

# СЧЕТНАЯ ПАЛАТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

«25» апреля 2013 г.

№ ОМ- 79/03-03

## ОТЧЕТ

### о результатах экспертно-аналитического мероприятия

**«Мониторинг деятельности федеральных органов исполнительной власти в сфере контроля за применением субъектами экономической деятельности трансфертного ценообразования и использования офшорных компаний с целью уклонения от уплаты налоговых, неналоговых и таможенных платежей»**

(утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации  
(протокол от 19 апреля 2013 года № 19К (910))

**1. Основание для проведения мероприятия:** пункт 3.1.8 Плана работы Счетной палаты Российской Федерации на 2012 год, пункт 3.1.8 Плана работы Счетной палаты Российской Федерации на 2013 год.

#### **2. Предмет мероприятия:**

2.1. Результаты деятельности федеральных органов исполнительной власти по реализации мер, направленных на повышение прозрачности финансовой деятельности хозяйственных обществ, включая противодействие уклонению от налогообложения в Российской Федерации с помощью офшорных компаний;

2.2. Материалы проверок контролирующих органов; решения судебных органов, другие документы, связанные с деятельностью федеральных органов исполнительной власти.

#### **3. Цель мероприятия:**

3.1. Установление в целях обеспечения доходов федерального бюджета возможных путей совершенствования законодательного регулирования трансфертного ценообразования и осуществления внешнеэкономической деятельности с использованием офшорных компаний.

#### **4. Объекты мероприятия:**

Министерство финансов Российской Федерации (по запросу); Министерство экономического развития Российской Федерации (по запросу); Федеральная налоговая служба и подведомственные налоговые органы (по запросу, выборочно); Федеральная таможенная служба и подведомственные таможенные органы (по запросу, выборочно); Федеральное агентство по управлению государственным имуществом и подведомственные территориальные управления (по запросу, выборочно); Федеральная антимонопольная служба (по запросу); Федеральная служба по финансовым рынкам (по запросу); Федеральная служба по финансовому мониторингу (по запросу).

**5. Исследуемый период:** 2011 – 2013 годы. При необходимости может быть исследован более ранний период.

**6. Сроки проведения контрольного мероприятия:** с 25 июня 2012 года по 31 мая 2013 года.

**7. Результаты мероприятия:**

7.1. Развитие методов налоговой оптимизации во внешнеэкономической деятельности российских компаний приводит к усложнению администрирования налоговыми органами налоговых платежей, а таможенными органами таможенных платежей и сокращению уплаты налогов и таможенных платежей в бюджетную систему Российской Федерации.

Налоговое планирование, осуществляемое компаниями, позволяет им разрабатывать и применять различные инструменты минимизации налогообложения с использованием как трансфертного ценообразования, так и торговых операций, проводимых через территории (государства) с низким уровнем налогообложения.

При трансфертном ценообразовании путем установления специальных цен на товары, работы и услуги налогоплательщики имеют возможность влиять на величину налоговых обязательств, подлежащих уплате в бюджет.

В большинстве стран разработаны специальные меры налогового контроля за уровнем применяемых цен между взаимозависимыми лицами, основанные на положении, что трансфертная цена должна устанавливаться на таком же уровне, как если бы между сторонами сделки не было никаких финансовых и юридических связей.

Основы налогового контроля за трансфертным ценообразованием установлены в статьях 20 и 40 Налогового кодекса Российской Федерации, определяющими понятие взаимозависимых лиц, принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения и случаи, в которых у налоговых органов возникает право проверять правильность применения цен по совершенным сделкам.

По мере выхода российских компаний на международные рынки возникли вопросы о применении международного налогового планирования, в том числе с использованием офшорных зон – территорий или государств, позволяющими производить регистрацию и осуществлять деятельность лицам с предоставлением низконалогового или безналогового режимов, практически отсутствием или минимальной отчетностью и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций на их территории налоговым органам других стран. Офшорные зоны создаются и их деятельность регулируется, как правило, на основании национального законодательства государств, что обеспечивает возможность переносить при совершении внешнеторговых контрактов с использованием аффилированных лиц центр прибыли на их территорию.

В то же время вопрос об отнесении той или иной страны или части ее территории к офшорной зоне является дискуссионным, поскольку не существует общепризнанного единого, тем более, юридически закрепленного, определения, которое отражало бы в полной мере все

определяющие признаки офшорной зоны. При этом основным признаком офшорной зоны является предоставление льготного налогового режима (от низких ставок на налог на прибыль до отсутствия данного налога) и отсутствие раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций внешним субъектам.

Аспекты офшорной деятельности стали предметом международно-правового исследования и регулирования. Организация экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) на первом этапе при определении офшоров применяла термин – «пагубная налоговая конкуренция (вредная налоговая конкуренция), пагубные налоговые практики». Впоследствии на основании таких критериев как отсутствие прозрачности (транспарентности) и отсутствие эффективного обмена информацией ОЭСР в своей работе стала использовать термин «налоговое убежище (или налоговый оазис, налоговый рай (tax haven))».

Импортные внешнеторговые контракты с офшорными компаниями в 2011 году применяли 10,3 тыс. российских участников ВЭД (из 65,2 тыс. участников, осуществлявших импорт), экспортные контракты – 3,7 тыс. участников ВЭД (из 20,8 тыс. участников, осуществлявших экспорт).

В 2012 году численность таких участников ВЭД составила при экспорте – 3,6 тыс. участников ВЭД (из 20,5 тыс. участников ВЭД, осуществлявших экспорт), при импорте товаров – 11,19 тыс. участников ВЭД (из 68,8 тыс. участников ВЭД, осуществлявших импорт).

При этом, в экспортных и импортных операциях по подобным контрактам участвуют как крупные юридические лица со значительными объемами товарооборота, так и индивидуальные предприниматели с незначительным объемом торговых операций.

Экспорт в большей степени характеризуется вывозом сырьевых товаров – нефть и нефтепродукты, отходы и лом черных металлов, лес и лесоматериалы, минеральные удобрения, уголь и т.д. При импорте ввозятся лекарственные средства, электрические приборы и их элементы, фрукты, овощи, одежда, изделия из пластика и т.д.

**7.2. Анализ законодательного регулирования в сфере применения трансфертного ценообразования и использования офшорных компаний при осуществлении деятельности хозяйственных обществ.**

**7.2.1. Законодательное регулирование в сфере применения трансфертного ценообразования.**

С 1 января 2012 года в связи с вступлением в силу Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» существенно изменены положения Налогового кодекса Российской Федерации в части принципов определения цен для целей налогообложения.

Целью внесения изменений в налоговое законодательство являлось упорядочение и повышение эффективности налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов при применении

трансфертного ценообразования, уточнение перечня взаимозависимых лиц и совершенствование основ определения соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным (регулируемым) ценам для целей налогообложения, создание действенных механизмов противодействия использованию трансфертных цен в целях минимизации налогов.

Основные изменения сблизили принципы налогообложения в Российской Федерации с международными принципами трансфертного ценообразования, которые базируются на рекомендациях ОЭСР и, в частности, в следующих вопросах: расширено определение взаимозависимых лиц в целях налогообложения; изменены критерии отнесения сделок к категории контролируемых; предусмотрено 5 методов определения цен для целей налогообложения; введено требование о представлении уведомлений об осуществлении контролируемых сделок и о подготовке документации по данным сделкам; вместо допустимого отклонения в 20% от рыночной цены установлено понятие интервала рыночных цен (рентабельности); налогоплательщикам предоставлено право на осуществление симметричных корректировок и возможность заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения.

В упомянутых рекомендациях ОЭСР в области трансфертного ценообразования для входящих в неё стран содержится описание принципов и методов определения надлежащих аспектов трансфертного ценообразования.

*Принцип «вытянутой руки», т.е. принцип совершения операций между двумя независимыми сторонами.*

Принцип «вытянутой руки» является международным стандартом в области трансфертного ценообразования, который страны-участницы ОЭСР, а также многие другие страны, решили использовать для целей налогообложения. Мультинациональные корпорации и налоговые органы применяют данный принцип для определения трансфертных цен в операциях между взаимозависимыми сторонами.

Применение принципа «вытянутой руки» основано на сопоставлении экономически значимых характеристик операций между взаимозависимыми сторонами (контролируемых операций) и операций между независимыми сторонами.

*Методы трансфертного ценообразования.*

В соответствии с рекомендациями ОЭСР методы определения цены товаров, работ или услуг делятся на две группы, а именно традиционные методы, основанные на условиях совершения операций, и методы, основанные на определении рентабельности операций.

В рекомендациях ОЭСР предусмотрены три традиционных метода, основанных на условиях совершения операции: метод сопоставимой неконтролируемой цены (Comparable Uncontrolled Price method), метод цены последующей реализации (Resale Price method) и затратный метод (Cost Plus method).

Рекомендации ОЭСР допускают также использование методов,

основанных на определении рентабельности операций, таких как метод распределения прибыли (Profit Split) и метод чистой рентабельности по сделке (Transactional Net Margin Method).

В целом, для определения цены законодательством большинства развитых стран предусмотрено использование вышеупомянутых принципов и методов трансфертного ценообразования.

В Российской Федерации приняты все пять указанных методов налогового контроля доходов в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица<sup>1</sup>: метод сопоставимых рыночных цен, метод цены последующей реализации, затратный метод, метод сопоставимой рентабельности и метод распределения прибыли.

#### *Контролируемые сделки.*

В соответствии с общим подходом ОЭСР ценообразование в сделках со связанными лицами должно осуществляться в соответствии с принципом «вытянутой руки». В целом данный принцип заключается в сравнительном анализе контролируемых сделок (между взаимозависимыми лицами) со сделками между независимыми лицами с учетом экономических особенностей их заключения.

В ряде стран-участниц ОЭСР данный принцип действует как в отношении внешнеторговых сделок, так и в отношении сделок с взаимозависимыми лицами, не являющимися внешнеторговыми. Среди таких стран можно выделить, например, Норвегию и Великобританию, тогда как в ЮАР и Австралии сделки между взаимозависимыми лицами, не являющиеся внешнеторговыми, не подлежат контролю со стороны налоговых органов.

В Российской Федерации контролируемые сделками признаются сделки между взаимозависимыми лицами, в том числе в области внешней торговли (с учетом ряда особенностей, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации (статья 105.14).

В целом, на начальных этапах развития законодательства в области трансфертного ценообразования во многих странах сделки между взаимозависимыми лицами, не являющиеся внешнеторговыми, или, так называемые, внутренние сделки часто не подлежали контролю с точки зрения законодательства по трансфертному ценообразованию. Однако, позднее, такие сделки включались в список контролируемых; так, например, произошло в Великобритании.

#### *Требование по подготовке документации и уведомлений по трансфертному ценообразованию.*

Требование по подготовке документации по трансфертному ценообразованию предусматривается Рекомендациями ОЭСР. Подобная мера установлена в Российской Федерации в статье 105.15 Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающей обязанность налогоплательщика подготовить и представить по требованию налогового

---

<sup>1</sup> статья 105.7 Налогового кодекса Российской Федерации.

органа в целях налогового контроля документацию относительно конкретной сделки (группы однородных сделок). Также налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы о совершенных ими в календарном году контролируемых сделках<sup>2</sup>.

*Соглашения о ценообразовании.*

Рекомендациями ОЭСР предусмотрена возможность заключения соглашения о ценообразовании, которое представляет собой соглашение между налогоплательщиком и налоговыми органами о порядке определения цен и применения методов ценообразования по контролируемым сделкам для целей налогообложения в течение срока его действия.

В большинстве стран (за исключением, например, ЮАР, Бразилии, Индии и Норвегии) возможность заключения соглашения о ценообразовании предусмотрена законодательными актами соответствующих стран. Так, в Российской Федерации соглашение о ценообразовании в соответствии с налоговым кодексом Российской Федерации<sup>3</sup> представляет собой соглашение между налогоплательщиком и федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, о порядке определения цен и (или) применения методов ценообразования в контролируемых сделках для целей налогообложения в течение срока его действия.

В целом в Российской Федерации создана законодательная база, обеспечивающая реально работающую систему контроля налоговыми органами сделок, в которых применяются цены, отличающиеся от рыночных цен.

Согласно пояснительной записке к законопроекту от 18 июня 2010 г. № 392729-5 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» (принят в виде Федерального закона от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ) введение в действие института консолидации налогоплательщиков непосредственно связано с внесением изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, направленных на совершенствование системы противодействия трансфертному ценообразованию.

Как отмечалось в экономическом обосновании к выше указанному законопроекту, установление особого порядка исчисления и уплаты налога на прибыль организаций для консолидированной группы налогоплательщиков позволит создать ряд преимуществ, как для налогоплательщиков, так и для государства.

Во-первых, использование консолидированной отчетности по налогу на прибыль организаций и уплата этого налога в целом исходя из финансового результата по консолидированной группе налогоплательщиков должно снизить стимулы для применения трансфертного ценообразования с

<sup>2</sup> Статья 105.16. Налогового кодекса Российской Федерации.

<sup>3</sup> Глава 14.6. «Соглашение о ценообразовании для целей налогообложения» Налогового кодекса Российской Федерации.

целью минимизации сумм указанного налога. Соответственно, должны быть снижены и негативные эффекты, связанные с перемещением налоговой базы между субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями.

Во-вторых, принятие законопроекта позволит создать условия для объединения ряда процедур налогового администрирования, применяемых по отношению к участникам консолидированной группы налогоплательщиков, путем переложения основных обязанностей по исчислению и уплате налога на одно лицо - ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков. Это должно привести к снижению издержек, связанных с исполнением законодательства о налогах и сборах.

В-третьих, объединение налоговой базы по налогу на прибыль организаций позволит создать для взаимозависимых организаций - участников консолидированной группы налогоплательщиков преференции, которые выражаются в возможности суммировать прибыли и убытки различных участников этой группы при исчислении налога на прибыль организаций.

В соответствии с Федеральным законом от 16 ноября 2011 г. № 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» с 1 января 2012 года в Налоговый кодекс Российской Федерации введен новый раздел V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании», касающийся осуществления налогового контроля в связи с совершенствованием сделок между взаимозависимыми лицами (налоговый контроль за трансфертным ценообразованием), в котором усовершенствованы механизмы налогового контроля за ценами для целей налогообложения.

Следует отметить, что не признаются контролируемыми сделки сторонами которых являются участники одной и той же консолидированной группы налогоплательщиков, образованной в соответствии с законом.

Для получения статуса консолидированной группы налогоплательщиков необходимо соответствовать следующим требованиям: всеми в совокупности организациями, являющимися участниками группы, сумма налогов, уплаченная в течение календарного года, предшествующего году, в котором представляются в налоговый орган документы для регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков, должна составить не менее 10 миллиардов рублей; суммарный объем выручки – не менее 100 миллиардов рублей; совокупная стоимость активов – не менее 300 миллиардов рублей.

С целью упорядочивания функционирования консолидированных групп налогоплательщиков ФНС России совместно с Минфином России решены вопросы, касающиеся возможности реорганизации уже вступившего

в консолидированную группу участника и определения доли участия в уставном капитале участника, при наличии выпущенных им привилегированных и обыкновенных акций.

Кроме того, найдено решение по проблемной ситуации, когда после начала налогового периода консолидируются организации, имеющие разные порядки представления налоговых деклараций и уплаты налога - ежемесячно или ежеквартально.

Разрешен вопрос возможности уплаты налога (авансовых платежей) в региональный бюджет единым платежом (одним платежным поручением) при том, что положениями Федерального закона № 321-ФЗ для консолидированной группы налогоплательщиков не предусматривалась возможность уплаты налога в региональный бюджет единым платежом, как это предусмотрено для отдельных организаций, имеющих структурные подразделения в других субъектах Российской Федерации.

В общем случае налог на прибыль за всю консолидированную группу уплачивает ответственный участник, но такую уплату добровольно вправе осуществить и любой другой участник группы, что потребовало определения порядка, обеспечивающего идентификацию налоговых обязательств и их исполнения.

В связи с чем ФНС России разработаны:

- правила заполнения расчетных документов ответственным или иным участником консолидированной группы (письма ФНС России от 9 декабря 2011 г. № ЗН-4-1/20911 и от 22 марта 2012 г. № ЗН-4-1/4819@);
- порядок ведения «лицевых счетов» налогоплательщиков для учета налоговых обязательств консолидированной группы и ее участников (письмо ФНС России от 29 февраля 2012 г. № ЕД-4-3/3285);
- процедура взаимоувязки показателей налоговой отчетности с платежными документами.

Кроме того, с учетом специфики налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков разработана новая форма налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и форматы ее показателей в электронном виде, в которой предусмотрена возможность одновременного отражения данных как в целом по группе, так и с выделением налоговой базы отдельно по каждому участнику.

Также, в связи с введением в Налоговый кодекс Российской Федерации с 1 января 2012 года института консолидированного налогоплательщика по налогу на прибыль организаций, ФНС России приняты определенные меры по организации налогового контроля за консолидированными группами налогоплательщиков.

Письмом ФНС России от 13 января 2012 г. № АС-4-2/135@ предусмотрено, что после получения ФНС России информационного сообщения о регистрации договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков Контрольным управлением ФНС России в течение 5 рабочих дней принимается решение о переводе (утверждается график перевода) ответственного участника консолидированной группы

налогоплательщиков в межрегиональную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам в случае, если он не администрируется указанной инспекцией.

Перевод на налоговое администрирование участников консолидированной группы налогоплательщиков в межрегиональную (межрайонную) инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам в случае, если они не администрируются указанными инспекциями, осуществляется также в соответствии с Критериями отнесения организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях, утвержденных приказом ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@.

Кроме того, в отношении крупнейших налогоплательщиков один из принципов налогового контроля базируется на проведении обязательной выездной налоговой проверки один раз в 2 года.

#### **7.2.2. Законодательное регулирование в сфере использования офшорных компаний.**

Наряду с совершенствованием налогового контроля трансфертных цен на территории Российской Федерации до настоящего времени неурегулированной в полной мере остается проблема применения офшорных компаний в целях уклонения от налогообложения в Российской Федерации.

Актуальность данной проблемы нашла отражение в положениях Указа Президента Российской Федерации от 7 мая 2012 г. № 596 «О долгосрочной государственной экономической политике», которым Правительству Российской Федерации определено обеспечить до конца декабря 2012 г. реализацию мер, направленных на повышение прозрачности финансовой деятельности хозяйственных обществ, включая противодействие уклонению от налогообложения в Российской Федерации с помощью офшорных компаний и фирм-однодневок.

В рамках исполнения вышеуказанного поручения Президента Российской Федерации Правительством Российской Федерации внесен в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации проект Федерального закона «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» (№ 196666-6, далее – законопроект).

Законопроектом предусмотрено внесение в ряд федеральных законов изменений, направленных на создание условий для предотвращения, выявления и пресечения незаконных финансовых операций, в том числе с использованием фирм-однодневок, и легализацию преступных доходов, финансирование терроризма, уклонение от уплаты налогов и таможенных платежей, а также получение коррупционных доходов

Проектом вносятся изменения в Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», направленные на пресечение незаконных финансовых операций с учетом новых рекомендаций

Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), принятых в феврале 2012 года.

Учитывая данные рекомендации особое внимание в законопроекте уделено решению вопроса прозрачности бенефициарной собственности, а также механизмам раскрытия информации о бенефициарных владельцах компаний, зарегистрированных в офшорах и привлекаемых к управлению государственными активами, реализации государственных контрактов и программ.

Законопроект предусматривает введение в Федеральный закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», понятия «бенефициарного владельца» в соответствии с рекомендациями ФАТФ, согласно законопроекту бенефициарный владелец - физическое лицо, которое прямо или косвенно (через третьих лиц), самостоятельно или совместно со своими связанными (аффилированными) лицами имеет возможность определять действия (решения) клиента.

Также законопроект более чем в два раза расширяет перечень операций с денежными средствами или иным имуществом, подлежащих обязательному контролю.

В части офшорных зон предусматривается запрет на применение специальных упрощений в случаях, если уполномоченным экономическим оператором осуществляется ввоз на территорию Российской Федерации товаров, отправителем либо продавцом которых выступает юридическое лицо, зарегистрированное на территории офшорной зоны, и если оплата товаров, ввозимых уполномоченным экономическим оператором на территорию Российской Федерации, осуществляется путем проведения финансовых операций через офшорные зоны. Также предусматривается применение таможенными органами системы управления рисками в случае проведения финансовых операций с резидентами, зарегистрированными на территории офшорной зоны. В то же время, законопроект не указывает нормативный источник для отнесения государств (стран) к офшорным зонам, не предусматривает дополнение существующей законодательной базы определением офшорной зоны или порядком утверждением их списка.

В своем выступлении на пресс-конференции 20 декабря 2012 г. Президент Российской Федерации В.В.Путин, отмечая необходимость принятия мер по деофшоризации российской экономики, подчеркнул, что «делать это нужно аккуратно, цивилизованными способами», «нужно совершенствовать наше законодательство, добиваться того, чтобы оно было стабильным, эффективным, защищало бы интересы собственника» и «улучшать инвестиционный климат».

В связи с указанным, по мнению Комитета по бюджету и налогам, ряд законодательных мер, предусмотренных законопроектом, не будучи каким-либо образом связаны с концепцией законопроекта, направленного на противодействие незаконным финансовым операциям, имеют своей целью исключительно усиление контрольных полномочий налоговых органов и

введение новых обязанностей налогоплательщиков. Не подлежит сомнению, что реализация данных мер значительно увеличит налоговые риски в деятельности налогоплательщиков, повысит уровень административной нагрузки на них и, как следствие, приведет к значительному ухудшению делового климата в стране.

По итогам рассмотрения внесенного законопроекта рядом комитетов Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации комитетов высказаны ряд замечаний, с рекомендацией **принять в первом чтении** проект федерального закона № 196666-6 «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям», внесенный Правительством Российской Федерации, **при условии его доработки ко второму чтению по высказанным замечаниям.**

В частности, была отмечена избыточность проектируемой обязанности для кредитных организаций по передаче информации налоговым органам в отношении клиентов - физических лиц; налоговым органам предоставляется право запрашивать справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) и (или) об остатках денежных средств на счетах, по вкладам (депозитам) физических лиц в банке, справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств в случаях проведения мероприятий налогового контроля в отношении физических лиц и в случаях взыскания налога с этих лиц, что по мнению Комитета предполагает введение существенных ограничений конституционных прав граждан. Также предусмотрен излишне широкий круг лиц, по отношению к которым налоговым органам предоставляется право предъявлять иски по привлечению к субсидиарной ответственности.

Так, предлагается ужесточить ответственность за легализацию (отмывание) денежных средств путем внесения в проектные статьи 174, 174<sup>1</sup>, 193 и 194, 200<sup>1</sup>, 226<sup>2</sup> УК РФ квалифицирующих признаков совершения противоправных действий в крупном или особо крупном размерах. Причем, при их формировании прослеживается отсутствие единой концепции относительно оценки влияния предлагаемых изменений на экономическую деятельность.

Также, в соответствии с заключением<sup>4</sup> Верховного Суда в законопроекте не обосновано стоимостное определение верхней и нижней границы совершения противоправных действий в крупном или в особо крупном размерах, в том числе обоснованности определения суммы в 600 тысяч рублей как суммы, особо характеризующей общественную опасность легализации для финансового рынка и инвестиций.

Имеется неопределенность в вопросе о том, надлежит ли признавать незаконно перемещенной в крупном (особо крупном) размере всю сумму наличных денежных средств, в том числе и ту ее часть, которая разрешена к ввозу и вывозу без письменного декларирования. Таким образом,

---

<sup>4</sup> Письмо Заместителя Председателя Верховного Суда Российской Федерации А.А. Толкаченко от 13.11.2012 № 1-ВС-5733/12 в Правительство Российской Федерации.

разработанные меры, основанные на усилении контроля за деятельностью компаний, ужесточении запретительных мер не окажут действенного влияния на достижение целевых ориентиров.

Таким образом, предлагаемое законопроектом решение ряда вопросов с целью воспрепятствования незаконным финансовым операциям, основанное в основном на усилении контроля без создания реальных налоговых стимулов для перехода организаций из офшорных зон в юрисдикцию Российской Федерации и отказа от использования российскими участниками ВЭД деятельности аффилированных офшорных компаний для налоговой оптимизации может не оказать значительное влияние на применение офшорных схем и в конечном итоге не в полной мере приведет к деофшоризации российской экономики.

Следует отметить, что одним из вопросов, отражающих сложность существующей проблемы офшоров, является определение собственно перечня стран, относящихся к офшорным зонам.

В Российской Федерации перечни (список) государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), утверждены Минфином России<sup>5</sup> и Банком России<sup>6</sup>.

В первом случае утверждение Минфином России перечня обусловлено особенностями налогообложения дивидендов, установленные Налоговым кодексом Российской Федерации (пункт 3 статьи 284).

При этом к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов от иностранной организации, государство постоянного местонахождения которых не включено в утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), применяется ставка 0 %, а для включенных – 9 процентов.

Утвержденный Банком России список государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), применяется для определения порядка установления уполномоченными банками

---

<sup>5</sup> Приложение к приказу Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)».

<sup>6</sup> Приложение 1 к Указанию Банка России от 7 августа 2003 г. № 1317-У «О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорных зонах)».

корреспондентских отношений с банками-нерезидентами в офшорных зонах<sup>7</sup>, а также порядка формирования и установления размера резерва на возможные потери под операции кредитных организаций с резидентами офшорных зон<sup>8</sup>.

Вместе с тем, при общности применяемых Минфином России и Банком России понятий и подходов в утвержденных перечнях (списке), имеются отличия. Так, в применяемый в период 2011-2012 годов перечень Минфином России включено 42 государства. В то же время в список, утвержденный Банком России, внесено 54 государства.

Так, в состав офшорных зон согласно списка Банка России наряду с с указанными в перечне Минфина России также включаются: Ирландия (Дублин, Шеннон); Великое Герцогство Люксембург; Швейцарская Конфедерация; Республика Сингапур; Барбадос; Республика Джибути; Республика Коста-Рика; Ливанская Республика; Португальская Республика (о. Мадейра); США: Виргинские о-ва США, Содружество Пуэрто – Рико, штат Вайоминг, штат Делавэр; Королевство Тонга; Демократическая Социалистическая Республика Шри – Ланка; Сербия и Черногория (Республика Черногория).

Минфин России в отличие от Банка России к офшорным зонам относит Республику Сан-Марино.

По информации Минфина России<sup>9</sup> основанием для включения конкретных стран в Перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций, утвержденный приказом Минфина России от 13 ноября 2007 № 108н, является фактическое отсутствие в них налогообложения доходов нерезидентов, эффективной системы налогового администрирования и, как следствие, возможности предоставлять российским налоговым органам интересующую их информацию. Сведения об особенностях систем налогообложения указанных государств и территорий по информации Минфина России могут быть получены из открытых источников, в т.ч. – сети Интернет.

Как показывает анализ, проведенный с использованием информации сети Интернет по перечню Минфина России, не во всех офшорных зонах наблюдается отсутствие налогообложения зарегистрированных офшорных компаний, а в ряде стран, не включенных в перечень Минфина, но присутствующих в списке Банка России предусмотрен льготный налоговый режим налогообложения.

В связи с имеющимися отличиями в списках (перечнях) офшоров

---

<sup>7</sup> Указание Банка России от 7 августа 2003 г. № 1317-У «О порядке установления уполномоченными банками корреспондентских отношений с банками-нерезидентами, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих льготный налоговый режим и (или) не предусматривающих раскрытие и предоставление информации при проведении финансовых операций (офшорных зонах)».

<sup>8</sup> Указание Банка России от 22 июня 2005 г. № 1584-У «О формировании и размере резерва на возможные потери под операции кредитных организаций с резидентами офшорных зон».

<sup>9</sup> Письмо Минфина России от 21 августа 2013 г. № 01-02-01/03-2013.

Минфина России и Банка России в ходе экспертно-аналитического мероприятия были проанализированы внешнеторговые операции, осуществленные с участием нерезидентов, зарегистрированных в государствах (территориях), перечисленных в данных двух документах (далее - офшорные зоны).

В настоящее время пятерку лидерства по осуществлению контрактов держат следующие государства и территории: Швейцария, Кипр, Британские Виргинские острова, Джерси, Сингапур, с ярко выраженной долей и объемами экспорта, оформляемого по контрактам с лицами, зарегистрированными на данных территориях.

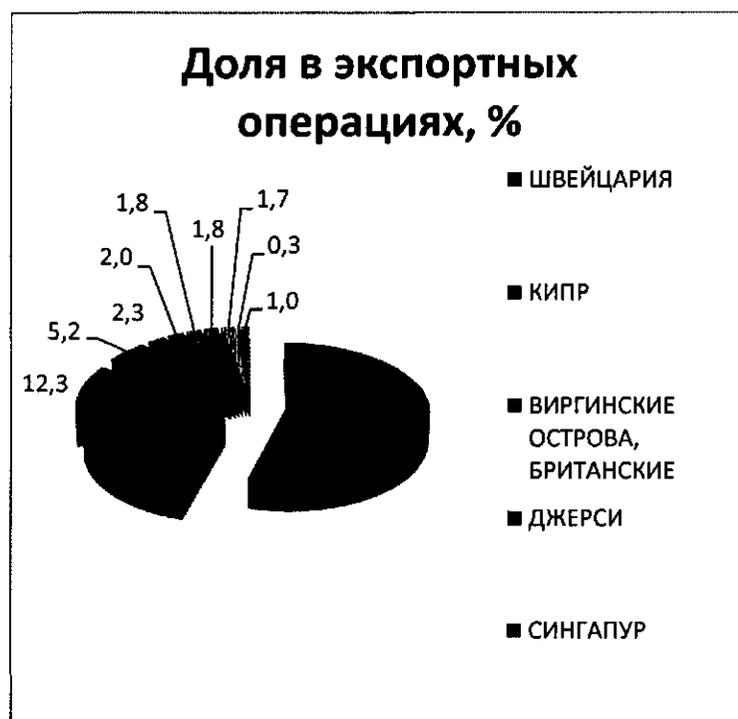
2012 ЭКСПОРТ из России	
Контрагент-офшор	Стат. Стоимость, долл. США
ШВЕЙЦАРИЯ	150 496 375 153,49
КИПР	46 022 271 200,36
ВИРГИНСКИЕ ОСТРОВА, БРИТАНСКИЕ	27 912 434 344,97
ДЖЕРСИ	11 105 167 884,13
СИНГАПУР	7 022 294 349,96
ГОНКОНГ	6 373 102 230,37
БЕРМУДЫ	6 320 327 596,63
ИРЛАНДИЯ	2 855 256 746,12
ОБЪЕДИНЕННЫЕ АРАБСКИЕ ЭМИРАТЫ	2 763 940 750,09
ПАНАМА	1 339 054 370,42
ДРУГИЕ СТРАНЫ	2 514 845 503,55
ВСЕГО	264 725 070 130,09



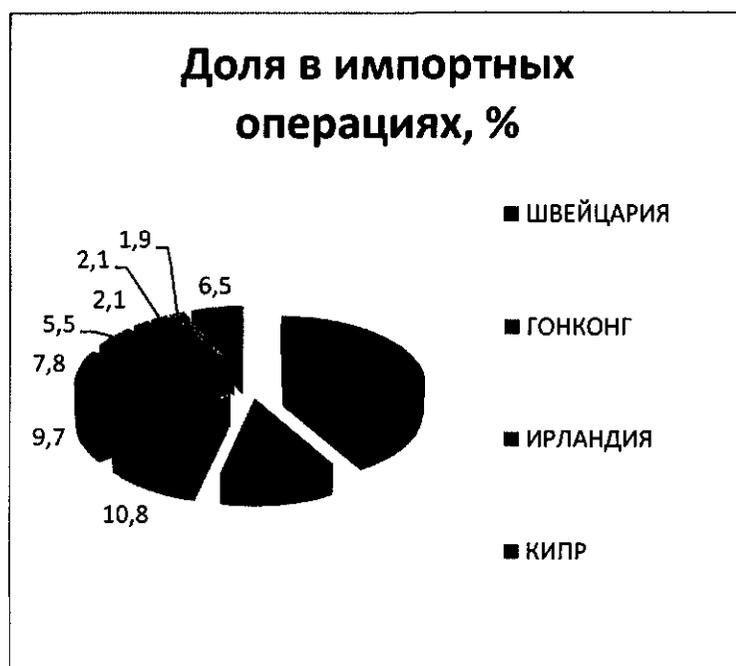
2012 ИМПОРТ в Россию	
Контрагент-офшор	Стат. Стоимость, долл. США
ШВЕЙЦАРИЯ	23 631 851 593,26
ГОНКОНГ	8 257 257 561,44
ИРЛАНДИЯ	5 725 257 868,11
КИПР	5 029 435 771,19
ВИРГИНСКИЕ ОСТРОВА, БРИТАНСКИЕ	3 936 958 189,71
СИНГАПУР	2 654 175 202,43
ОБЪЕДИНЕННЫЕ АРАБСКИЕ ЭМИРАТЫ	1 188 655 543,66
ПАНАМА	1 115 307 372,57
БЕЛИЗ	1 050 930 632,57
ДРУГИЕ СТРАНЫ	3 923 651 704,14
ВСЕГО	56 513 481 439,08



2011 ЭКСПОРТ из России	
Контрагент-офшор	Стат. Стоимость, долл. США
ШВЕЙЦАРИЯ	135 599 798 846,61
КИПР	43 000 273 800,99
ВИРГИНСКИЕ ОСТРОВА, БРИТАНСКИЕ	30 802 280 526,38
ДЖЕРСИ	13 108 772 300,72
СИНГАПУР	5 688 621 507,02
ОБЪЕДИНЕННЫЕ АРАБСКИЕ ЭМИРАТЫ	5 110 072 488,84
ИРЛАНДИЯ	4 449 681 727,52
ГОНКОНГ	4 372 460 280,97
ГЕРНСИ	4 246 655 885,06
ПАНАМА	863 183 503,80
ДРУГИЕ СТРАНЫ	2 559 585 020,22
<b>ВСЕГО</b>	<b>249 801 385 888,13</b>



2011 ИМПОРТ в Россию	
Контрагент-офшор	Стат. стоимость, долл. США
ШВЕЙЦАРИЯ	23 170 759 033,79
ГОНКОНГ	6 614 294 354,98
ИРЛАНДИЯ	6 013 505 052,24
КИПР	5 376 794 561,13
ВИРГИНСКИЕ ОСТРОВА, БРИТАНСКИЕ	4 336 740 519,53
СИНГАПУР	3 086 622 701,33
БЕЛИЗ	1 195 891 540,45
ПАНАМА	1 180 246 232,24
ОБЪЕДИНЕННЫЕ АРАБСКИЕ ЭМИРАТЫ	1 059 578 717,02
ДРУГИЕ СТРАНЫ	3 611 984 383,89
<b>ВСЕГО</b>	<b>55 646 417 096,60</b>



При этом Швейцария, занимающая первое место среди проанализированных стран по осуществлению экспортно-импортных операций, не включена в Перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций, утвержденный приказом Минфина России от 13 ноября 2007 № 108н. В то же время оборот оформленных по контрактам с нерезидентами Швейцарии товарных операций значителен – стоимость экспортированных и импортированных товаров составляет за период 2011 - 2012 год по импорту 46802,6 млн. долл. США и по экспорту 286096,1 млн. долл. США.

Наблюдается применение международными транснациональными компаниями торговых компаний в низконалоговых офшорных зонах с оформлением внешнеторговых сделок через офшорные юрисдикции, в то время как практически все товары следует в (из) третьи страны (третьих стран).

Одним из критериев отнесения государств или их территорий к офшорным зонам является невозможность получать налоговым органам Российской Федерации от иностранных налоговых органов информацию о контрагентах отечественных участников ВЭД.

При этом в области налогообложения правительствами стран заключаются международные договоры, в частности, соглашения об избежании двойного налогообложения. Такие соглашения заключаются с целью сотрудничества по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере. Государства-участники осуществляют сотрудничество в рамках соглашений, при этом руководствуются как национальным законодательством, так и международными обязательствами своих государств.

Основная цель договоров об избежании двойного налогообложения - способствовать международной торговле и инвестированию путем уменьшения налоговых барьеров, препятствующих свободному международному обмену товарами и услугами. Облегчение налогового бремени стимулирует развитие торговли и инвестирования. При этом каждое государство, вовлеченное в международную торговлю, с точки зрения налогообложения выступает в двух качествах: в одних ситуациях государство осуществляет налогообложение доходов как страна местопребывания налогоплательщика, в других же ситуациях оно облагает налогом доходы как государство - источник дохода, получаемого нерезидентом.

Основой для заключения международных соглашений об избежании двойного налогообложения служит принятая в 1963 году типовая модель конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала (далее - Конвенция ОЭСР).

Соглашения об избежании двойного налогообложения предусматривают, что в случае получения дохода российской организацией от источника, находящегося за рубежом, суммы налога на прибыль, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате налога на прибыль в Российской Федерации. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами Российской Федерации, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации.

В течение последних лет осуществляется совершенствование нормативной базы в части условий, заключенных в Типовом соглашении между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество.

В 2010 году постановлением Правительства Российской Федерации от 24 февраля 2010 г. № 84 было одобрено в качестве основы представленное Министерством финансов Российской Федерации согласованное с Министерством иностранных дел Российской Федерации, Министерством экономического развития Российской Федерации и Министерством промышленности и торговли Российской Федерации Типовое соглашение между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество (далее – Типовое соглашение).

На основе Типового соглашения, одобренного постановлением Правительства Российской Федерации от 24 февраля 2010 г. № 84, до настоящего времени Правительством Российской Федерации заключены соглашения и протоколы к соглашениям об избежании двойного налогообложения с Правительством Латвийской Республики (соглашение от 20 декабря 2010 года), Великим Герцогством Люксембург (протокол от 21 ноября 2011 года), Швейцарской Конфедерацией (протокол от 24 сентября 2011 года), Правительством Республики Армения (протокол от 24 октября 2011 года), Правительством Республики Кипр (протокол от 7 октября 2010 года).

В связи со вступлением в силу Протокола от 7 октября 2010 года к Российско-кипрскому соглашению от 5 декабря 1998 года об избежании двойного налогообложения, положения которого по данным Минфина России будут способствовать повышению эффективности информационного обмена между налоговыми органами России и Кипра, Минфин России приказом от 21 августа 2012 г. № 115н<sup>10</sup> исключил с 1 января 2013 года Республику Кипр из Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны).

Вместе с тем, в ходе проведения Счетной палатой контрольных мероприятий было отмечено, что ответы компетентных органов иностранных государств (Республика Кипр) не всегда содержат ответ на запрашиваемую налоговыми органами через ФНС России информацию, а также приходят с задержкой, в результате чего полученная информация теряет свою актуальность.

Так, например, в рамках проверки налоговыми органами Иркутской области ООО «У.» для подтверждения схемы ухода от налогообложения путем вывода налогооблагаемой прибыли за пределы Российской Федерации налоговым органам необходимо было установить цену приобретения данного товара непосредственным грузополучателем, в связи с чем, в частности, направлялся запрос в компетентные органы иностранных государств (Республика Кипр).

В ходе анализа результатов полученного ответа, разночтений с

---

<sup>10</sup> Зарегистрировано в Минюсте России 25 октября 2012 года № 25728.

информацией, содержащейся в первичных документах ООО «У.», выявлено не было. Сведения об отгрузке экспортной продукции в разрезе грузовых таможенных деклараций соответствуют данным, имеющимся в налоговом органе. Вместе с тем, ответ иностранного государства информации о ценах последующей реализации продукции не содержал, поэтому проконтролировать влияние взаимозависимости на ценообразование не представилось возможным.

В ходе выездной проверки ОАО «С.», налоговыми органами Иркутской области в адрес компетентных органов Республики Кипр был направлен запрос через контрольное управление ФНС России от 21 ноября 2011 г. о подтверждении факта прямого вложения иностранной компанией вклада в уставный капитал ОАО «С.». В своем промежуточном ответе от 28 февраля 2012 г. налоговые органы Кипра сообщили, что компания «У.» инкорпорирована на Кипре 25 сентября 2009 года и зарегистрирована в налоговых органах в качестве налогоплательщика. При этом фактическая оплата стоимости акций ОАО «С.» в сумме, эквивалентной 100 тыс. долларов США компанией «У.» подтверждена не была со ссылкой на продолжение работы по данному запросу. На момент проведения проверки (сентябрь 2012 года) окончательный ответ от налоговых органов Кипра в Управление не поступал.

С целью приведения существующих норм в соответствие с современными стандартами ОЭСР постановлением Правительства Российской Федерации от 25 октября 2012 г. № 1097 внесены изменения в Типовое соглашение между Российской Федерацией и иностранными государствами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество. Осуществлены изменения редакции статьи «Ассоциированные предприятия» Типового соглашения, в части уточнения положений соглашения, используемых для корректировки налоговых обязательств зависимых предприятий, а также статьи «Недискриминация» в части расширения действия данной статьи по кругу лиц и по видам налогов.

Согласно данным Доклада о проведении первой фазы обзора соответствия законодательства Российской Федерации в части обмена информацией для целей налогообложения критериям Глобального форума в сфере налогообложения, проведенного экспертами ОЭСР и утвержденного в рамках заседания Глобального форума по транспарентности и обмену информацией для целей налогообложения (26-27 октября 2012 года, г. Кейптаун. Далее – Доклад) Российская Федерация имеет 86 международных соглашений об избежании двойного налогообложения, позволяющих осуществлять обмен информацией для целей налогообложения с компетентными органами иностранных государств. При этом 50 из указанных соглашений соответствуют современным стандартам, разработанным ОЭСР в области обмена информацией для целей налогообложения.

В то же время, как показывает экспертно-аналитическое мероприятие,

наряду с приведением имеющихся соглашений об избежании двойного налогообложения в соответствие с современными требованиями международных стандартов, существует необходимость обеспечения вступления в силу ранее заключенных соглашений.

Так, из 86 международных соглашений об избежании двойного налогообложения, подписанных Российской Федерацией, 7 международных соглашений по данным указанного доклада не вступили в силу – с Чили (подписано в 2004 г.), Эфиопия (1999 г.), Эстония (2002 г.), Латвия (2010 г.), Мальта (2000 г.), Маврикий (1995 г.) и Оман (2001 г.).

Одной из рекомендаций ОЭСР стало приведение действующих соглашений об избежании двойного налогообложения в соответствие с требованиями Модельной конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения, ратификация ранее заключенных соглашений, соответствующих стандартам ОЭСР (включая Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам), а также начало переговоров о заключении рекомендуемых ОЭСР межправительственных соглашений об обмене налоговой информацией.

По итогам рассмотрения указанных рекомендаций Правительством Российской Федерации 28 декабря 2012 года ряду министерств и служб дано поручение по реализации рекомендаций ОЭСР по итогам первой фазы обзора законодательства Российской Федерации в рамках Глобального форума по транспарентности и обмену информацией для целей налогообложения<sup>11</sup>.

В рамках исполнения поручения Правительства Российской Федерации от 28 декабря 2012 г. по подготовке предложений по реализации рекомендаций в области заключения межправительственных соглашений об обмене налоговой информацией в соответствии со стандартами ОЭСР ФНС России на основе модельного соглашения ОЭСР об обмене информацией в сфере налогообложения подготовлен проект типового соглашения между правительствами государств об обмене налоговой информацией.

Для создания условий по эффективной работе органов государственной власти в целях получения ими налоговых данных и бенефициарной информации существует необходимость заключения соглашений с низконалоговыми юрисдикциями, предусматривающие обмен информацией **в полном объеме**.

Юрисдикциями, с которыми необходимо заключить подобные соглашения в первую очередь, по мнению ФНС России<sup>12</sup>, являются Лихтенштейн, Британские Виргинские острова, Каймановы и Багамские острова, Гибралтар, острова Джерси, Гернси, Мэн. Однако следует отметить, что данный перечень является неполным и для эффективной контрольной работы в отношении российских компаний- контрагентов низконалоговых юрисдикций следует предусмотреть заключение подобных соглашений с Гонконгом, Бермудскими островами, Сейшельскими островами, Панамой,

<sup>11</sup> от 28 декабря 2012 г. № ИШ-П13-8118.

<sup>12</sup> Письмо ФНС России от 29 января 2013 г. № ОА-18-13/73@ по поручению Правительства Российской Федерации от 28 декабря 2012 г. № ИШ-П13-8118.

Доминикой, Маршалловыми островами, Сент-Винсент и Гренадины, Сент-Китс и Невис, Сент-Люсия, а также возможность получения информации о резидентах низконалоговых территорий США (LLC - компании с регистрацией в штатах Делавэр, Арканзас, Колорадо, и др.)

Данный список юрисдикций основан на анализе информации о доходах, выплаченных иностранным организациям, и суммах удержанных с них налогов в 2007-2008 гг. крупнейшими налогоплательщиками федерального уровня, администрируемыми межрегиональными инспекциями ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Данный анализ показывает, что значительная доля денежных средств, перечисляемых российскими компаниями за границу, направляется в адрес именно этих низконалоговых юрисдикций в виде выплат дивидендов, возвратов займов, оплаты процентов по займам, выплат купонного дохода, роялти и др.

Вместе с тем, эффективность применения соглашений межправительственных соглашений об обмене налоговой информацией будет напрямую зависеть от норм законодательства иностранного государства по возможности раскрытия запрашиваемой информации. Так, согласно проекту Типового соглашения об обмене налоговой информацией, подготовленного ФНС России, при наличии специального запроса компетентного органа запрашивающей стороны компетентный орган запрашиваемой стороны предоставляет информацию в той мере, в какой это позволяет ее национальное законодательство.

Согласно Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов одним из основных элементов противодействия уклонению от налогообложения в России с помощью офшорных компаний и стран, имеющих низкий уровень налогообложения, является институт налогообложения нераспределенной прибыли иностранных контролируемых компаний, который заключается в том, что не распределяемый между учредителями (собственниками) доход иностранной контролируемой компании или его часть может рассматриваться в целях налогообложения налогом на прибыль организаций как доход ее владельца (т.е. материнской компании). Таким образом, предотвращается вывод дохода материнской компании под действие низконалоговых юрисдикций в результате последовательности сделок.

Как показал проведенный в ходе экспертно-аналитического мероприятия анализ, одним из способов борьбы со злоупотреблениями, связанными с использованием физическими и юридическими лицами низконалоговых и офшорных юрисдикций для минимизации налогообложения доходов, в практике зарубежных стран является принятие национального налогового законодательства о «контролируемых иностранных компаниях» (controlled foreign corporation, CFC).

Законодательство о контролируемых иностранных компаниях применяется в более чем 15 государствах мира (США, Германия, Франция, Италия, Финляндия, Великобритания, Нидерланды, Новая Зеландия, Китай, Бразилия и др.). Например, в Германии, США и Франции нормы

законодательства о контролируемых иностранных компаниях приняты еще в период 70-80 годов прошлого века и за время применения неоднократно подвергались изменениям, направленным, в первую очередь, на упрощение.

Для целей реализации положений законодательства о контролируемых иностранных компаниях в государствах устанавливаются перечни стран, относящихся к низконалоговым или офшорным юрисдикциям («черные списки»), либо стран, на которые законодательство о контролируемых иностранных компаниях не распространяется («белые списки»).

Законодательные нормы, касающиеся контролируемых иностранных компаний, позволяют рассматривать часть дохода иностранной дочерней компании как прибыль ее акционера (учредителя), которая была получена им за пределами налоговой юрисдикции государства, резидентом которого он является.

Иностранная компания признается контролируемой резидентом на основании размера доли прямого или косвенного участия в капитале (распределении прибыли), владения голосующими акциями, места регистрации иностранной компании (офшорная или низконалоговая юрисдикция), вида основной деятельности компании (отсутствие активной предпринимательской деятельности, получение исключительно пассивных доходов инвестиционного характера, при получении которых иностранная компания выступает как посредник).

В большинстве государств, принявших законодательные акты о контролируемых иностранных компаниях, компания считается контролируемой, если акционеры-налоговые резиденты этих государств в совокупности владеют более 50 % голосующих акций или уставного капитала контролируемых иностранных компаний. При этом уровень участия конкретного налогового резидента в капитале контролируемых иностранных компаний, который влечет обязанность декларировать и уплачивать налог от данных компаний, в разных странах отличается. Например, в США, Финляндии акционер контролируемой иностранной компании **обязан отчитываться** и включать в свой доход соответствующую долю ее дохода, если ему принадлежит не менее 10% голосующих акций или уставного капитала. В Великобритании, Дании, Италии этот уровень составляет 25%.

Во многих странах законодательно установлена также минимальная ставка налогообложения в стране (юрисдикции) резидентства контролируемой иностранной компании, которая влечет за собой обязанность декларировать и облагать налогом соответствующую долю дохода ее национального акционера. Например, в Германии налоговые резиденты обязаны включать в свой налогооблагаемый доход долю пассивного дохода контролируемой иностранной компании, если такой доход облагается в юрисдикции ее резидентства по ставке менее чем 25%.

В то же время единообразных законодательных подходов в налогообложении доходов контролируемой иностранной компании в мировой практике не достигнуто.

Так, по-разному определяется налоговая база. В целом большинство

ведущих развитых государств не распространяет положения законодательства о контролируемых иностранных компаниях на доходы от активной предпринимательской деятельности таких компаний. Однако в Бразилии, Китайской народной республике, Швеции, Японии подлежит декларированию и налогообложению весь доход контролируемой иностранной компании; в Италии разрешено исключать из базы налогообложения доход контролируемой иностранной компании от деятельности в юрисдикции ее резидентства; в Великобритании, Германии, Канаде, США, Франции правила контролируемых иностранных компаний распространяются только на пассивные доходы, а также некоторые трансакции между взаимозависимыми лицами.

Применяются также разные подходы при расчете подлежащего уплате налога. Несмотря на использование большинством государств основных принципов метода начисления, единственной страной, где этот метод используется, является Новая Зеландия. В других странах существуют различные формы отсрочки, возмещения, зачета налога, уплаченного за рубежом.

Из стран СНГ особые правила налогообложения доходов резидентов в связи с их участием в капитале иностранных компаний - резидентов стран с льготным налогообложением предусмотрены, в частности, в Налоговом кодексе Республики Казахстан. Так, в Республике Казахстан часть прибыли юридического лица - нерезидента, зарегистрированного в офшорной юрисдикции, включается в налогооблагаемый доход лица - резидента, если ему принадлежит 10% и более уставного капитала юридического лица-нерезидента. Указанный подход исключает возможность уклонения от уплаты налогов путем аккумуляции прибыли на счетах офшорных компаний, но в то же время усложняет контроль за достоверностью расчета сумм доходов юридического лица - нерезидента, зарегистрированного в офшорной юрисдикции.

Налоговым законодательством Республики Беларусь предусмотрены финансовые меры, направленные на снижение негативного влияния от применения «офшорных» схем на государственные доходы. Так, установлен сбор в бюджет государства при исполнении внешнеторговых контрактов заключенных резидентами с лицами, зарегистрированными в офшорных зонах. Офшорный сбор<sup>13</sup> подлежит уплате в бюджет республики до перечисления денежных средств в пользу офшорной компании по ставке 15% от суммы платежей или исполнения неденежных обязательств, а также перехода имущественных прав по внешнеэкономическому контракту.

На Украине с сентября 2012 года на ведомственном уровне проходит согласование изменений в Закон Украины от 26 июня 1997 г. № 400/97-ВР «О сборе на обязательное государственное пенсионное страхование» согласно которым лица, осуществляющие операции с контрагентами зарегистрированными в офшорных зонах, будут уплачивать в Пенсионный

---

<sup>13</sup> Указ Президента Республики Беларусь от 12 марта 2003 года № 104 «Об офшорном сборе».

фонд Украины сбор в размере 12 % от суммы перечисленных денежных средств, неденежных форм выполнения обязательств (в том числе путем поставки товаров, выполнение работ, предоставление услуг, передачи ценных бумаг, имущественных прав, передачи имущества в пользование), а также передачи имущественные права (в том числе путем перевода долга, уступки требования).

Таким образом, исходя из мировой практики применения налоговых мер, направленных на противодействие уклонению от уплаты налоговых платежей, в Российской Федерации возможным представлялось бы рассмотрение двух альтернативных решений, связанных с совершенствованием налогового законодательства:

- включение в Налоговый кодекс Российской Федерации норм о налогообложении в Российской Федерации доходов контролируемых иностранных компаний,

- включение в Налоговый кодекс Российской Федерации «офшорного» налога.

Принятие подобных решений потребует значительных соответствующих изменений налогового законодательства Российской Федерации. Следовательно необходимо предпринять меры, направленные на развитие института налогообложения прибыли иностранных контролируемых компаний, путем закрепления в законодательстве соответствующих правил (аналог зарубежных «CFC rules»), предполагающих, что прибыль контролируемых российскими организациями зарубежных компаний, не выплачивающих им дивиденды, учитывается в составе налоговой базы по налогу на прибыль этих организаций. В итоге это позволит пресечь практику уклонения от уплаты налогов и в конечном итоге деофшоризировать экономику Российской Федерации.

В случае введения в Российской Федерации налогообложения доходов контролируемых иностранных компаний, прежде всего, потребуется ввести определение «контролируемая иностранная компания» (или «контролируемая иностранная организация»), с целью включения в данное понятие не только компаний, но и других видов образований – трасты, фонды и т.д. Также необходимо будет определить критерии, согласно которым подобные лица будут считаться контролируемыми российскими налоговыми резидентами, а соответствующую долю их дохода, подлежащую декларированию и налогообложению в Российской Федерации.

При этом потребуется утверждение «черного списка» стран и юрисдикций в целях применения правил о контролируемых иностранных компаниях и решение вопроса о «белом списке» государств, на которые правила о контролируемых иностранных компаниях не будут распространяться, что должно быть обусловлено налаженным сотрудничеством ФНС России с налоговыми органами данных стран и высоким уровнем налогообложения.

Также вероятно придется устанавливать возможность неприменения правил о контролируемых иностранных компаниях при условии, что

иностранными компаниями с российским участием в государстве их резидентства преимущественно осуществляется реальная предпринимательская деятельность: производственная, промышленная, сельскохозяйственная, торговля товарами и услугами.

Следует установить для налоговых резидентов Российской Федерации обязанность декларировать участие в иностранных организациях и в случаях, если такое участие признается участием в контролируемых иностранных компаниях - включать в свой доход пропорциональную долю соответствующего дохода или прибыли этой компании, а также предусмотреть возможность устранения двойного налогообложения в случае фактической уплаты налога контролируемой иностранной компанией в юрисдикции страны, в которой она зарегистрирована.

При этом должны быть предусмотрены санкции за невыполнение указанных обязательств по декларированию участия в иностранных организациях.

В то же время применению налогообложения доходов контролируемых иностранных компаний будет сопутствовать сложность администрирования данного обязательного платежа, обусловленная отказом государств из «черного списка» предоставлять какие-либо сведения о контролируемых иностранных компаниях, что сохранит возможность недобросовестным налогоплательщикам использовать данные офшорные зоны для налоговой оптимизации.

Разработка и включение в налоговое законодательство норм, регулирующих налогообложение контролируемых иностранных компаний, потребует изучения обширного и не всегда однозначного опыта зарубежных стран, выработки и введения нового понятийного аппарата и механизма реализации соответствующих налоговых норм.

Механизм введения «офшорного» налога представляется существенно проще, чем применение налогообложения доходов контролируемых иностранных компаний, а также более эффективным по отношению к компаниям «черного списка». При этом необходимым будет установление в налоговом законодательстве всех необходимых атрибутов налога, включая налогоплательщиков, объект налогообложения, налоговую базу, налоговую ставку «офшорного» налога и т.д. Также понадобится введение соответствующего кода классификации доходов бюджетов Российской Федерации и определение администратора доходов.

При этом применение в Российской Федерации сбора аналогичного офшорному сбору, применяемому в Республике Беларусь, позволило бы дополнительно привлечь в федеральный бюджет до **48,18 млрд. долл. США** (расчетно исходя из объемов внешней торговли с использованием офшорных компаний в 2012 году и ставки 15 %) и в конечном итоге сделать экономически невыгодным применение офшорных зон для формирования в них центра прибыли, а также снизить отток капитала.

В Евросоюзе также осуществляется значительная работа по усилению борьбы с налоговыми правонарушениями и уклонениями от уплаты налогов

и переносом налогоплательщиками налоговой базы в другие юрисдикции, в том числе с использованием офшоров. По итогам данной работы Еврокомиссией 6 декабря 2012 года подготовлен План действий по усилению борьбы с налоговыми правонарушениями и уклонениями от уплаты налогов. В частности указанный план отмечает ряд таких мер, как утверждение возможности применения обратного налогообложения по НДС (изменение места уплаты налога с юрисдикции покупателя на продавца), что позволит применять такой механизм против мошеннических налоговых схем; меры по выявлению и закрытию лазеек в налогообложении, а также содействию третьих стран по применению минимальных стандартов добросовестной государственной политики по вопросам налогообложения.

**7.3. Анализ деятельности федеральных органов исполнительной власти по повышению прозрачности финансовой деятельности хозяйственных обществ, включая противодействие уклонению от налогообложения в Российской Федерации с применением трансфертного ценообразования и с помощью офшорных компаний.**

**7.3.1. Противодействие уклонению от налогообложения в Российской Федерации с применением трансфертного ценообразования**

**7.3.1.1.** В соответствии с пунктом 6 статьи 4 Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» положения статей 20 и 40 Налогового кодекса со дня вступления в силу указанного федерального закона применяются исключительно к сделкам, доходы и (или) расходы по которым признаны в соответствии с главой 25 Налогового кодекса до дня вступления в силу Федерального закона, т.е. до 1 января 2012 года. Таким образом, в 2012 году по правоотношениям, возникшим до 1 января 2012 года, налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов проверяли правильность применения цен по сделкам в соответствии со статьей 40 Налогового кодекса.

Контроль за полнотой исчисления налогов согласно пункту 2 статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые органы могут осуществлять в 4-х случаях: между взаимозависимыми лицами; по товарообменным (бартерным) операциям; при совершении внешнеторговых сделок; при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

По результатам выездных налоговых проверок, завершенных в 2010 – 2012 году, сумма налоговых платежей (налоги, пени, штрафы), доначисленных в связи с нарушением налогоплательщиками положений статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации, составила по проверкам завершённым: в 2010 году – 1 973,5 млн. рублей, в 2011 году – 3 961,9 млн. рублей, в 2012 году – 13 821,7 млн. рублей. По данным ФНС России нарушения налогоплательщиками положений статьи 40 Налогового

кодекса установлены по результатам 370 выездных налоговых проверок, завершённых в 2012 году.

В отношении выявленных схем уклонения от уплаты налогов с применением трансфертного ценообразования следует отметить, что данные схемы были связаны с нарушением налогоплательщиками положений статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации. Так, наиболее часто налоговыми органами выявлялись:

- реализация товаров (работ, услуг) взаимозависимыми лицами с отклонениями более чем в 20 % (в сторону понижения) от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в отношении не взаимозависимых лиц, что влечет занижение выручки от реализации продукции (работ, услуг) и неуплату налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость;

- сдача в аренду лицами, применяющими общую систему налогообложения имущества по заниженным ценам взаимозависимым лицам, применяющим специальные налоговые режимы, что влечет занижение выручки от реализации продукции (работ, услуг) и неуплату налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость;

- получение физическими лицами доходов в виде стоимости недвижимого имущества в порядке дарения от физических лиц, не являющихся членами семьи и (или) близкими родственниками, подлежащие обложению налога на доходы физических лиц (налоговыми органами в соответствии со статьей 40 Налогового кодекса Российской Федерации проверяется соответствие примененной налогоплательщиками стоимости такого имущества уровню рыночных цен).

В отношении проверок по правоотношениям, возникшим с 1 января 2012 года, необходимо отметить следующее.

В соответствии с пунктом 8 статьи 4 Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» решение о проведении проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами в порядке, установленном главой 14.5 Налогового кодекса Российской Федерации, принимается с учетом следующих особенностей:

- в отношении контролируемых сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса в 2012 году, указанное решение может быть принято не позднее 31 декабря 2013 года;

- в отношении контролируемых сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 Налогового кодекса в 2013 году, указанное решение может быть принято не позднее 31 декабря 2015 года.

Таким образом, в 2012 году в отношении контролируемых сделок, совершённых в 2012 году, контрольные мероприятия ФНС России

не проводились.

**7.3.1.2.** ФНС России зарегистрировано 15 договоров о создании консолидированной группы налогоплательщиков.

В ходе проведения Счетной палатой Российской Федерации в ноябре 2012 года - феврале 2013 года контрольного мероприятия «Проверка эффективности предоставления и применения налоговых льгот и преференций в части администрирования налога на прибыль организаций» в Федеральной налоговой службе была проведена оценка влияния создания консолидированной группы налогоплательщиков на сумму налога на прибыль, зачисляемого в консолидированный бюджет Российской Федерации за 9 месяцев 2012 года. Как показал анализ, суммарное недопоступление налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков составила за 9 месяцев 2012 года 3,0 млрд. рублей.

При этом недопоступление налога на прибыль организаций в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков за 9 месяцев 2012 года отмечено в 22 субъектах Российской Федерации, а максимальная сумма недопоступления за указанный период времени составила в г. Москве в размере 33,0 млрд. рублей.

Вместе с тем, в 54 субъектах в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков отмечается рост поступлений по налогу на прибыль организаций. Так, например, в Ямало-Ненецком АО поступления по налогу на прибыль организаций за 9 месяцев 2012 года увеличились на 8,0 млрд. рублей.

Указанные изменения в поступлениях по налогу на прибыль организаций в различных регионах связаны с определением налоговой базы по каждому участнику консолидированной группы налогоплательщиков, которая рассчитывается в соответствии со статьей 288 Налогового кодекса. Так доля прибыли каждого участника КГН и каждого из их обособленных подразделений в совокупной прибыли этой группы определяется как средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества этого участника или обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества, в целом по консолидированной группе налогоплательщиков.

**7.3.1.3.** В 2009 - 2012 году ФНС России осуществлялась работа, направленная на совершенствование налогового законодательства при рассмотрении законопроектов о совершенствовании налогового контроля за использованием трансфертных цен.

В частности ФНС России предлагалось:

1. Продлить срок рассмотрения документов по соглашению о ценообразовании минимум до двух лет. В последующем, по мере наработки соответствующей практики сроки рассмотрения могут быть снижены.

2. Предусмотреть в пункте 5 статьи 105.22 «Порядок заключения соглашения о ценообразовании» Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ положения о приостановлении рассмотрения документов по соглашению о ценообразовании в связи с необходимостью проведения переговоров с зарубежными партнерами.

3. Исключить пункт 9 статьи 105.22 Федерального закона от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ, в соответствии с которым решение об отказе в заключении соглашения о ценообразовании может быть обжаловано в суде.

ФНС России направило в Минфин России и Министерство энергетики Российской Федерации письмо, в котором указала, что одной из важнейших задач, которую предстоит решать Федеральной налоговой службе в связи с реализацией положений раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации, является проверка контролируемых сделок, предметом которых являются товары мировой биржевой торговли, в частности нефть и товары, выработанные из нефти.

В письме ФНС России обратило внимание, что в ходе предварительного рассмотрения положений соглашений о ценообразовании для целей налогообложения по операциям экспорта нефти было установлено, что компании не используют единых подходов к ценообразованию, что значительно повышает риски с точки зрения трансфертного ценообразования.

Поэтому, в целях снижения уровня налоговых рисков и потенциальных налоговых споров с налогоплательщиками, устранения неопределенности в отношении выбора метода определения цен и условий его применения и уменьшения административной нагрузки на налогоплательщиков, связанной с необходимостью соблюдения требований Налогового кодекса Российской Федерации, ФНС России полагает целесообразным рассмотреть вопрос о внесении поправок в Налоговый кодекс Российской Федерации в части закрепления за Правительством Российской Федерации порядка определения цен для целей налогообложения при реализации сырой нефти.

Порядок определения рыночных цен для целей налогообложения при реализации сырой нефти должен быть основан на использовании метода сопоставимых рыночных цен с применением информации о рыночной цене на нефть на соответствующем ликвидном рынке, приведенной при помощи соответствующих корректировок (дифференциала) к условиям анализируемой сделки. При этом представляется целесообразным в качестве источников информации о рыночных ценах при экспорте нефти использовать котировки следующих информационно-ценовых агентств: The McGraw-Hill (Platts), Argus Media, Thomson Reuters.

Таким образом, ФНС России предложило дополнить статью 105.4 «Особенности признания цен рыночными для целей налогообложения при применении регулируемых цен» Налогового кодекса Российской Федерации пунктом 5 следующего содержания: «5. В отношении товаров, классифицированных по товарной позиции 2709 по ТН ВЭД Российской Федерации (нефть сырая), при определении цен для целей налогообложения

применяется порядок, установленный Правительством Российской Федерации». Предложенные меры, по мнению ФТС России, снизят налоговые риски для налогоплательщиков и сделают более прогнозируемыми налоговые поступления в бюджетную систему Российской Федерации.

Для повышения прозрачности финансовой деятельности налогоплательщиков ФНС России осуществляет разъяснительную работу, мотивируя налогоплательщиков к отказу от инструментов минимизации налогов и добровольному, без применения штрафных санкций, уточнению своих налоговых обязательств, что позволяет минимизировать риск назначения выездной налоговой проверки. В целях информирования налогоплательщиков о выявленных нарушениях налогового законодательства, повышения уровня налоговой грамотности и дисциплины ФНС России были обобщены и систематизированы характерные нарушения законодательства по различным налогам, выявляемые в ходе налоговых проверок, и в конце 2011 года размещены на официальном сайте ФНС России в разделе «Контрольная работа», а также доведены до налоговых органов (письмо от 27 декабря 2011 г. № АС-4-2/22318@).

Одним из характерных нарушений, описанном в обзоре, в частности, указано нарушение положений статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации вследствие занижения налоговой базы в результате реализации идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) взаимозависимыми лицами по внешнеторговым сделкам по ценам ниже рыночных.

ФНС России до налоговых органов была доведена положительная судебная практика в отношении ОАО «К.» по подтверждению правомерности доначисления налога на прибыль в соответствии с положениями статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с занижением обществом выручки от реализации товара вследствие его продажи на экспорт по ценам, заниженным более чем на 20 процентов по сравнению с ценами на рынке Российской Федерации.

Также<sup>14</sup> в соответствии с приказом ФНС России от 16 мая 2012 г. № ММВ-7-4/309@ создана Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по ценообразованию для целей налогообложения.

На официальном сайте ФНС России [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) создан специальный раздел, на котором размещается информация, которая касается трансфертного ценообразования, разъяснения Минфина России по вопросам применения раздела V.1 Налогового кодекса Российской Федерации, документы (проекты приказов, утвержденные приказы, федеральные законы) и другие документы.

### **7.3.2. Противодействие уклонению от налогообложения в Российской Федерации с помощью офшорных компаний.**

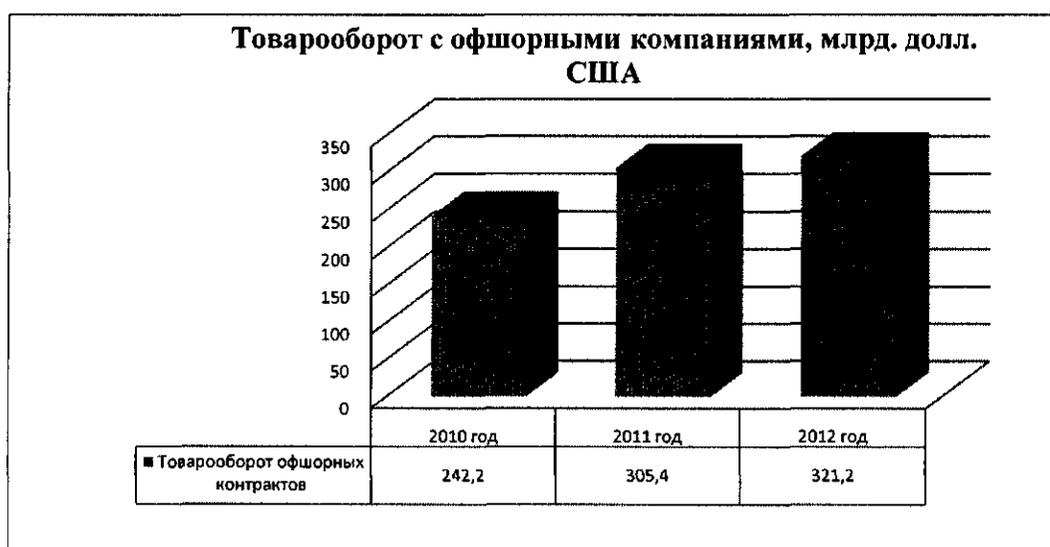
Сведения о внешнеторговом обороте с компаниями, зарегистрированными в государствах и на территориях, предоставляющих

<sup>14</sup> статистика ключевых слов Яндекс – <http://wordstat.yandex.ru>

льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)<sup>15</sup>, в 2010-2012 годах представлены в следующей таблице.

Дата	Тип	Количество участников ВЭД	Вес нетто, кг	Стоимость, долл. США	Доля участников ВЭД осуществляющих деятельность по офшорным контрактам к общему количеству участников ВЭД, %
2010	Импорт	9 438,0	21 173 987 943	44 258 911 432	20,3
	Экспорт	3 705,0	445 022 230 701	197 985 309 010	54,6
2011	Импорт	10 311,0	19 034 325 701	55 646 417 097	19,7
	Экспорт	3 730,0	417 331 444 477	249 801 385 888	53,97
2012	Импорт	11 191,0	18 255 728 454	56 513 481 439	19,3
	Экспорт	3 686,0	470 361 397 686	264 725 070 130	56,1

Объем внешнеторговых операций, проходящих через офшорные территории<sup>16</sup>, растет.



Доля экспортно-импортных операций с использованием офшоров в стоимостном выражении в общем объеме внешнеторгового оборота Российской Федерации составила в 2010 году – 41,8 %, в 2011 году – 40,9 % и в 2012 году – 42,0 процента.

Причем, при осуществлении сделок по внешнеторговым контрактам особое место занимают экспортные операции, направленные на вывоз сырьевых ресурсов. Основными экспортными товарами, оформляемыми с участием лиц, зарегистрированных в офшорных зонах, является нефть сырая, нефтепродукты, уголь, полуфабрикаты из железа или нелегированной стали, алюминий необработанный, никель и др. В качестве основных импортируемых товаров выступают лекарственные средства,

<sup>15</sup> Согласно перечням, утвержденным приказом Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н и Указанием Банка России от 7 августа 2003 г. № 1317-У. За исключением штата Вайоминг и штата Делавэр, по которым внешнеторговый оборот выделить не представляется возможным.

<sup>16</sup> С учетом списка Банка России.

вычислительные машины и их блоки, летательные аппараты, автомобили легковые и их части, телефонные аппараты и др.

При этом данные контракты носят формальный характер – при импорте практически все товары поступают в Российскую Федерацию не с офшорных территорий, а из третьих стран (стран происхождения), аналогично, при экспортных операциях – поступают из Российской Федерации в третьи страны (страны получатели), а не на территорию офшорных зон.

Офшорные компании, расположенные в низконалоговых и безналоговых юрисдикциях, в отличие от схем ухода от налогообложения с использованием «однодневок», на расчетные счета которых денежные средства, как правило, не помещаются на долгое время, используются физическими и юридическими лицами в качестве центров аккумуляции прибыли и минимизации налогообложения доходов в виде дивидендов, процентов, ликвидационных выплат, доходов от авторских прав, а также отчуждения имущества.

В Российской Федерации сложился значительный рынок услуг по регистрации новых и продаже уже готовых офшорных компаний. Наиболее ярко данный рынок представлен в глобальной сети Интернет – только в г. Москве на более ста интернет-сайтах предлагаются данные услуги. Стоимость услуг зависит от страны регистрации офшора и находится в целом в пределах от 550 долл. США до 1 800 долл. США.

При этом статистика количества запросов в месяц поисковой системы по состоянию на 12 апреля 2013 года Google<sup>17</sup> свидетельствует, что суммарный объем поиска по ключевому слову «офшор», его формам, синонимам и связанным с ним терминам составляет 33 100 запросов в месяц, точного ключевого слова «офшор» и его вариантов – 8 100 запросов в месяц. По данным поисковой системы Яндекс пользователи искали слово «офшор» и его варианты не реже 20 648 раз в месяц.

В книжной сети<sup>18</sup> представлена разнообразная литература по международному опыту и практическому применению офшоров и офшорных схем, такая как: «Офшор для чайников» (GSL Law & Consulting), «Люди, обокравшие мир. Правда и вымысел о современных офшорных зонах» (Шэксон Н.), «Офшорные правовые модели и их применение» (А.А. Гончаров), «Россия в офшорном бизнесе» (М.А.Халдин) и др.

Проводятся бизнес-семинары и конференции под различными наименованиями, из последних – семинар «Офшоры: обзор основных изменений 2012-2013 гг. Кипр, Великобритания, Голландия, Латвия» (18 апреля 2013 года, Юридическая фирма «КЛИФФ», г. Москва), «Налоговое планирование с применением офшора, Кипра и Гонконга: базовые понятия, рабочие схемы, поиск альтернатив» (2, 9, 16 апреля 2013 года, Lawson&Wang, г. Москва), «Офшоры и их европейские альтернативы. Революционная смена приоритетов» (4 апреля 2013 года, ООО «Учебный

<sup>17</sup> инструмент подсказки ключевых слов Google AdWords – <http://adwords.google.com> (рассчитывается среднее число запросов за 12 последних месяцев).

<sup>18</sup> В частности магазины Библиоглобус, Молодая Гвардия.

центр «Бизнес-Аспект», г. Москва), «Офшоры в 2013 году: выгода, риски, альтернативы» (25 апреля 2013 года, Группа компаний «Основы Вашего Бизнеса», г. Москва), «Кипр: мифы и практика применения. Без теории» (26 апреля 2013 года, Группа компаний «Основы Вашего Бизнеса», г. Москва).

Как показал анализ в 2012 году в 86 монопрофильных муниципальных образованиях из 333 образований<sup>19</sup> на территории России, или 25,8 %, градообразующие предприятия осуществляют экспортно-импортную деятельность по контрактам с лицами, зарегистрированными в офшорных зонах. Данное свидетельствует о стремлении данных предприятий перенести центр уплаты налоговых платежей в низконалоговые территории, тем самым снизив уплату налогов в консолидированный бюджет Российской Федерации и в определенной степени поставив социально-экономическую ситуацию в моногородах в зависимость от применения предприятием «офшорной» схемы.

В соответствии с Положением о Федеральной службе по финансовому мониторингу, утвержденным Указом Президента Российской Федерации от 13 июня 2012 г. № 808, **Росфинмониторингом** осуществляется мониторинг рисков и угроз, возникающих в результате легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, финансирования терроризма, в том числе с использованием офшорных юрисдикций.

По экспертным оценкам Банка России и Росфинмониторинга<sup>20</sup> только в 2012 году объем сомнительных операций, связанных с незаконным выводом за границу денежных средств (в национальной и иностранной валюте), составил около 47 млрд. долл США или 54% от общей суммы оттока капитала. Традиционно основными получателями денежных средств являются страны: Кипр, Латвия, Эстония, Швейцария, Гонконг, Нидерланды. Также отмечаются новые направления вывода средств, такие как: Чехия и Болгария.

На протяжении трех лет по данным Росфинмониторинга наблюдается устойчивый рост поступления денежных средств в кредитные организации Кипра из Российской Федерации. Согласно экспертным оценкам Российской академии наук доля Кипра в экспорте прямых инвестиций составляет более 40%.

Одним из основных каналов вывода средств является вывод под видом платежей за ввезенный товар, фактически на территорию Российской Федерации не поступавших. Среди новых схем, которые приобретают все более массовый характер, отмечается Росфинмониторингом вывод капитала под видом инвестирования средств в девелоперские проекты на основании агентских договоров по поиску покупателей товаров (работ, услуг). В группу новых рисков, связанных с выводом капиталов за границу, входят также международные платежи в сфере турбизнеса. В 2012 году под видом оплаты туристических услуг выведено за рубеж свыше 19 миллиардов рублей.

<sup>19</sup> Перечень монопрофильных муниципальных образований, утвержденный приказом Министерства регионального развития Российской Федерации от 17 апреля 2012 г. № 170.

<sup>20</sup> Письмо Росфинмониторинга от 05 марта 2013 г.

Формируются устойчивые схемы хищения бюджетных средств путем завышения стоимости контрактов (цен) с использованием подставных фирм-однодневок и дальнейшим выводом разницы в стоимости в офшоры под видом беспроцентных займов и дивидендов.

В этой связи принципиально важным предоставляется создание четких механизмов раскрытия информации о бенефициарных владельцах компаний, зарегистрированных в офшорах и привлекаемых к управлению государственными активами и реализации государственных контрактов и программ (или являющихся выгодоприобретателями, собственниками подрячков по таким проектам).

При этом одной из основных проблем, негативно сказывающихся на деятельности государственных органов по выявлению фактов уклонения от уплаты налоговых и таможенных платежей, является не возможность получения информации о бенефициарах, доверителях, доверительных собственниках нерезидентов с которыми заключаются внешнеторговые контракты (отсутствие прозрачности информации о бенефициарной собственности лиц, зарегистрированных в офшорных зонах).

Одним из шагов в разрешении указанного вопроса является механизм раскрытия бенефициарных владельцев компаний, предусмотренный проектом федерального закона № 196666-6 «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям». В частности, названным законопроектом закрепляется понятие бенефициарного владельца; устанавливается обязанность организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, предпринимать меры по идентификации бенефициарных владельцев; на клиентов возлагается обязанность предоставлять организациям информацию о своих выгодоприобретателях и бенефициарных владельцев.

Из практики контрольной работы и анализа международных запросов, направляемых территориальными **налоговыми органами** в центральный аппарат ФНС России, следует, что значительная доля внешнеторговых операций (как экспорт, так и импорт) производится российскими компаниями через низконалоговые юрисдикции, при этом следует занижение контрактных цен (трансфертное ценообразование), что напрямую влияет на налогообложение российских компаний и, соответственно, платежи в бюджет.

Развитие применения офшорных зон в деятельности российских хозяйствующих субъектов приводит к тому, что налоговыми органами по данным ФНС России выявляются следующие схемы уклонения от налогообложения.

1. Российские организации, как правило, используют следующую схему минимизации своих налоговых обязательств. Российская компания с минимальной наценкой реализует товар аффилированной офшорной компании. Офшорная компания перепродает товар конечному покупателю по рыночной стоимости, и, следовательно, получает реальную прибыль от сделки. Российская компания платит налог на прибыль с заниженной

выручки, хотя при прямой реализации (без привлечения посредника) ей пришлось бы заплатить налог со всей суммы выручки. Суть данной операции заключается в том, что, регистрируя офшорную компанию в юрисдикции с низким налогообложением, российская организация экономит на налоге на прибыль организаций. Таким образом, предприятие, занимающееся реальным производством экспортной продукции, понесенные при производстве продукции затраты учитывает для целей уплаты российского налога на прибыль, при том что центр капитализации перемещается в офшорную территорию.

При этом иностранная компания выполняет роль технического посредника и по факту, являясь аффилированной по отношению к российской организации, перепродает товар конечным потребителям по его реальной стоимости. Таким образом, вся прибыль аккумулируется у такого технического зарубежного посредника, в то же время товар направляется в настоящую страну потребителей.

2. Офшорные компании могут использоваться и для создания фиктивных расходов. Для достижения указанной цели характерно применение договоров на оказание различных консультационных и маркетинговых услуг, в реальности не оказываемых иностранной организацией (формальный документооборот).

Так, для минимизации налоговых обязательств российское предприятие заключает агентский договор с иностранной компанией, имеющей постоянное местонахождение на территории офшорной (низконалоговой) юрисдикции.

Согласно договору агент (иностранная организация) обязуется совершать от своего имени, но за счет принципала (российской компании), действия по поиску покупателей на территории иностранного государства (или Российской Федерации) на продукцию, выпускаемую российской компанией, а принципал - уплатить агенту вознаграждение за оказанные услуги.

Агент обязуется совершить следующие действия на территории иностранного государства (или Российской Федерации): в частности, поиск потенциальных покупателей, маркетинг рынка иностранного государства (или Российской Федерации) по поиску альтернативных производителей подобной продукции, проведение предварительных переговоров, согласование цены, предложенной принципалом с учетом агентского вознаграждения, контроль за исполнением покупателем условий заключенного договора и т.п.

В дальнейшем российское предприятие заключает с иностранным (российским) потребителем контракт на поставку оборудования, производит отгрузку предприятию-потребителю техники и получает оплату.

При этом, из представленных российским предприятием документов для подтверждения обоснованности включения российским обществом в расходы сумм агентского вознаграждения, выплаченных иностранной компании, обычно не усматривается, какие юридические и иные действия

иностранная компания, действующая в качестве агента, реально совершала от своего имени или от имени принципала в отношении продукции российской компании-производителя, в чем проявилось содействие иностранной компании российскому обществу в заключении контракта с иностранным (российским) предприятием.

Кроме того, в рассматриваемом случае, как правило, между иностранным предприятием-потребителем и российским обществом-производителем существуют прямые взаимоотношения в предшествующие (текущие) периоды, инициатива заключения контракта на поставку оборудования исходит прямо от иностранного предприятия-потребителя. Контракт на поставку продукции заключается при участии должностных лиц российской организации-производителя и иностранного (российского) предприятия-потребителя, которые непосредственно вели переговоры об условиях поставки. Таким образом, использование иностранного посредника имеет единственную цель – занижение налоговых обязательств российской компании-производителя.

3. Наряду с указанной ранее схемой получило распространение применение займов, получаемых от офшорных организаций, для налоговой оптимизации, направленной на снижение налоговых платежей.

Так, российская организация привлекает займ у своей аффилированной компании из офшорной юрисдикции и впоследствии уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль организаций на сумму начисленных (чаще всего - завышенных) процентов по данному «долговому обязательству». При этом задолженность российской организации будет являться контролируемой, а проценты по займу будут прикрываться дивидендами, налог с выплаты которых не будет поступать в бюджетную систему Российской Федерации;

Кроме того, в последнее время распространенной является схема получения необоснованной налоговой выгоды путем приобретения фиктивных инвестиционных инструментов.

При этом схема получения необоснованной налоговой выгоды может иметь несколько вариантов реализации.

Первый вариант предполагает приобретение ценных бумаг у лиц, не имеющих на них права собственности. Покупка, как правило, осуществляется через профессиональных участников рынка ценных бумаг - брокеров, имеющих лицензии ФСФР России.

Российская организация заключает договор на брокерское обслуживание, поручает брокеру приобрести ценные бумаги эмитентов, ценные бумаги которых размещены на фондовых биржах.

Брокер приобретает указанные клиентом ценные бумаги. При этом ценные бумаги приобретаются вне рамок биржевых площадок. Найденные брокером клиенты, как правило, - нерезиденты. Записи о переходе права собственности на ценные бумаги отражаются на лицевом счете брокера, а сам брокер якобы вносится в систему ведения реестра в качестве номинального держателя ценных бумаг у фиктивного реестродержателя или депозитария. Одновременно с этим брокер получает поручение клиента о

зачислении приобретенных ценных бумаг на счета третьих лиц.

В данной ситуации фактические намерения сторон сделок не подразумевают приобретение каких-либо финансовых инструментов. Цель сделок сводится к выводу денежных средств за пределы территории Российской Федерации, а также созданию фиктивного документооборота, необходимого для учета проведенных операций в налоговых целях.

Второй вариант предполагает приобретение эмиссионных ценных бумаг фиктивных эмитентов (как правило, зарегистрированных в офшорных территориях). Эмитент не осуществляет финансово-хозяйственную деятельность и не имеет активов под обеспечение выпуска. При этом объем выпуска ценных бумаг данной категорией эмитентов может быть значителен.

Выпущенные ценные бумаги, как правило, реализуются заранее определенному кругу лиц с рассрочкой платежа, которая не предполагает осуществление расходов приобретающим лицом. В дальнейшем данные ценные бумаги вносятся в капитал российской организации, которая в свою очередь реализует их через брокера фирмам-«однодневкам», включая в состав расходов для целей исчисления налога на прибыль организаций стоимость ценных бумаг по цене приобретения учредителем.

В обоих случаях необоснованная налоговая выгода возникает вследствие уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций на сумму фиктивного приобретения ценных бумаг.

4. Российская организация производит выплаты иностранной компании и, воспользовавшись положениями международного соглашения об избежании двойного налогообложения, заключенного между Российской Федерацией и страной - местом резидентства иностранной компании, удерживает налог с выплачиваемых доходов по пониженной ставке. При этом фактически данная иностранная компания выполняет роль технического посредника и перенаправляет полученные выплаты конечному получателю, который не является резидентом низконалоговой юрисдикции, но имеет фактическое право на получение данных выплат. Применение пониженной ставки налога в этом случае будет незаконным.

Для подтверждения совершения вышеуказанных налоговых правонарушений налоговому органу необходимо собрать надлежащую доказательственную базу для отстаивания своей позиции в судах, что в настоящее время является достаточно проблематичным в связи с отсутствием механизма обмена информацией с большинством стран из перечня, утвержденного приказом Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н, а также в связи с отсутствием обязанности налогоплательщиков представлять налоговым органам информацию о конечном бенефициаре (собственнике) дохода и стране его местонахождения.

Необходимо отметить, что налоговыми органами в ходе налогового контроля постоянно выявляются схемы уклонения от уплаты налогов с использованием офшорных компаний.

Так, например, в ходе проверки ЗАО «Т.» установлена схема уклонения от уплаты налогов, связанная с включением в хозяйственный

оборот непроизводственных посредников - резидентов офшорных территорий с заключением агентского договора с отсутствием разумной экономической цели, в результате чего понесенные обществом затраты по агентскому договору повлекли необоснованное уменьшение его налоговых обязательств. По информации ФНС России правомерность позиции налоговых органов подтверждена Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации<sup>21</sup>.

Налоговыми органами при проверке ОАО «У.» установлено необоснованное отнесение на расходы сумм начисленных процентов в соответствии с пунктом 2 статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации, по займу, выданному иностранными организациями, зарегистрированными в Швейцарской Конфедерации и Республикой Кипр (контролируемая задолженность). По информации ФНС России правомерность позиции налоговых органов подтверждена Президиумом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации<sup>22</sup>.

Следует отметить, что в Минфине России информация о масштабах уклонения от налогообложения в Российской Федерации отсутствует, данный вопрос относится к компетенции ФНС России<sup>23</sup>.

В то же время по информации ФНС России<sup>24</sup> оценку масштабов уклонения от налогообложения и неуплаты налоговых платежей с использованием офшорных компаний в 2010 – 2012 гг. дать не представляется возможным в связи с тем, что такие нарушения можно выявить только по результатам выездных налоговых проверок, а также в связи с отсутствием обязанности налогоплательщиков представлять налоговым органам информацию о конечном бенефициаре (собственнике). Форма статистической налоговой отчетности № 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов» не содержит разбивку доначислений по налогам (пеням, штрафам) по основаниям доначислений.

**Таможенные органы** как агенты валютного контроля выявляют факты незаконного оттока из Российской Федерации в значительных объемах денежных средств в области экспортно-импортных операций с товарами.

Детальная информация о выявленных таможенными органами в 2011 – 2012 годах нарушениях участниками ВЭД валютного законодательства в части вывода за рубеж денежных средств с применением офшорных компаний приведена в таблице.

Статья КоАП России	Выявлено нарушений		Передано дел в Росфиннадзор	
	случаев	на сумму, тыс. рублей	количество	на сумму, тыс. рублей
2011 год				
Количество проведенных проверок – 1721				

<sup>21</sup> постановление от 14 февраля 2012 г. № 12093/11.

<sup>22</sup> постановление от 15 ноября 2011 г. № 8654/11.

<sup>23</sup> Ответ Минфина России от 17 мая 2012 г. № 01-02-01/03-1002 на запрос Счетной палаты Российской Федерации в рамках проведения экспертно-аналитического мероприятия «Анализ резервов доходов федерального бюджета».

<sup>24</sup> Ответ ФНС России от 4 сентября 2012 г. № 3494 на запрос Счетной палаты Российской Федерации в рамках проведения данного экспертно-аналитического мероприятия.

ч. 4 ст. 15.25	23	167 874,84	8	31 912,68
ч. 5 ст. 15.25	2 916	317 282 495,73	364	97 479 286,66
Итого:	2 939	317 450 370,57	372	97 511 199,34
2012 год				
Количество проведенных проверок – 1079				
ч. 4 ст. 15.25	20	17 482,85	13	9 598,3
ч. 5 ст. 15.25	1 787	565 534 682,97	492	493 297 827,90
Итого:	1 807	565 552 165,82	505	493 307 426,20

Отправители, получатели товара, а также иные лица, фигурировавшие в материалах дел по фактам невыполнения резидентом в установленный срок обязанности по возврату в Российскую Федерацию денежных средств, уплаченных нерезидентам за не ввезенные в Российскую Федерацию (не полученные в Российской Федерации) товары, невыполненные работы, неоказанные услуги либо за переданные информацию или результаты интеллектуальной деятельности, в основном были зарегистрированы на территории следующих государств: Белиз, Британские Виргинские острова, Республика Кипр, Специальный административный район Гонконг (Сянган) Китайской Народной Республики, Республика Маршалловы Острова, Объединенные Арабские Эмираты, Республика Панама, Республика Сейшельские Острова.

По информации ФТС России<sup>25</sup> регистрация фирмы в офшорной зоне является одним из признаков, свидетельствующих о том, что организация создана не для целей осуществления хозяйственной, предпринимательской деятельности, то есть является фирмой-однодневкой.

Такие фирмы используются для заключения контрактов с непосредственным производителем товара и выставления инвойсов российским участникам ВЭД. Иностранные организации, созданные указанным способом, не предоставляют информацию российским таможенным органам и не всегда ведут бухгалтерский учет даже на территории иностранного государства.

Основные принципы использования офшорных организаций при осуществлении внешнеэкономической деятельности:

- регистрация одной из сторон внешнеторговой сделки в офшорной зоне;
- осуществление сделки по поручению резидента офшорной зоны;
- проведение расчетов по контракту посредством кредитно-банковских организаций, расположенных в офшорной зоне.

Таможенное законодательство Таможенного союза и законодательство Российской Федерации о таможенном деле не предусматривают индивидуального контроля в отношении товаров, перемещаемых в рамках контрактов с участием лиц, зарегистрированных в офшорных зонах.

Как показывает практика работы таможенных органов, во всех схемах, связанных с занижением таможенной стоимости, как правило, фигурируют технические экспортеры - офшорные компании (фиктивные продавцы товаров) и технические импортеры - фирмы-однодневки (фиктивные

<sup>25</sup> Письмо ФТС России от 22 февраля 2013 г. № 01-21/07519.

получатели товаров, от имени которых также осуществляется таможенное декларирование товаров).

Так, например, изготовленные в России поддельные транспортные и коммерческие документы, содержащие недостоверные сведения относительно таможенной стоимости, отправителя и получателя товаров, посредством электронной почты направляются на консолидационный склад. По «новым» документам товар перемещается через таможенную границу и доставляется в таможенный орган назначения. При этом совершение таможенных операций и таможенное декларирование товаров осуществляется, как правило, с использованием фирм-однодневок, которые показывают, что товар в дальнейшем реализован на внутреннем рынке по каким-либо фиктивным договорам купли-продажи. На самом деле после завершения процедуры таможенного декларирования товар направляется в адрес реального получателя.

В то же время выявление указанных схем, корректировка заявленной стоимости и обеспечение поступления платежей в бюджет Российской Федерации осложнены, так как существующая методологическая база определения таможенной стоимости, система контроля таможенной стоимости, а также позиция судебных органов по вопросам контроля таможенной стоимости позволяют оспорить решения таможенных органов о корректировке таможенной стоимости. По мнению суда, выводы таможенного органа о недостоверности заявленных сведений носят «предполагаемый или вероятностный и субъективный характер».

Таким образом, по информации ФТС России действия недобросовестных участников ВЭД, переместивших товары с обманным использованием документов, в большинстве своем остаются безнаказанными.

Так, в течение ряда последних лет отмечается негативная судебная практика таможенных органов в части корректировки таможенной стоимости товаров, заявляемой участниками ВЭД. По указанной категории судебных разбирательств судами выносятся решения не в пользу таможенных органов по 90 и более процентов от общего количества рассмотренных дел. При этом в 2011 году судами было рассмотрено 3 942 дела об оспаривании решений таможенных органов о корректировке таможенной стоимости товаров на сумму 2,6 млрд. рублей, из них по 3 684 делам на сумму 2,5 млрд. рублей решения вынесены не в пользу таможенных органов. В 2012 году судами рассмотрено уже 11 137 дел об оспаривании решений таможенных органов о корректировке таможенной стоимости товаров на сумму 20,6 млрд. рублей, из них по 10 778 делам на сумму 20,3 млрд. рублей решения вынесены не в пользу таможенных органов.

Основной причиной признания решений таможенных органов о корректировке таможенной стоимости товаров незаконными является необоснованный, по мнению арбитражных судов, отказ в применении метода определения таможенной стоимости по стоимости сделки с ввозимыми товарами. Признавая решения таможенных органов о корректировке

таможенной стоимости товаров незаконными, суды указывают, что декларантом представлены все имеющиеся у него в силу делового оборота документы, достаточные для подтверждения заявленной таможенной стоимости, следовательно, у таможенного органа отсутствуют основания для отказа в применении метода определения таможенной стоимости по стоимости сделки с ввозимыми товарами.

Так, в 2012 году судебными органами не признаны правомерными корректировка таможенной стоимости и доначисление таможенных платежей в размере 483,3 тыс. рублей и 1 276,6 тыс. рублей, произведенные Новороссийской и Балтийской таможнями, в отношении контрактов ООО «Ин.» и ООО «Им.», заключенных с контрагентами, зарегистрированными в Белиз, в отношении товаров производства Турции и Китая.

В мировой практике осуществления контроля таможенной стоимости акцент делается на использование методов постаудита, проверки бухгалтерской отчетности после выпуска товаров. Но схема занижения таможенной стоимости при перемещении товаров через таможенную границу с использованием фирм-«однодневок» и офшорных зон сводит на нет эффективность деятельности подразделений таможенного контроля после выпуска товаров.

Ряд проблемных вопросов возникает при применении на практике положений статьи 193 Уголовного кодекса Российской Федерации, предусматривающей ответственность за невозвращение в крупном размере из-за границы средств в иностранной валюте, подлежащих обязательному перечислению на счета в уполномоченный банк Российской Федерации.

За рамками норм указанной статьи остаются наиболее опасные случаи незаконного перевода денежных средств за рубеж, сопровождаемые заключением мнимых сделок с представлением агентам валютного контроля подложных документов (фальшивых грузовых таможенных деклараций с поддельными оттисками печатей таможенных органов, поддельных внешнеторговых контрактов либо иных документов, содержащих недостоверные сведения, имеющих значение для целей валютного контроля, и т.д.).

Статьей 19 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» установлена обязанность резидентов по репатриации не только иностранной валюты, но и валюты Российской Федерации, однако действующая редакция статьи 193 Уголовного кодекса Российской Федерации не учитывает этого положения, и невозвращение из-за границы российских рублей состава преступления не образует.

Зачастую в целях уклонения от административной ответственности за нарушения валютного законодательства Российской Федерации резиденты – импортеры в контрактах с нерезидентами используют сроки возврата денежных средств, уплаченных за не ввезенные на таможенную территорию Российской Федерации товары, не позволяющие установить дату совершения правонарушения, либо вообще не содержат такие сроки.

В ходе контрольного мероприятия, проведенного Счетной палатой Российской Федерации в Иркутской таможне в октябре 2012 года, отмечены контракты, положениями которых не предусмотрены сроки возврата уплаченных нерезиденту денежных средств, и регулярно пролонгирующие при этом сроки ввоза товаров.

Так, при исследовании внешнеторговых контрактов, заключенных российскими участниками ВЭД с «W.» (Кипр) на сумму 850 000.00 долларов США, заключенного с «Н.» (Виргинские острова) на сумму 857 000.00 долларов США, заключенного с «М.» (Виргинские острова) на сумму 930 000.00 долларов США установлено, что контрактами предусмотрено, что «..Поставка Продукции производится... в течение 300 календарных дней с даты оплаты...». Оплата товара осуществляется 100% предоплатой (п.4.3 статьи 4 контрактов).

При этом, срок исполнения обязанности по возврату в Российскую Федерацию денежных средств, уплаченных нерезидентам за не ввезенные в Российскую Федерацию (не полученные в Российской Федерации) товары условиями исследуемых контрактов не предусмотрен.

Дополнительными соглашениями: срок поставки товаров изменен до «... 370 календарных дней с даты оплаты...», в дальнейшем, срок поставки товаров изменен до «...490 календарных дней с даты оплаты...» и до «...2571 календарных дней с даты оплаты...».

Таможенными органами при проведении проверок соблюдения валютного законодательства Российской Федерации выявляются случаи представления резидентами в уполномоченные банки дополнительных соглашений к договорам (контрактам), продлевающих срок поставки или оплаты за переданный нерезидентам товар при экспорте товаров. Таким образом, участники внешнеторговой деятельности, изменив сроки расчетов по контракту, уходят от административной ответственности.

#### **7.4. В части участия федеральных государственных унитарных предприятий в сфере трансфертного ценообразования и использования офшорных компаний с целью уклонения от налогообложения в Российской Федерации.**

Нормативными правовыми актами Российской Федерации отдельных положений в части регулирования деятельности федеральных государственных унитарных предприятий в сфере участия во внешнеэкономической деятельности в части применения ими трансфертного ценообразования и использования офшорных компаний не установлено. Таким образом, на федеральные государственные унитарные предприятия в настоящее время распространяются нормы налогового и таможенного законодательства как и на другие юридические лица.

Как показал анализ состава участников внешнеэкономической деятельности, в 2012 году исполнялись внешнеторговые контракты, заключенные федеральными государственными унитарными предприятиями с офшорными компаниями, как по экспортным операциям, так и по импортным операциям.

**Выводы:**

1. Принятые в последние несколько лет изменения в налоговом законодательстве Российской Федерации в сфере трансфертного ценообразования осуществлены с учетом международных принципов, которые базируются на рекомендациях Организации экономического сотрудничества и развития, и в целом обеспечивают реально работающую систему контроля налоговыми органами сделок, в которых применяются цены, отличающиеся от рыночных цен.

2. Реализация офшорных схем обусловлена отсутствием на законодательном уровне комплексного механизма предотвращения незаконного оттока денежных средств из Российской Федерации, а также наличием пробелов в действующем законодательстве Российской Федерации.

2.1. Отсутствуют законодательно закреплённые значимые экономические и налоговые стимулы для перехода организаций из офшорных зон в юрисдикцию Российской Федерации и отказа от использования российскими участниками внешнеэкономической деятельности офшорных компаний для налоговой оптимизации и переноса центра уплаты налогов в низконалоговые территории.

Законодательное регулирование в сфере налогообложения в отношении офшорных зон и зарегистрированных в них лиц ограничено установлением ставки налога на дивиденды в размере 0 % к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов от иностранной организации, государство постоянного местонахождения которых не включено в утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций.

2.2. Отсутствуют законодательно установленные механизмы, обеспечивающие раскрытие информации о бенефициарных владельцах компаний, зарегистрированных в офшорах и являющихся участниками внешнеторговых контрактов с резидентами Российской Федерации, что делает практически невозможным контроль и предотвращение применения трансфертного ценообразования при внешнеторговых сделках с использованием офшорных компаний с целью уклонения от уплаты налогов.

2.3. При общности применяемых понятий утвержденные Минфином России и Банком России перечни (список) государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны), отличаются на 14 государств, что свидетельствует о необходимости актуализации указанных перечней, а также выработки однозначных критериев, являющихся основанием отнесения иностранного государства (территории) к офшорной зоне.

3. Налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов при применении трансфертного ценообразования проверяют правильность применения цен по сделкам в соответствии со статьей 40 Налогового кодекса Российской Федерации. По результатам выездных налоговых проверок, завершенных в 2010 – 2012 году, сумма налоговых платежей (налоги, пени, штрафы), доначисленных в связи с нарушением налогоплательщиками положений статьи 40 Налогового кодекса Российской Федерации, составила в 2010 году – 1 973,5 млн. рублей, в 2011 году – 3 961,9 млн. рублей, в 2012 году – 13 821,7 млн. рублей.

4. Происходит рост внешнеторговых операций, проводимых через офшорные зоны. Объем оформленных товаров по внешнеторговым контрактам, заключенным российскими участниками ВЭД с компаниями, зарегистрированными в офшорных зонах (согласно списков Минфина России<sup>26</sup> и Банка России<sup>27</sup>), составил в 2010 году 242,2 млрд. долл. США, в 2011 году – 305,4 млрд. долл. США, в 2012 году – 321,2 млрд. долл. США.

Доля экспортно-импортных операций с использованием офшоров в стоимостном выражении в общем объеме внешнеторгового оборота Российской Федерации составила в 2010 году – 41,8 %, в 2011 году – 40,9 % и в 2012 году – 42,0 процента.

Внешнеторговые контракты с офшорными компаниями носят формальный характер – при импорте практически все товары поступают в Российскую Федерацию не с офшорных территорий, а из третьих стран (стран происхождения), аналогично, при экспортных операциях – поступают из Российской Федерации в третьи страны (страны получатели), а не на территорию офшорных зон. При этом применение подобных внешнеторговых операций позволяет аффилированным участникам или участникам, имеющим одного бенефициара, перенести центр налогообложения прибыли за рубеж (в место осуществления торговой деятельности) в страну с применением льготной системы налогообложения.

5. Налоговыми органами выявляются схемы уклонения от налогообложения и занижение контрактных цен (трансфертное ценообразование) при осуществлении внешнеторговых операций через низконалоговые юрисдикции, что влияет напрямую на налогообложение российских компаний и негативно сказывается на платежах в федеральный бюджет.

В то же время, выявление подобных нарушений осложнено одним из основных принципов офшорной зоны – отсутствие прозрачности информации о бенефициарных владельцах – не раскрытие и не предоставление налоговым и иным компетентным органам Российской Федерации при проведении контроля информации о проведенных финансовых операциях и учредителях офшорной компании.

6. Градообразующие предприятия более чем 25 процентов монопрофильных муниципальных образований из 333 монопрофильных

<sup>26</sup> Приложение к приказу Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н.

<sup>27</sup> Приложение 1 к Указанию Банка России от 7 августа 2003 г. № 1317-У.

муниципальных образований (в 2012 году – 99 предприятий), осуществляют экспортно-импортную деятельность по контрактам с лицами, зарегистрированными в офшорных зонах, что свидетельствует о стремлении указанных предприятий перенести центр уплаты налоговых платежей на низконалоговые территории, что снижает уплату налогов в консолидированный бюджет Российской Федерации и не способствует сохранению стабильной финансовой ситуации в данных монопрофильных муниципальных образованиях.

7. Минфин России и ФНС России не располагают информацией о масштабах уклонения от налогообложения в Российской Федерации.

Для ФНС России оценку масштабов уклонения от налогообложения и неуплаты налоговых платежей с использованием офшорных компаний дать не представляется возможным в связи с тем, что такие нарушения можно выявить только по результатам выездных налоговых проверок, а также в связи с отсутствием обязанности налогоплательщиков представлять налоговым органам информацию о конечном бенефициаре (собственнике).

8. Как показывает практика работы таможенных органов, во всех схемах, связанных с занижением таможенной стоимости, как правило, фигурируют технические экспортеры - офшорные компании (фиктивные продавцы товаров), а также технические импортеры - фирмы-однодневки (фиктивные получатели товаров, от имени которых также осуществляется таможенное декларирование товаров).

В то же время, складывается негативная судебная практика таможенных органов в части корректировки таможенной стоимости товаров, заявляемой участниками внешнеэкономической деятельности. Из рассмотренных в 2012 году судами 11,1 тыс. дел об оспаривании решений таможенных органов о корректировке таможенной стоимости товаров на сумму 20,6 млрд. рублей, по 10,7 тыс. дел на сумму 20,3 млрд. рублей решения вынесены не в пользу таможенных органов.

9. Неоднократное продление участниками ВЭД сроков поставки и сроков оплаты за переданный нерезидентам товар при экспорте товаров позволяет уходить от административной ответственности за нарушение требований валютного законодательства.

10. Для создания условий эффективной работы налоговых и таможенных органов на основе достоверных налоговых данных и бенефициарной информации о контрагентах-нерезидентах в целях обеспечения поступления налоговых и таможенных платежей и предотвращения уклонения от уплаты налогов существует необходимость заключения межправительственных соглашений с низконалоговыми юрисдикциями, предусматривающие обмен указанной информацией в полном объеме.

11. Представляется необходимым создание налоговых стимулов для перехода организаций из офшорных зон в юрисдикцию Российской Федерации и отказа от использования российскими участниками внешнеэкономической деятельности аффилированных офшорных компаний

для налоговой оптимизации.

В частности, международный опыт налогового регулирования и борьбы со злоупотреблениями при использовании юридическими и физическими лицами офшорных юрисдикций связан с принятием национального законодательства о налогообложении доходов «контролируемых иностранных компаний», а также введении в отдельных странах «офшорного» сбора (налога).

Так, применение в Российской Федерации сбора аналогичного офшорному сбору, предусмотренному в Республике Беларусь, позволило бы дополнительно привлечь в федеральный бюджет до 48,18 млрд. долл. США (расчетно, исходя из объемов внешней торговли с использованием офшорных компаний в 2012 году и ставки «офшорного» налога в размере 15 %) и в конечном итоге сделать экономически невыгодным применение офшорных зон для вывода капитала и уклонения от уплаты налоговых платежей.

#### **Предложения.**

1. Государственной Думе Федерального Собрания Российской Федерации целесообразно рассмотреть вопросы:

- об установлении законодательного механизма налогообложения в Российской Федерации доходов контролируемых иностранных компаний;

- о введении «офшорного» налога в целях создания налоговых стимулов для перехода организаций из офшорных зон в юрисдикцию Российской Федерации и пополнения доходов федерального бюджета;

- о законодательном установлении понятия «офшорная зона», определении критериев для отнесения государств (территорий) к перечню офшорных зон;

- о создании механизмов раскрытия для налоговых и таможенных органов информации о российских бенефициарных владельцах компаний, зарегистрированных в офшорных зонах.

2. Комитету Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации по бюджету и финансовым рынкам и Комитету Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации по экономической политике учесть материалы промежуточного отчета при проведении парламентских слушаний по вопросам трансфертного ценообразования и использования офшорных компаний с целью уклонения от уплаты налогов (Протокол заседания Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации от 28 марта 2012 г. № 435/3).

3. Направить отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия:

- в Правительство Российской Федерации;

- в Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации;

- в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.

Аудитор



И.В.Васильев