны будут использовать уже имеющийся опыт на российской почве.

За последние годы в российском налоговом законодательстве появилось множество изменений «иностранного происхождения». Будем надеяться, что российские налоговые органы успешно применят мировой опыт, и механизм эффективно заработает, а каждое приложение, устанавливаемое на мобильном устройстве, будет приносить в бюджет свою копейку. 

**ПРОЦВЕТАНИЕ
ПРИХОДИТ БЛАГОДАРЯ
ДЕЙСТВИЯМ,
А НЕ БЛАГОДАРЯ
МОЛИТВАМ
(2017 ГОД)**

НАСЛЕДОВАНИЕ

БЛАГОСОСТОЯНИЕ

АКТИВЫ

ОПЦИОН

ЗАВЕЩАНИЕ

БЕНЕФИЦИАР

ФОНД

ТРАСТ



Ирина Кочергинская

Управляющий директор

Налоговая и юридическая практика

Корпус Права

ПРОЦВЕТАНИЕ ПРИХОДИТ БЛАГОДАРЯ ДЕЙСТВИЯМ, А НЕ БЛАГОДАРЯ МОЛИТВАМ

Далай Лама XIV

На страницах «Korpus Prava. Analytics» в последнее время мы достаточно часто обращаемся к темам, связанным с вопросами наследования. И это неслучайно. Вопросы наследования или, если говорить современным языком, «передачи благосостояния» сегодня особенно актуальны в бизнес-сообществе. И это вполне объяснимо. Наш российский предприниматель, начавший свой путь в 1990-х в возрасте 20–30 лет, сегодня уже успел все: пережил 1991, 1998, 2008, 2014 гг., построил дом, посадил дерево, вырастил сына... Предпринимателю уже за 55, а сыну уже как минимум 25 лет, и пришло время передать свое дело этому «сыну».

Вопрос передачи благосостояния своим преемникам, став актуальным, сразу превратился в проблему. В первую очередь, это связано с тем, что активы плохо структурированы или не структурированы вообще.

Часто встречаются случаи, когда лицо, желающее назначить преемника, не может подтвердить юридически свою связь с активом. Особенно ситуация осложняется, если такой человек уже ушел от жизни. Порой «сыну» невозможно получить активы из рук их номинального держателя, у которого были неформальные обязательства перед «отцом». Кроме того, желая отдать активы конкретному наследнику при жизни или завещать их передачу после смерти, лицо, передающее активы, сталкивается с рядом законодательных ограничений — таких как обязательная доля в наследстве и режим совместной собственности супругов. И наконец, не стоит забывать, что в случае, когда передача благосостояния происходит уже после смерти работодателя, если такая передача не была подготовлена заранее, активы становятся замороженными на срок минимум 6 месяцев.

Возникают проблемы с реализацией недвижимости. Корпоративное управление юридическими лицами может быть парализовано. В некоторых случаях достучаться до провайдеров корпоративных услуг, которые осуществляют администрирование иностранных компаний, оказывается невозможно. В других — наследники вообще не имеют представления о составе активов, они не знают, что представляют собой компании, где они находятся, кто их обслуживает, как работать с контактными лицами. Итак, сама жизнь заставляет задумываться о передаче благосостояния заранее, пока еще не слишком поздно.

Классические риски

О чем же стоит задуматься человеку, решившему структурировать свою «наследственную массу»?

В первую очередь, о том, с чем придется столкнуться наследникам, в случае, если все пойдет своим чередом изображено на рисунке 1.

- 1. Шестимесячный срок для вступления в наследство. Данный срок начинает свой отсчет с момента смерти наследодателя. До окончания указанного срока оформить права наследника невозможно. Таким образом, в течение полугода наследник не сможет управлять недвижимостью или ценными бумагами у брокера, или акциями и долями компаний — как

российских, так и иностранных. Самая плачевная ситуация может возникнуть в юридическом лице, в котором наследодатель был единственным акционером (участником) и директором. Деятельность такой компании будет полностью парализована на 6 месяцев, поскольку осуществить смену директора возможно только после оформления прав собственности на акции (доли) на наследников.

- 2. «Незапланированные» наследники. Шестимесячный срок предоставляется законодателем для того, чтобы все потенциальные наследники могли заявить свои права на наследство. В этот срок могут проявить себя лица, которых ни наследники, ни сам наследодатель не принимал во внимание. Если они докажут свои права на наследство, с ними не только придется поделиться, но и, возможно, придется пустить их в управление активами
- 3. Розыск активов. В случае, когда передача благосостояния не была оформлена заранее, розыск активов (особенно расположенных за рубежом) может оказаться «крестовым походом». В отношении недвижимости и юридических лиц, расположенных на территории РФ, сделать такой поиск не представляется сложным. Что-



Рис. 1.

бы найти компанию за рубежом, мало знать страну, где зарегистрирована компания. Нужно не только знать регистрационные данные организации, но и контакты корпоративного администратора, обслуживающего эту компанию. Мало того, в идеале — надо быть авторизованным лицом для контактов с таким администратором, иначе это может стать огромной проблемой в выстраивании коммуникации.

4. Супружеская доля. Смысл этого ограничения заключается в том, что если брачным контрактом не установлено иное, супруг умершего наследодателя имеет право на 50% от имущества, совместно нажитого в браке. Это означает, что даже при наличии завещания в пользу конкретного наследника на «все имущество», такой наследник реально получит только 50% от всего того имущества, которое числится за умершим. Для благополучной семьи, это, конечно же, не составляет проблемы. Однако, вспоминая слова Л. Н. Толстого о том, что «все счастливые семьи похожи друг на друга, каждая несчастная семья несчастлива по-своему», можно предположить возможность возникновения различных спорных ситуаций, течение которых нельзя даже спрогнозировать. Например, супруги могут проживать раздельно и не считать себя супругами, но юридически они не разведены. Супружеская доля в этом случае возникнет. Возможна и другая ситуация: супруг приобрел актив до вступления в брак, или принял его в дар, или получил в наследство. Конечно, такой актив является собственностью этого супруга. Однако, деньги, полученные от реализации такого актива в период брака, а тем более купленный на эти деньги новый актив — уже является общей совместной собственностью супругов, и на него также будет распро-

страняться режим супружеской доли.

5. Обязательная доля. Суть требования о выделении обязательной доли в наследственной массе заключается в том, что иждивенцы наследодателя (в первую очередь, речь здесь идет о несовершеннолетних детях, а также о совершеннолетних инвалидах, находящихся на иждивении), которые даже при наличии завещания имеют право на 50% от доли, которая причиталась бы им, если бы наследование проходило по закону, без завещания.

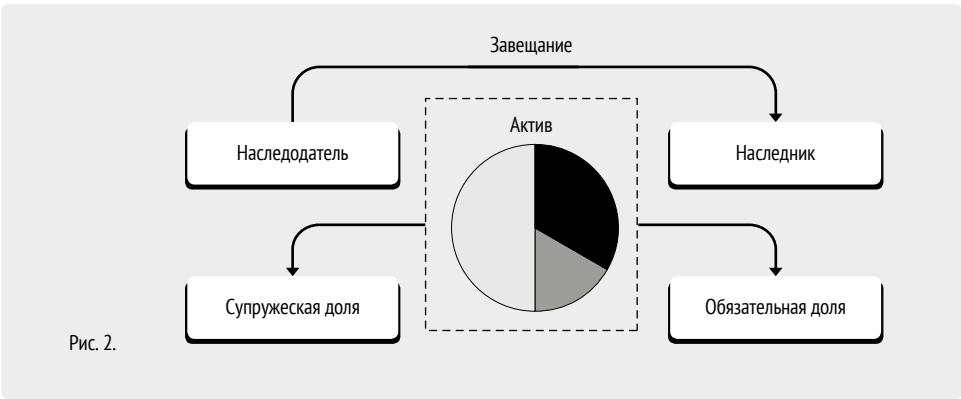
Чтобы обойти описанные выше сложности, нужно задуматься о структурировании активов заранее и совершить ряд действий, которые в своей совокупности приведут к гладкой и безболезненной передаче благосостояния преемнику, и позволят наследодателю:

- во-первых, быть уверенным, что управление активами попадет в руки того из наследников, на которого он рассчитывает;
- во-вторых, не беспокоиться о том, что управление активами может оказаться заблокированным.

Завещание

Начнем с простого инструмента, который лежит на поверхности. Распорядиться имуществом на случай смерти можно путем составления завещания. Завещатель вправе по своему усмотрению завещать имущество любым лицам, любым образом определить доли наследников в наследстве, лишить наследства одного, нескольких или всех наследников по закону, не указывая причин такого лишения (рис. 2).

Размер наследственной массы ограничивается только супружеской долей, возникновения которой можно избежать, заключив своевременно брачный контракт. Свобода завещания ограничивается только правилами об обязательной доле в наследстве,

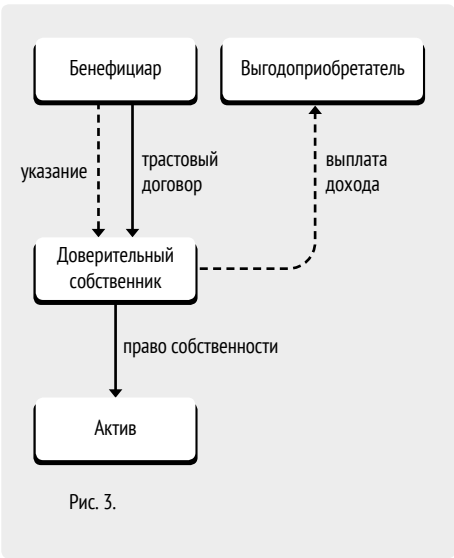


которые, в любом случае, придется
ся соблюсти.

Однако наследодатель не всегда
может предусмотреть в завещании
все возможные изменения в будущем.
К таким изменениям относятся: появ-
ление новых наследников, вступление
в брак детей, вступление в повторный
брак пережившего супруга, неблаго-
видные поступки наследников и т. д.
Кроме того, даже при заключенном
брачном контракте, отсутствии
несовершеннолетних наследников
и наличии завещания с подробной
информацией об активах, наследника
необходимо будет ожидать 6 месяцев
для вступления в наследство.

Траст

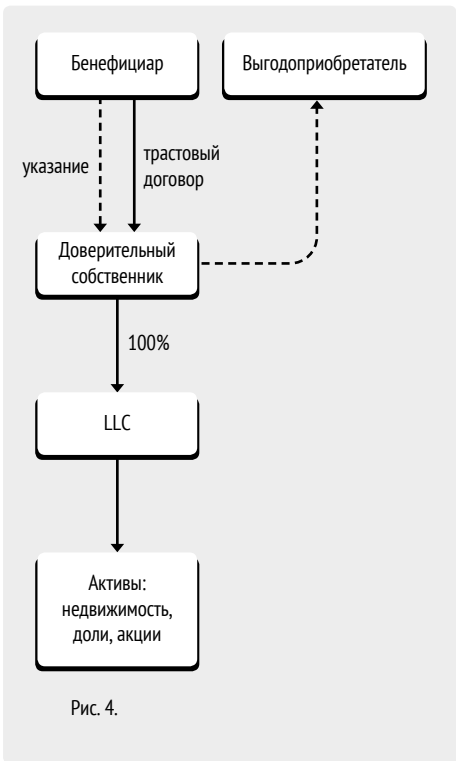
Чтобы избежать замораживания ак-
тивов на 6 месяцев, можно воспользо-
ваться таким инструментом как траст.

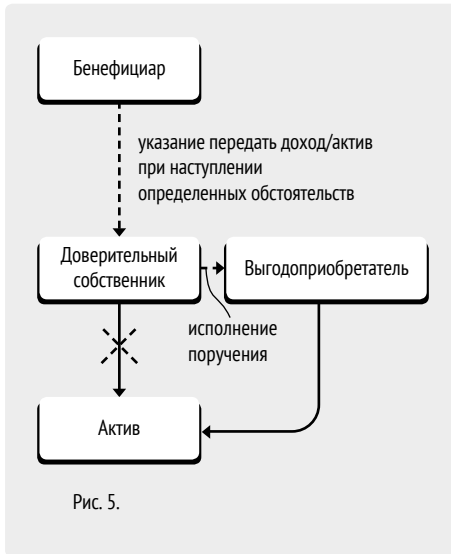


Реализация траста в классическом
варианте представлена на рисунке 3.

Однако классический вариант
реализации траста возможен только
в странах commonwealth, где существу-
ет trust law. Чтобы упаковать в траст
актив, расположенный в РФ или в дру-
гих странах с континентальной систе-
мой права, его для начала необходимо
будет передать в юридическое лицо,
зарегистрированное в странах, где
действует trust law. Для таких активов
схема реализации траста изображена
на рисунке 4.

За счет того, что при передаче
имущества в траст право собствен-
ности на это имущество будет заре-





гистрировано на имя доверительного собственника, такое имущество не будет включено в общую наследственную массу, а все споры «наследников по закону» ограничатся лишь теми видами имущества, которые не были переданы в траст и остались зарегистрированными на имя наследодателя. Таким образом, структурирование активов через траст позволит лицу, передающему активы, обойти требования о шестимесячном сроке для вступления в наследство, а также правила об обязательной доле и супружеской доле. В рамках трастового соглашения учредителем траста могут быть сделаны любые распоряжения. Так, могут быть определены ситуации, при которых имущество может быть распределено в установленных долях между наследниками. Или же

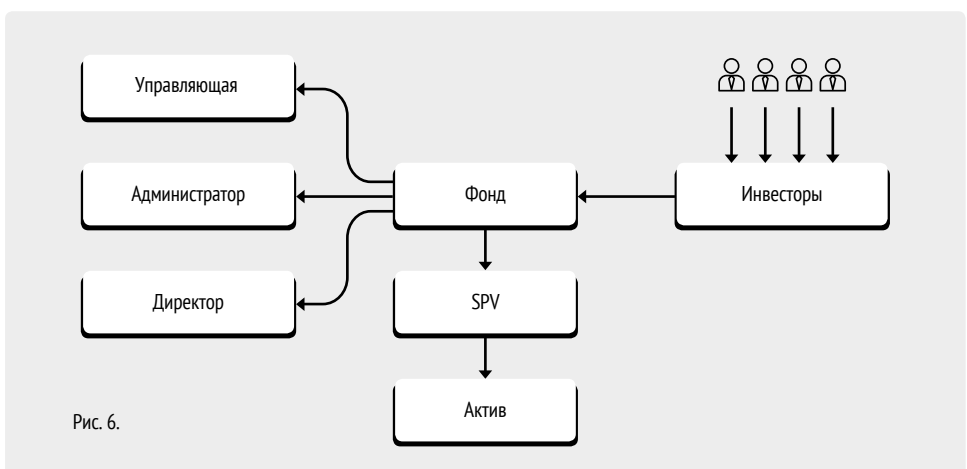
указанный в трасте выгодоприобретатель будет продолжать получать доходы от управления активами, упакованными в траст, и после смерти учредителя траста, если в самом трасте сделано соответствующее распоряжение. В другом варианте учредителем траста может быть сделано указание о прекращении траста и передаче актива в собственность конкретного выгодоприобретателя при наступлении определенных обстоятельств, в том числе и смерти учредителя траста (рис. 5).

Фонд

Если при структурировании активов потенциальный наследодатель не рассматривает возможность передать право собственности доверительному собственнику в силу различных причин, то в качестве альтернативы трасту можно воспользоваться таким инструментом как фонд.

Фонд как инструмент управления активами в упрощенном виде изображен на рисунке 6.

В отличие от траста, когда возможность обойти все ограничения наследственного права достигается путем смены собственника актива и оставления особых распоряжений в отношении конкретного выгодоприобретателя, при использовании фонда активы передаются в собственность фонда. Потенциальный наследодатель становится инвестором фонда, управляющего этими активами, а цели, описанные выше, достигаются исклю



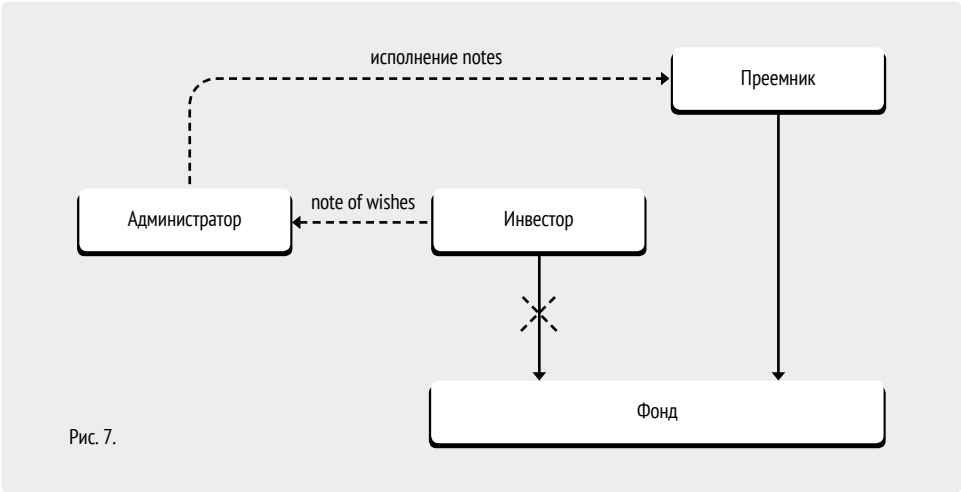


Рис. 7.

чительно за счет режима повышенной конфиденциальности в отношении информации об инвесторах фонда.

Суть режима конфиденциальности заключается в том, что информация об инвесторах фонда, как правило, не раскрывается третьим лицам. Не раскрывается она, в том числе, и в рамках разнообразных обменов информацией. Как правило, участие в таких структурах также не приводит и к возникновению участия в контролируемой иностранной компании для целей налогового кодекса РФ. Таким образом, при розыске актива найти, например, такое имущество как акции фонда будет практически невозможно, что позволит не включать его в общую наследственную массу, а также в перечень совместно нажитого имущества. Наследник, который будет предварительно уведомлен наследодателем о передаче актива под управление в фонд, сможет вступить в права инвестора фонда, используя note of wishes, который наследодатель должен заблаговременно оформить и передать администратору фонда (рис. 7).

Опцион

Менее привлекательным и защищенным, но в некоторых случаях эффективным механизмом является регистрация актива на третье лицо с одновременным заключением опционного соглашения с потенциальным наследником. По опционному

договору одна сторона на условиях, предусмотренных этим договором, вправе потребовать в установленный договором срок от другой стороны совершения предусмотренных опционным договором действий (в том числе уплатить денежные средства, передать или принять имущество). В рассматриваемом случае заключение третьим лицом опционного соглашения с потенциальным наследником предоставит последнему право приобретения актива при наступлении определенных обстоятельств. Данный способ структурирования активов не является системным, сложно мультиплицируется и, конечно, на 100% зависит от наличия в окружении потенциального наследодателя доверенного третьего лица. Однако в определенных обстоятельствах, а также с учетом личностных особенностей некоторых наследодателей он может оказаться единственно возможным.

Таким образом, любой из рассмотренных выше инструментов структурирования активов с целью передачи благосостояния имеет право на реализацию. Для разных активов можно использовать разнообразные инструменты, что позволит еще больше диверсифицировать риски. В каком бы состоянии ни были активы сейчас, как бы молодо ни ощущал себя на данный момент их собственник, нужно именно сегодня задуматься о том, как поплывет корабль, когда капитан сойдет на берег. 

СТРАНОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ МЕЖДУНАРОДНЫХ ГРУПП КОМПАНИЙ: ПЛАН BEPS ПО-РУССКИ (2018 ГОД)

ОЭСР

ДОХОДЫ

СРОКИ

ДОКУМЕНТАЦИЯ

ТРАНЗАКЦИИ

ИНСТРУМЕНТЫ

АКТИВЫ

УПРАВЛЕНИЕ



Ольга Курамшина

Ех-Старший юрист

Налоговая и юридическая практика

Корпус Права (Россия)

Организация экономического сотрудничества и развития, или ОЭСР (Organisation for Economic Cooperation and Development, или OECD), утвердила глобальный план противодействия с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (Base Erosion and Profit Shifting, или BEPS) в 2013 году. Шаги плана с восьмого по десятый включают разработку правил трансфертного ценообразования¹ в части нематериальных активов, перемещения рисков и капитала, а также

других высокорисковых транзакций. С тех пор вот уже пять лет Россия ведет активную борьбу с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения, пытаясь воплотить в локальном законодательстве закреплённые ОЭСР принципы.

План BEPS в отношении соблюдения принципов рыночности цен по трансфертным сделкам для целей налогообложения включает трехступенчатую систему контроля, которая распространяется как на локальном,

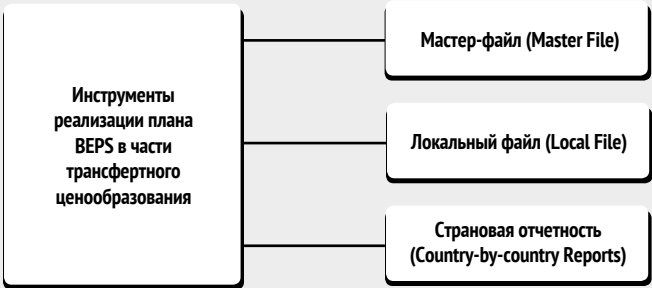


Рис. 1.

1. Под трансфертным ценообразованием понимается ценообразование по сделкам, совершенным между взаимозависимыми лицами, которые в силу тех или иных причин имеют влияние на коммерческие результаты деятельности друг друга.

так и на международном уровне (рис. 1).
Мастер-файл включает в себя высокоуровневую глобальную информацию о бизнес-процессах внутри международных групп компаний и применяемой ими политике трансфертного ценообразования.

Локальный файл представляет собой подробный отчет о контролируемых сделках, совершенных отдельными компаниями-резидентами конкретной страны, о ценах трансфертных сделок, а также содержит результаты функционального, экономического и финансового анализа, обосновывающих примененные цены по сделкам.

Страновая отчетность — это формальный инструмент контроля над некоторыми международными группами компаний, предполагающий подачу ими специальных годовых отчетов контролирующим органам.

На момент первоначального утверждения плана BEPS в России уже существовало внутреннее законодательство о контроле ценообразования по сделкам между взаимозависимыми лицами², которое, однако, не предусматривало каких-либо инструментов для международного обмена данными о трансфертных сделках³. Фактически это законодательство охватывало вто-

рой уровень контроля — локальный файл. Пытаясь обеспечить максимально эффективный сбор информации, Минфин России выпустил рекомендации по подготовке трансфертной документации⁴.

С 2018 года в российское налоговое законодательство были внедрены новые нормы, которые должны обеспечить реализацию восьмого десятичного шагов плана BEPS в части, касающейся мастер-файла и страновой отчетности. Для этих целей Налоговый кодекс был дополнен главой 14.4-1 «Представление документации по международным группам компаний».

В закон введено понятие международной группы компаний. Для того чтобы налогоплательщика признали участником такой группы, недостаточно просто иметь взаимозависимых контрагентов за рубежом. Для этого должны выполняться все условия признания группы международной группой компаний:

1. Группа составляет консолидированную финансовую отчетность по российскому законодательству или по требованию фондовых бирж.
2. В группу входит хотя бы одна организация или структура без образования юридического лица, которая признается налоговым резидентом России или которая

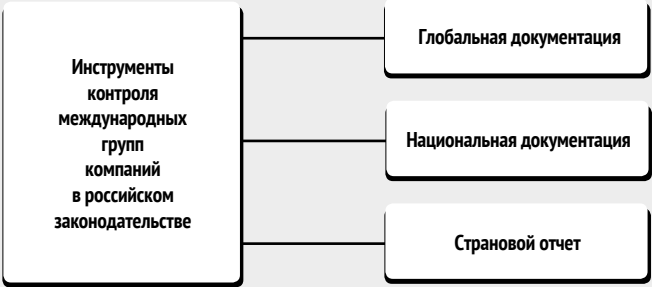


Рис. 2.

1. Раздел V.1 Налогового кодекса Российской Федерации.
2. Статья 105.15 Налогового кодекса Российской Федерации.
3. Рекомендации по подготовке трансфертной документации сформулированы в Письме ФНС России от 30.08.2012 № ОА-4-13/14433@ «О подготовке и представлении документации в целях налогового контроля».

1. действует на территории России через постоянное представительство, и хотя бы одна организация или структура без образования юридического лица, которая не признается налоговым резидентом России или признается таковым, но подлежит налогообложению в отношении предпринимательской деятельности через постоянное представительство за рубежом⁵.

Российский законодатель поставился вложить в новые нормы дух плана BEPS, поэтому сохранил идею подразделения институтов контроля на три уровня (рис. 2).

Глобальная документация, равно как и мастер-файл из оригинального документа, должна включать в себя информацию о международной группе компаний и ее бизнес-процессах, описывать существенные факты хозяйственной жизни. В глобальной документации излагаются основополагающие принципы распределения функций, рисков и активов в группе компаний и содержатся результаты краткого функционального анализа внутригрупповых сделок⁶. Эту часть страновой отчетности подает материнская компания группы.

Вопросы, непосредственно касающиеся конкретных участников группы, должны содержаться в национальной документации. В ней анализируются результаты сделок в разрезе отдельных контрагентов и делается вывод о соответствии правил ценообразования по сделкам локальному законодательству. Закон прямо предусмотрел, что этот уровень документации соответствует документации, которая готовилась ранее в соответствии со статьями 105.15 Налогового кодекса⁷.

Страновой отчет — это дополнительный документ к уже привычному российским налогоплательщикам

уведомлению о контролируемых сделках⁸. Страновой отчет, в отличие от уведомления, должен содержать сведения не только о контролируемых сделках, но и другую финансовую и прочую существенную информацию о своей деятельности. Сведения, указанные в страновом отчете, будут формировать источник автоматического обмена информацией в части трансфертного ценообразования между государствами-членами ОЭСР.

В страновой отчет входят следующие сведения за отчетный период:

- общая сумма доходов налогоплательщика, в том числе с разбивкой на сумму доходов по сделкам с участниками этой международной группы компаний и сумму доходов по сделкам с другими лицами, в том числе ассоциированными организациями;
- сумма прибыли (убытка) до налогообложения за отчетный период;
- суммы исчисленного и уплаченного налога на прибыль организаций;
- размер капитала на дату окончания отчетного периода;
- сумма накопленной прибыли на дату окончания отчетного периода;
- данные о численности работников;
- величина материальных активов на дату окончания отчетного периода;
- полный комплекс сведений о каждом участнике международной группы, в том числе с указанием государства (территории), в соответствии с правом которого такой участник учрежден, государства (территории) налогового резидентства и основных видов деятельности каждого участника

1. Пункт 1 статьи 105.16-1 Налогового кодекса Российской Федерации.

2. Статья 105.16-4 Налогового кодекса Российской Федерации.

3. Статья 105.16-5 Налогового кодекса Российской Федерации.

4. Уведомление заполняется и подается налогоплательщиками, совершившими контролируемые сделки, до 20 мая года, следующего за отчетным, в соответствии со статьями 105.16 Налогового кодекса Российской Федерации.

5. Пункт 1 статьи 105.16-6 Налогового кодекса Российской Федерации.

• международной группы компаний⁹.

Дополнительно российский законодатель фактически разделил страновой отчет на два уровня, один из которых является обязательным для всех организаций, а второй — только для тех, кто не соответствует специально установленным критериям.

Первый уровень — это уведомление об участии в международной группе компаний. Его обязаны представлять все налогоплательщики, которые входят в международные группы компаний, кроме иностранных организаций, которые получают доходы от источников в России без образования постоянного представительства¹⁰.

Страновой отчет должны, в первую очередь, подавать налогоплательщики, о которых не подала страновой отчет материнская компания. Вторым условием, говорящим о необходимости подачи странового отчета, является сумма выручки по группе компаний. Отчет подается, если такая выручка превышает 50 миллиардов рублей (для групп, у которых материн-

ская компания находится в России) или другую сумму, установленную законодательством инкорпорации материнской компании¹¹.

Сроки и способы подачи документов, которые закон обязывает готовить для целей контроля трансфертного ценообразования, приведены в таблице ниже.

Обязанность по подаче уведомления об участии в международной группе компаний, глобальной документации и странового отчета возникла уже в отношении отчетного периода 2017 года. За нарушение правил подачи уведомления об участии в международной группе компаний установлен штраф в размере 50000 рублей¹², странового отчета — еще 100000 рублей¹³, глобальной документации — также 100 000 рублей¹⁴. До 2020 года действует мораторий на привлечение налогоплательщиков к этим видам налоговой ответственности. Это значит, что налогоплательщики не будут привлекаться к ответственности за неподачу отчетности за 2017, 2018 и 2019 годы¹⁵.

Вид документа	Способ подачи	Срок подачи
Уведомление о контролируемых сделках	Бумажный или электронный	20 мая года, следующего за отчетным
Уведомление об участии в международной группе компаний	Электронный	8 месяцев с даты окончания отчетного периода для материнской компании такой международной группы компаний
Глобальная документация	Бумажный или электронный	3 месяца с момента поступления требования от налогового органа
Национальная документация	Бумажный или электронный	30 дней с момента поступления требования от налогового органа
Страновой отчет	Электронный	12 месяцев с даты окончания отчетного периода

1. Статья 105.16-2 Налогового кодекса Российской Федерации.
2. Пункт 6 статьи 105.16-3 Налогового кодекса Российской Федерации.
3. Статья 129.9 Налогового кодекса Российской Федерации.
4. Статья 129.10 Налогового кодекса Российской Федерации.
5. Пункт 2 статьи 129.11 Налогового кодекса Российской Федерации.
6. Пункт 7 статьи 2 Федерального закона от 27.11.2017 № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний».

А вот за нарушение сроков подачи национальной документации ответственность уже действует. Видимо, предполагая, что налогоплательщики уже привыкли готовить трансфертную документацию, законодатель не стал ждать и ввел штраф за непредставление национальной документации (то есть бывшей трансфертной документации в соответствии со статьей 105.15 Налогового кодекса) в размере всё тех же 100 000 рублей уже с 2018 года, то есть с отчетности за 2017 год¹⁶. А налогоплательщикам, которые решили сэкономить на ее подготовке, остается только надеяться, что Федеральная налоговая служба обойдет их своим вниманием.

Реакцию бизнес-сообщества, которая наблюдается сейчас повсеместно, можно описать словами Чацкого: «Глядел, и видел, и не верил!»¹⁷ Хотя единственный способ подать уведомление об участии в международной

группе компаний — электронный, Федеральная налоговая служба разработала формат этого документа только к марту 2018 года. Разработчики программных продуктов для бизнеса до сих пор не обеспечили налогоплательщикам возможность подавать уведомления несмотря на то, что для большинства групп срок их подачи истек еще в начале сентября. О страновом отчете никто, кажется, даже не помнит. Российские участники международных групп компаний, даже понимая, что остается еще три года на то, чтобы включиться в процедуру обмена страновой информацией без штрафов, уже чувствуют себя нарушителями. Стоит признаться, что в настоящее время план BEPS в части трансфертного ценообразования можно считать реализованным в российском законодательстве только на бумаге. **A**

1. Пункт 1 статьи 129.11 Налогового кодекса Российской Федерации.
2. А. С. Грибоедов, «Горе от ума».

ЗАКАТ НАЛОГОВОГО ТУРИЗМА (2019 ГОД)

БАНКИ

СПИСКИ

ОЭСР

BEPS

КАПИТАЛ

ТРЕБОВАНИЯ

ПРИСУТСТВИЕ



Анна Сенченко, LL.M.

Старший юрист

Налоговая и юридическая практика

Корпус Права (Россия)

Последнее десятилетие мы можем наблюдать общемировую тенденцию по борьбе с уклонением от уплаты налогов. Если раньше план BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), вышедший из-под пера Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), выглядел неубедительно, а многие пункты казались невыполнимыми, то сейчас мы видим, как многие юрисдикции, в том числе те, от которых этого совсем не ожидали, с большим энтузиазмом вчитываются в этот план и пытаются имплементировать его в своей реальности.

Органы налогового контроля обзаводятся разнообразными инструментами для выявления и контроля слишком творческих налогоплательщиков. Так, например, одним из самых эффективных инструментов является международный автоматический обмен налоговой информацией, при этом изящность этого инструмента заключается в том, что ответственными за первоначальный сбор информации сделали финансовые организации (в частности, банки), которые как никто другой, как правило, отлично осведомлены о своих клиентах, их деятельности, источниках денежных средств, дохо-

дах, управляющих по счету, лицах, осуществляющих управление бизнесом, и лицах, назначенных в качестве номинального управляющего. В некоторых случаях существенную информацию предоставляет клиентский менеджер, содержащий данные личного характера, бережно собранные за годы работы с клиентом исключительно с целью улучшения качества обслуживания.

Сейчас, работая с банком, компания обязана предоставлять максимум информации о своей деятельности — не формальным заполнением анкеты клиента, а подтверждая всё документами. Раньше компания по умолчанию считалась налоговым резидентом той юрисдикции, в которой зарегистрирована, самые вдумчивые запрашивали сертификат налогового резидентства. Около пяти лет назад банк не задавал вопросы о месте ведения бизнеса, месте проживания директора, подтверждении квалификации директора (а если директор не выглядит достаточно квалифицированным, то о лице, принимающем ключевые решения). Не обращали внимание, скажем, на адрес электронной почты управляющего по счету (ну и что, что он .ru?), номер телефона и уж тем более не смотрели на всё это в ком

плексе с целью проанализировать всю структуру управления и определить налоговое резидентство компании.

Помимо все прочего, у банков появились черные списки юрисдикций, с которыми они не работают по причине высокого риска. Таким образом, если приходит клиент, владеющий компанией, зарегистрированной, например, на Маршалловых островах, то сотрудник банка смотрит в свою инструкцию, рисковую матрицу и видит, что эта юрисдикция находится в черном списке, и в открытии счета клиенту будет отказано.

Включение банком той или иной юрисдикции в черный список может быть связано с разными причинами — как политическими, так и экономическими. Например, государственные органы юрисдикции инкорпорации компании не обеспечивают должный уровень контроля за своими налогоплательщиками (нет требования по ведению отчетности, изменения в составе акционеров указываются только в реестре, который ведет секретарь компании).

В свете вышесказанного одним из трендов современности стал так на-

зываемый real substance или economic substance (на русский язык можно перевести как «реальное присутствие, экономическая сущность»; в Налоговом кодексе РФ, например, этот феномен нашел свое отражение в термине «фактический получатель дохода»). Если максимально упростить разъяснения, то критерий «экономический сабстанс» указывает на наличие либо отсутствие реальной экономической деятельности (оно же экономическое присутствие) компании на территории конкретной юрисдикции.

Требование об экономическом присутствии дошло туда, куда многие не ожидали что оно даже заглянет, а именно в офшоры. В частности, Белиз, Сейшельские Острова, Маврикий, Каймановы острова, Бермудские острова, Джерси, Гернси и остров Мэн — здесь приняли законы об экономическом содержании (Economic Substance Law). Ниже приведена таблица с указанием законодательных актов.

Закон об экономическом сабстансе вводит требования к экономическому присутствию для всех компаний и товариществ с ограниченной ответственностью, которые зарегистриро

Юрисдикция	Законодательный акт
Багамские Острова	Commercial Entities (Substance Requirements) Act, 2018
Бермудские Острова	The Economic Substance Act 2018
Британские Виргинские Острова	Economic Substance (Companies And Limited Partnerships) Act, 2018
Гернси	The Income Tax (Substance Requirements) (Implementation) Regulations, 2018
Джерси	Taxation (Companies — Economic Substance) (Jersey) Law 201-
Маврикий	Finance Act 2018 (as amended) Circular letter CL1-121018 Circular letter CL151018
Остров Мэн	Income Tax (Substance Requirements) Order, 2018
Острова Кайман	The International Tax Co-operation (Economic Substance) Bill, 2018
Сейшельские Острова	Securities (Substantial Activity Requirements) Regulations, 2018 Mutual Fund and Hedge Fund (Substantial Activity Requirements) Regulations, 2018

ваны и являются налоговыми резидентами указанных юрисдикций.

Так, в нынешнем году компании и партнерства должны будут определиться со своим статусом налогового резидентства. Чтобы стать налоговым резидентом офшорной юрисдикции компании необходимо подтвердить экономическую активность на территории офшора и соответствовать требованиям, установленным в законе.

Однако не все компании и партнерства обязаны подтверждать статус налогового резидентства офшора.

Компании, на которые распространяется действие закона и которые должны иметь обеспечивать экономическое присутствие, — это те, которые осуществляют «соответствующую деятельность», например:

- финансовые компании (банковский бизнес, страховой бизнес, биржи);
- судоходный бизнес (шиппинговые компании);
- холдинговый бизнес;
- бизнес в сфере интеллектуальной собственности;
- дистрибьюторский и сервисный бизнес.

Субъектами, не попадающими по действие закона, признаются компании, заявившие себя налоговыми резидентами другой юрисдикции, либо компании, осуществляющие деятельность, отличную от поименованной в «соответствующей».

Требования, предъявляемые к экономическому присутствию компаний, относительно абстрактны. Предполагается, что практика покажет, каковы критерии в числовых значениях. Сейчас указаны следующие требования:

- штат сотрудников в количестве, соответствующем масштабу бизнеса компании, при этом сотрудники должны иметь образование и опыт, который необходим для выполнения их трудовых обязанностей, соответствующих заявленной основной деятельности компании;

- наличие офиса, необходимого для размещения штата сотрудников и осуществления бизнеса компании (можно предположить, что речь идет не только об аренде помещения, но и о рабочих местах, оборудованных оргтехникой, телефонной связью, Интернет-соединением);
- ведение бухгалтерского учета и подготовка финансовой отчетности на регулярной основе (очевидна необходимость назначения ответственного лица, выполняющего эту функцию и имеющего соответствующую квалификацию);
- расходы, которые несет компания, должны быть адекватны деятельности, которую ведет компания, и по объему, и по существу (предположительно это означает, что расходы должны быть направлены на получение прибыли и соответствовать заявленному основному виду деятельности компании).

Конечно, здесь возникает вопрос — кто будет администрировать сбор информации об экономическом присутствии компании?

На примере БВО: закон требует, чтобы каждый поставщик корпоративных услуг (регистрационный агент), регистрирующий компанию, подпадающую под действие Закона, имел информацию, о том, где компания является налоговым резидентом, и должен быть готов передать эту информацию компетентным органам соответствующей юрисдикции. Так, информация о компаниях, заявляющих себя резидентами БВО (о штате сотрудников на БВО и за пределами, финансовая отчетность, адрес офиса и т.п.), будет храниться в электронной системе Beneficial Ownership Secure Search System (BOSSs).

Зарегистрированные компании и партнерства имеют обязательства в отношении экономического присутствия к 30 июня 2019 года. Если компания осуществляет одну из «соответствующих деятельности», то такая компания должна сообщить об этом своему регистрационному

агенту и предоставить ему информацию о выполнении требований в отношении экономического присутствия. Информацию нужно подать до 30 июня 2020 года, и впоследствии ее нужно будет обновлять ежегодно. На данный момент пока не утверждены конкретные требования в отношении этой информации, и пока неизвестно, насколько детально компании будут обязаны описывать выполнение ими требований об экономическом присутствии.

Регистрационный агент будет загружать полученные данные в информационную систему BOSSs. Доступ к этим сведениям будет иметь налоговый орган БВО (International Tax Authority, ITA), который и будет контролировать полноту и актуальность полученных данных и отправлять дополнительные запросы компаниям. Информация также может быть передана компетентным органам иностранной юрисдикции, например, в случае если компания, зарегистрированная на БВО, заявила, что она является налоговым резидентом такой иностранной юрисдикции.

Новые компании на БВО теперь возможно будет зарегистрировать только при соблюдении всех требований, предъявляемым к экономическому присутствию.

Юридические лица, которые не выполняют новые требования, будут вычеркнуты из Реестра компаний (Register of Companies), или Реестра партнерств с ограниченной ответственностью (Register of Limited Partnerships). За нарушения закона будет налагаться штраф, минимальный размер которого составляет 5 000 долларов США. В случае неуплаты этого штрафа начнет действовать каскадная система увеличения размера штра-

фов. Некоторые нарушения могут повлечь за собой уголовную ответственность в виде лишения свободы сроком до пяти лет. Требования ITA и штрафы можно будет обжаловать в судебном порядке.

Логично предположить, что со временем, по мере применения новых закона, тексты нормативно-правовых актов о реальном присутствии будут дорабатываться, появятся более детальные требования, разъяснения и методические указания, снижающие возможность бизнеса спрятаться за формально минимальным соблюдением пока еще не четко сформулированных требований. Однако, открытым остается вопрос о возможностях и ресурсах местной инфраструктуры. Статистика из различных доступных источников говорит о том, что компаний, которым необходимо привести свою деятельность в соответствие с новыми требованиями, предъявляемыми законом, значительно превышает возможности юрисдикций, в которых они зарегистрированы (речь в том числе идет о сотрудниках, офисных помещениях и т.п.).

Принимая во внимание вышеизложенное, бизнесу необходимо пересмотреть структуру капитала и оценить необходимость и стоимость содержания компаний в офшорных юрисдикциях, потому как в большинстве случаев стоимость содержания компании, соответствующей признакам реального экономического присутствия, будет нивелировать бенефиты, получаемые в связи с налоговой экономией. Возможно, стоит обратить внимание на другие юрисдикции, где инфраструктура позволяет обеспечить экономическое присутствие по более низкой стоимости, а налоговая нагрузка все еще низкая. 

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, 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 и The Chambers, 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 Ассоциации специалистов бизнес-консалтинга (АСБК), — 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@korporusprava.com

Корпус Права (Кипр)

Griva Digeni 84, office 102,
3101 Limassol, Cyprus
+357 25-58-28-48
cyprus@korporusprava.com

Корпус Права (Гонконг)

Unit 2002, 20/F, Ginza Plaza
2A-2H Sai Yeung Choi Street South
Mongkok, Hong Kong
+852 3899-0995
hongkong@korporusprava.com

Корпус Права (Латвия)

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

Налоговая и юридическая практика:

Ирина Кочергинская — kocherginskaya@korporusprava.com

Корпоративные услуги:

Александра Каперска — kaperska@korporusprava.com

Аудиторская практика:

Светлана Свириденкова — alexandrova@korporusprava.com

Отдел развития бизнеса:

Наталья Любимова — nlubimova@korporusprava.com