



**КонсультантПлюс**  
надежная правовая поддержка

"Законодательство о налогах и сборах:  
новеллы Налогового кодекса РФ в 2015 году"  
(Козырин А.Н., Крецу А.В., Лукьянова А.П.,  
Постыляков С.П.)  
(Подготовлен для системы КонсультантПлюс,  
2015)

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)

Дата сохранения: 17.03.2016

Подготовлен для системы КонсультантПлюс  
**ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГАХ И СБОРАХ:**  
**НОВЕЛЛЫ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РФ В 2015 ГОДУ <1>**

Комментарий глав и отдельных статей НК РФ,  
которые были включены с НК РФ с 01.01.2015 по 01.06.2015

Материал подготовлен с использованием правовых актов  
по состоянию на 1 июня 2015 года

**А.Н. КОЗЫРИН, А.В. КРЕЦУ, А.П. ЛУКЬЯНОВА, С.П. ПОСТЫЛЯКОВ**

<1> Работа подготовлена в ходе исследования N 14-05-0039 в рамках Программы "Научный фонд Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики" (НИУ ВШЭ)" в 2014 - 2015 годах и с использованием средств субсидии на государственную поддержку ведущих университетов Российской Федерации в целях повышения их конкурентоспособности среди ведущих мировых научно-образовательных центров, выделенной НИУ ВШЭ.

**КОММЕНТАРИЙ К СТАТЬЕ 11.2 (ГЛАВА 1 НК РФ)**  
**"ЛИЧНЫЙ КАБИНЕТ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА" <2>**

**А.Н. КОЗЫРИН**

<2> Работа подготовлена в ходе исследования N 14-05-0039 в рамках Программы "Научный фонд Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики" (НИУ ВШЭ)" в 2014 - 2015 годах и с использованием средств субсидии на государственную поддержку ведущих университетов Российской Федерации в целях повышения их конкурентоспособности среди ведущих мировых научно-образовательных центров, выделенной НИУ ВШЭ.

Козырин Александр Николаевич, профессор, доктор юридических наук, заведующий кафедрой "Финансовое, налоговое и таможенное право" Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики", руководитель научно-учебной группы "Сравнительное налоговое право".

Федеральным [законом](#) от 4 ноября 2014 г. N 347-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации" <3> глава 1 Налогового кодекса РФ была дополнена положениями о личном кабинете налогоплательщика (ст. 11.2 Налогового кодекса РФ), которые вступают в силу 1 июля 2015 г.

<3> СЗ РФ. 2014. N 45. Ст. 6157.

Личный кабинет налогоплательщика определяется законодателем как информационный ресурс, который размещен на официальном сайте федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (Федеральной налоговой службы), в информационно-телекоммуникационной сети Интернет, ведение которого осуществляется указанным органом в установленном им порядке.

Внесенные в Налоговый кодекс РФ поправки допускают возможность использования личного кабинета налогоплательщика в случаях, непосредственно предусмотренных законодателем для реализации налогоплательщиками и налоговыми органами своих прав и обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах.

С помощью "Личного кабинета налогоплательщика для физических лиц", интерактивного сервиса, размещенного на сайте ФНС России [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) <4>, налогоплательщик в удобное для себя время и в комфортной обстановке сможет:

- просмотреть информацию обо всех своих объектах налогообложения (квартирах, домах, земельных участках, транспортных средствах и т.д.). Приобретая доступ к такой информации, налогоплательщик одновременно с этим получает и возможность в случае необходимости отправить в налоговую инспекцию заявление на уточнение сведений об упомянутых объектах налогообложения;

- получать информацию о начислениях по личным налогам (налогу на доходы физических лиц,

транспортному и земельному налогам, налогу на имущество) и оплачивать эти налоги в режиме онлайн;

- проверить, учтена ли сумма уплаченных налогов;
- получать сведения о наличии переплаты или задолженности по налогам;
- распечатывать налоговые уведомления и оформлять квитанции на уплату налогов, а также сообщать в налоговую инспекцию о необходимости корректировки информации, указанной в налоговом уведомлении;
- отслеживать статус камеральной проверки декларации;
- получать информацию о поданных на вас налоговыми агентами справках по **форме 2-НДФЛ**;
- скачивать и заполнять декларацию о доходах по **форме 3-НДФЛ** и направлять ее в инспекцию при наличии электронной подписи и т.д.

<4> В разделе "Электронные услуги" по адресу: <https://lk2.service.nalog.ru/lk>.

Популяризируя возможности налогового кабинета налогоплательщика, Министерство финансов России обращает внимание (**письмо** Минфина России от 18 марта 2015 г. N 03-02-08/14395) на то, что физические лица, которые направляют в налоговый орган уведомление об использовании личного кабинета налогоплательщика, смогут получать от налогового органа документы, используемые налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через свой личный кабинет на официальном сайте Федеральной налоговой службы в информационно-телекоммуникационной сети Интернет. С помощью этого интернет-сервиса пользователи получают возможность распечатывать налоговые уведомления и квитанции, уплачивать через личный кабинет налогоплательщика налоги, пени, штрафы и обращаться в налоговые органы.

При использовании личного кабинета налогоплательщика не потребуется направлять документы, информацию физическому лицу - налогоплательщику через почту заказным письмом.

Все налоговые документы и информация будут направляться налогоплательщику исключительно через личный кабинет, без их дублирования в бумажном виде. При этом налоговая инспекция, не получив соответствующего уведомления от налогоплательщика, будет обязана, наряду с электронными, отправлять ему и бумажные копии налоговых документов.

Получить доступ к этому сервису ("личному кабинету налогоплательщику") можно через получение регистрационной карты с логином и паролем доступа. **Форма** регистрационной карты содержится в приложении N 3 к Приказу ФНС России от 16 октября 2014 г. N ММВ-7-17/538@ "Об утверждении рекомендуемых форм документов, необходимых для подключения и предоставления услуг интернет-сервиса ФНС России "Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц" <5>.

<5> **Приказ** опубликован не был. Доступ к тексту: СПС "КонсультантПлюс".

Для получения регистрационной карты налогоплательщик может обратиться в налоговую инспекцию по месту жительства (для этого у него должен быть при себе только паспорт) либо в любую другую налоговую инспекцию. В последнем случае, помимо паспорта, налогоплательщик должен располагать информацией о своем ИНН <6> (то есть он должен сообщить свой ИНН, при этом наличие свидетельства о присвоении ИНН или уведомления о постановке на учет не требуется).

<6> Информацию о своем ИНН налогоплательщик может найти на сайте ФНС России: <http://www.nalog.ru>.

Для получения регистрационной карты налогоплательщик должен заполнить заявление (Заявление на использование интернет-сервиса ФНС России "Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц" (Сервис)).

После внесения данных о налогоплательщике в программу сотрудник налоговой инспекции выдаст налогоплательщику его регистрационную карту с логином и паролем для входа в Сервис.

Налогоплательщик при желании может получить логин и пароль на личный e-mail. Для этого он указывает в подаваемом заявлении адрес своей электронной почты.

Личным кабинетом можно будет пользоваться практически сразу же после получения регистрационной карты: логин и пароль будут активированы примерно через час, а сам личный кабинет (сведения об объектах налогообложения, о задолженностях и переплате, налоговые уведомления) формируется, как правило, в течение одного - трех дней.

Для удобства налогоплательщика допускается выдача регистрационной карты его представителю. В этом случае представитель должен предъявить в соответствующей налоговой инспекции нотариально удостоверенную доверенность.

В Заявлении на использование интернет-сервиса ФНС России "Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц" перечислены основные условия использования Сервиса:

1. Доступ к Сервису осуществляется по открытым каналам сети Интернет по логину и паролю.
2. Налогоплательщик несет личную ответственность за сохранность и неразглашение логина и пароля входа в Сервис.
3. При первом входе в Сервис налогоплательщику необходимо сменить первичный пароль.
4. Первичный пароль действует в течение одного календарного месяца с даты регистрации налогоплательщика в Сервисе. В случае если смена пароля не была осуществлена в течение одного календарного месяца, учетная запись блокируется.
5. Информация в Сервисе формируется в течение трех рабочих дней с даты регистрации налогоплательщика в Сервисе.
6. Подключение в Сервисе дополнительных услуг, а также использование дополнительных функций осуществляется налогоплательщиком с использованием возможностей Сервиса. При подтверждении подключения либо согласии на использование таких услуг налогоплательщик признает, что таковые действия являются его личным волеизъявлением.

Подписывая заявление, налогоплательщик подтверждает свое согласие с условиями использования Сервиса.

После смены первичного пароля в дальнейшем изменять пароль в обязательном порядке не требуется. Однако налогоплательщик может это сделать по собственной инициативе, воспользовавшись разделом "Профиль". Кроме того, налогоплательщик может временно заблокировать доступ в свой личный кабинет (например, при подозрении, что пароль стал доступен постороннему лицу).

В случаях утраты пароля или блокировки первичного пароля налогоплательщику следует обратиться в любую инспекцию ФНС России для получения нового пароля.

В регистрационной карточке, получаемой налогоплательщиком, указывается, что использование функциональных возможностей Сервиса осуществляется без заключения дополнительных соглашений. Подключение в Сервисе дополнительных услуг, а также использование дополнительных функций осуществляется налогоплательщиком с использованием возможностей Сервиса.

Кроме описанного способа подключения к Сервису через получение регистрационной карточки, существует и другой способ получения доступа к личному кабинету.

Налогоплательщик может получить в одном из удостоверяющих центров, аккредитованных в Минкомсвязи России, квалифицированный сертификат ключа проверки электронной подписи, который может храниться на любом носителе - жестком диске, универсальной электронной карте, USB-флеш-накопителе.

Перечень удостоверяющих центров, аккредитованных Минкомсвязи России, в которых можно получить электронную подпись, содержится на сайте: <http://beta.minsvyaz.ru>.

После получения электронной подписи необходимо на стартовой странице сервиса заполнить в электронном виде заявление на подключение. Отметим, что реквизиты, необходимые для идентификации пользователя, считываются с носителя электронной подписи и автоматически подгружаются в форму заявления. Что касается дополнительных реквизитов ("Номер телефона", "E-mail"), то они вводятся вручную.

По завершении авторизации налогоплательщику предложат выбрать свой пароль, после чего вход в личный кабинет можно будет с использованием как электронной подписи, так и логина с паролем.

Данный способ доступа к личному кабинету предполагает, что компьютер налогоплательщика соответствует установленным техническим характеристикам: имеется лицензионная программа "Крипто-Про" определенной версии, установлены драйверы ключевых носителей (eToken, RuToken и т.д.) или драйверы считывателя универсальных электронных карт (картридера).

Очевидно, что вступление в силу [ст. 11.2](#) Налогового кодекса РФ 1 июля 2015 г. должно активизировать правотворческую деятельность Федеральной налоговой службы в этом направлении. Положения упомянутой статьи Налогового кодекса РФ предусматривают, что порядок и сроки направления налогоплательщиками - физическими лицами уведомления об использовании (об отказе от использования) личного кабинета налогоплательщика для получения от налоговых органов документов устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (Федеральной налоговой службой).

На данный момент на Едином портале для размещения информации о разработке федеральными органами исполнительной власти проектов нормативных правовых актов и результатов их общественного обсуждения размещены проекты ведомственного Приказа "Об утверждении Порядка ведения информационного ресурса "Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц" ([http://regulation.gov.ru/project/23301.html?point=view\\_project&stage=2&stage\\_id=17192](http://regulation.gov.ru/project/23301.html?point=view_project&stage=2&stage_id=17192)) и ведомственного Приказа "Об утверждении Порядка формирования усиленной неквалифицированной электронной подписи для налогоплательщиков" ([http://regulation.gov.ru/project/25424.html?point=view\\_project&stage=2&stage\\_id=18323](http://regulation.gov.ru/project/25424.html?point=view_project&stage=2&stage_id=18323)).

В соответствии со [ст. 11.2](#) Налогового кодекса РФ, вступающей в силу 1 июля 2015 г., при передаче налогоплательщиками - физическими лицами в налоговый орган через личный кабинет налогоплательщика документов в электронной форме документы, подписанные усиленной неквалифицированной электронной

подписью, сформированной в порядке, установленном федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России), в соответствии с требованиями Федерального закона от 6 апреля 2011 года N 63-ФЗ "Об электронной подписи" <7>, признаются электронными документами, равнозначными документам на бумажном носителе, подписанным собственноручной подписью налогоплательщика.

-----  
<7> СЗ РФ. 2011. N 15. Ст. 2036.

Вступление в силу статьи 11.2 Налогового кодекса РФ, определяющей правовой режим личного кабинета налогоплательщика, потребовало внесения ряда изменений и дополнений в текст Налогового кодекса РФ.

Прежде всего, это касается поправок, касающихся порядка передачи документов налогоплательщиком в налоговую инспекцию.

В соответствии с предписаниями Федерального закона от 4 ноября 2014 г. N 347-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации" 1 июля 2015 г. вступают в силу нормы Налогового кодекса РФ, в соответствии с которыми налогоплательщик получает право направлять в налоговую инспекцию через свой личный кабинет следующие документы:

- заявления о зачете (возврате) сумм излишне уплаченных (излишне взысканных) налогов, пеней, штрафов (ст. 78, 79 НК РФ);

- налоговые декларации (расчеты) (ст. 80 НК РФ);

- документы, представляемые по требованию налогового органа в порядке ст. 93, 93.1 НК РФ, если они составлены в электронной форме по установленным форматам (ст. 93, ст. 93.1 НК РФ) и т.д.

Поправки, внесенные в Налоговый кодекс и вступающие в силу 1 июля 2015 г., коснулись также возможности направления документов налоговым органом налогоплательщику через личный кабинет налогоплательщика:

- акт совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам (ст. 32 НК РФ);

- уведомление о вызове налогоплательщика (ст. 31 НК РФ);

- требование об уплате налога, пеней, штрафов, процентов (ст. 69 НК РФ) и т.д.

Для передачи этих документов через личный кабинет физического лица такой налогоплательщик должен направить в инспекцию уведомление об использовании личного кабинета (абз. 4 п. 2 ст. 11, абз. 2 п. 2 ст. 11.2 НК РФ). После получения инспекцией уведомления и до поступления от физического лица уведомления об отказе от использования личного кабинета налоговая инспекция не вправе направлять ему указанные документы иными способами (абз. 4 п. 2 ст. 11, абз. 2 п. 2 ст. 11.2 НК РФ).

Порядок и сроки направления налогоплательщиками - физическими лицами уведомлений об использовании (отказе от использования) личного кабинета для получения от налоговых органов документов должна установить ФНС России (абз. 4 п. 2 ст. 11.2 НК РФ). В настоящее время они не установлены.

Применительно к организациям подобных ограничений в ст. 11.2 НК РФ не установлено. Одного лишь наличия у организации личного кабинета достаточно, чтобы налоговая инспекция направляла ей через него документы. Получение налоговой инспекцией от организации каких-либо уведомлений, касающихся передачи документов через личный кабинет, не требуется. Поэтому если организация подключила личный кабинет, его следует контролировать, чтобы оперативно узнавать о поступлении документов, переданных налоговым органом.

Личными кабинетами налогоплательщиков могут воспользоваться как налогоплательщики - физические лица, так и налогоплательщики - организации (<http://lk3.nalog.ru>) и индивидуальные предприниматели (<https://lkip.nalog.ru>).

На сегодняшний день использование налогоплательщиками - юридическими лицами личного кабинета осуществляется в соответствии с Приказом ФНС России от 14 января 2014 г. N ММВ-7-6/8@ (в ред. от 27 февраля 2015 г.) "О вводе в промышленную эксплуатацию подсистемы "Личный кабинет налогоплательщика юридического лица" <8>.

-----  
<8> Текст Приказа не был опубликован. Источник информации: СПС "КонсультантПлюс".

Интернет-сервис "Личный кабинет налогоплательщика юридического лица" позволяет налогоплательщику - юридическому лицу (Приказ ФНС России от 14 января 2014 г. N ММВ-7-6/8@):

- направлять документы, сформированные в электронном виде, для государственной регистрации юридических лиц или внесения изменений в сведения, содержащиеся в ЕГРЮЛ, в налоговый орган для осуществления процедур государственной регистрации или внесения изменений в ЕГРЮЛ;

- направлять в налоговый орган пакет документов, подготовленный заранее с использованием иных программных средств, содержащий сообщения налогоплательщика по форме N С-09-2 об участии в российских и иностранных организациях;

- получать услуги по постановке и снятию с учета организации по месту нахождения обособленного подразделения, внесению изменений в сведения об обособленном подразделении на основании формализованных электронных сообщений налогоплательщика (российской организации) по **формам N С-09-3-1, С-09-3-2, 1-6-Учет, 3-Учет**;

- получать услуги по постановке и снятию с учета российской организации в качестве плательщика ЕНВД на основании формализованных электронных заявлений налогоплательщика по **формам N ЕНВД-1, ЕНВД-3, 3-Учет**;

- получать актуальную информацию о задолженности по налогам перед бюджетом, о суммах начисленных и уплаченных налоговых платежей, о наличии переплат, об исполненных налоговым органом решениях на зачет и на возврат излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм, о наличии невыясненных платежей, о принятых решениях об уточнении платежа, об урегулированной задолженности (отсроченной, рассроченной, реструктуризированной, инвестиционному налоговому кредиту), о суммах НДС, заявленных к возмещению, о платежах, списанных с расчетного счета налогоплательщика и не поступивших в бюджет, по которым обязанность налогоплательщика признана исполненной, о неисполненных налогоплательщиком требованиях на уплату налога и других обязательных платежей, о мерах принудительного взыскания задолженности (неисполненные решения о взыскании задолженности за счет денежных средств налогоплательщика и имущества, неисполненные инкассовые поручения, решения о приостановлении операций по счетам);

- составлять и направлять в налоговые органы заявления на уточнение невыясненного платежа, заявления на уточнение платежных документов, в которых налогоплательщик самостоятельно обнаружил ошибки в оформлении, заявления о зачете/возврате переплаты;

- получать уведомление налогового органа об ошибочном указании реквизитов в платежном документе;

- составлять и направлять в налоговые органы заявления для инициирования сверки расчетов с бюджетом;

- получать справку о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам, акта сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам;

- подавать запрос на получение справки об исполнении налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов (на бумажном носителе);

- подавать запрос на получение выписки операций по расчетам с бюджетом, перечня бухгалтерской и налоговой отчетности, представленной в отчетном году (в электронном виде);

- получать выписку из ЕГРЮЛ (на бумажном носителе, в электронной форме) в отношении самого себя;

- получать выписку из ЕГРН (о себе) в электронной форме;

- получать информацию о ходе исполнения его заявлений и запросов, получать электронные документы, составленные налоговым органом по направленным заявлениям;

- составлять и направлять обращение в ФНС России в целях совершенствования налогового законодательства, деятельности ФНС России, информирования о нарушениях законодательства и прав налогоплательщика, с целью получения разъяснений в случае отображения в "Личном кабинете налогоплательщика юридического лица" недостоверных или вызывающих вопросы данных об образовании юридического лица, о постановке на учет организации, о расчетах с бюджетом, а также в случае возникновения проблем по работе подсистемы "Личный кабинет налогоплательщика юридического лица" в целом, предложений по ее совершенствованию.

Подробный состав функций приведен в "Руководстве пользователя подсистемы "Личный кабинет налогоплательщика юридического лица", размещенном на сайте ФНС России <9>.

<9> Информация содержится на официальном сайте Федеральной налоговой службы: <http://lk3.nalog.ru>.

Для получения доступа к сервису "Личный кабинет налогоплательщика юридического лица" необходимо обеспечить выполнение ряда технических условий. Эти технические условия определены в **приложении N 2** к Рекомендациям для налогоплательщика по работе с "Личным кабинетом налогоплательщика юридического лица" (Приказ ФНС России от 14 января 2014 г. N ММВ-7-6/8@ (в ред. от 27 февраля 2015 г.)) <10>.

<10> Технические условия подключения к личному кабинету перечислены также на официальном сайте Федеральной налоговой службы: <http://lk3.nalog.ru/check.php>.

Для подключения к сервису "Личный кабинет налогоплательщика юридического лица" необходимо получить квалифицированный сертификат ключа проверки электронной подписи (КСКПЭП) в удостоверяющем центре, аккредитованном в сети доверенных удостоверяющих центров Минкомсвязи России, участником которой является ФНС России (Федеральный **закон** от 6 апреля 2011 г. N 63-ФЗ "Об электронной подписи" <11>). Перечень удостоверяющих центров размещен на официальном сайте Минкомсвязи России: <http://minsvyaz.ru/ru/activity/govservices/2>.

-----  
<11> СЗ РФ. 2011. N 15. Ст. 2036.

КСКПЭП должен быть выдан на руководителя организации либо лицо, имеющее право действовать без доверенности от имени организации по сведениям ЕГРЮЛ, либо лицо, имеющее действующую доверенность с полными полномочиями. Обязательным условием является наличие в КСКПЭП ИНН юридического лица.

Для управляющей компании КСКПЭП должен содержать фамилию, имя, отчество руководителя управляющей компании и реквизиты той организации, управление которой осуществляется (ИНН, ОГРН).

Могут быть использованы КСКПЭП, выданные для представления налоговой и бухгалтерской отчетности по телекоммуникационным каналам связи.

Индивидуальные предприниматели, как уже отмечалось, также могут иметь свои личные кабинеты налогоплательщика: <https://lkip.nalog.ru>.

В Личном кабинете индивидуальные предприниматели смогут:

- рассчитать и выбрать наиболее оптимальный режим налогообложения;
- получить сведения о расчетах с бюджетом;
- отправить в инспекцию любое обращение;
- получить сведения из ЕГРИП;
- подать заявление на прекращение деятельности в качестве индивидуального предпринимателя;
- сообщить об участии в российских и иностранных организациях;
- отслеживать информацию о прохождении своих документов и т.д.

Для подключения к Сервису индивидуальному предпринимателю не нужно будет посещать налоговую инспекцию. Подключиться можно будет с помощью сертификата ключа подписи, выданного удостоверяющим центром, либо используя логин и пароль от Сервиса "Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц".

В первой половине 2015 г. ФНС России запустила в тестовом режиме личный кабинет налогоплательщика для индивидуальных предпринимателей в 10 регионах. Запуск личного кабинета для индивидуальных предпринимателей на всей территории Российской Федерации планируется в течение 2015 г. <12>.

-----  
<12>

Источник:  
<http://www.gazeta-unp.ru/articles/3476-lichnyy-kabinet-nalogoplatelshchika-dlya-ip-zapushchen-v-neskolkih-regionah#ixzz3c5kAWSV1>.

Включение в Налоговый кодекс РФ [статьи 11.2](#), регулирующей вопросы использования личного кабинета налогоплательщика, требует дальнейшего развития нормативно-правовой базы и принятия ряда новых правовых актов, нацеленных на обеспечение эффективного использования налогоплательщиками своих личных кабинетов и, как следствие, - сокращение бумажного документооборота между налогоплательщиками и налоговыми инспекциями, а также сроков получения документов и расходов, связанных с их направлением.

## КОММЕНТАРИЙ (ПОГЛАВНЫЙ) К ГЛАВЕ 3.4 "КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ИНОСТРАННЫЕ КОМПАНИИ И КОНТРОЛИРУЮЩИЕ ЛИЦА" НК РФ

**А.В. КРЕЦУ**

Крецу Андрей Васильевич, магистр права, исследователь научно-учебной группы "Сравнительное налоговое право" Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики".

С 1 января 2015 г. вступил в силу Федеральный [закон](#) от 24.11.2014 N 376-ФЗ <13>, который ввел понятие Контролируемая иностранная компания. Декларативной целью принятия данного Федерального закона являлась деофшоризация экономики. Чистый ввоз капитала частным сектором за 2014 год, по данным Центрального банка РФ (далее - ЦБ РФ), составил 151,5 млрд. долларов США, за 2013 год 61,0 млрд. долларов США, за 2012 год 53,9 млрд. долларов США <14>. В условиях глобальной экономической стагнации, а также учитывая слабый экономический рост Российской Федерации с 2009 года, Правительство было вынуждено бороться с оттоком капитала из страны.

-----  
<13> Собрание законодательства РФ. 2014. N 48. Ст. 6657.

<14> Чистый ввоз/вывоз капитала частным сектором в 2005 - 2014 годах. [Электронный сайт ЦБ РФ] // Режим доступа: [http://www.cbr.ru/statistics/credit\\_statistics/print.aspx?file=capital.htm](http://www.cbr.ru/statistics/credit_statistics/print.aspx?file=capital.htm) (дата обращения: 19.03.2015).

В России существуют разные точки зрения по поводу офшоризации российской экономики: по отношению к вывозу в офшоры капиталов, полученных нелегальным путем, существует резко отрицательная

консолидированная позиция; по отношению к агрессивной минимизации налогообложения корпоративным сектором с использованием офшорных финансовых цепочек (сетей) нет единой точки зрения. Эта позиция достаточно дискуссионная. Есть явные ее сторонники, утверждающие, что использование схем минимизации налогообложения - традиционно для международной практики, оно повышает конкурентоспособность российских компаний. Иными словами, это выгодно государству. Существует и другая точка зрения: использование офшорных схем ведет к размыванию налоговой базы бюджета; способствует выводу из страны капиталов, которые, хотя и возвращаются в страну, в значительной части остаются в офшорах и не работают на российскую экономику; вызывает рост издержек и цен на товары и услуги за счет использования многочисленных посредников. Кроме того, в офшорах значительная часть потоков криминальных капиталов легализуется, поступая на счета офшорных компаний. Надо также иметь в виду и негативные социальные последствия офшоризации <15>.

-----  
<15> Хейфец Борис. Неспешная деофшоризация. 2014. С. 64.

Целью внедрения данного **Закона** является лишение российских граждан, являющихся налоговыми резидентами, возможности использовать иностранные компании и некорпоративные структуры для вывода своих налогооблагаемых доходов из-под юрисдикции России. Кроме этого, второй целью введения данного Закона является обложение прибыли и доходов иностранных компаний и структур, признав их либо контролируруемыми иностранными компаниями, либо налоговыми резидентами РФ, не принимая во внимание факт их учреждения, создания и регистрации в иностранном государстве, по причине того, что местом фактического управления является РФ.

Нововведения, внесенные в Налоговый **кодекс** РФ. После вступления в силу Федерального **закона** от 24.11.2014 N 376-ФЗ все российские налогоплательщики обязаны раскрыть налоговым органам свое прямое или косвенное участие в иностранных организациях. Если российские налогоплательщики основали офшорные компании через траст или номинальных владельцев, то на них такое обязательство не распространяется. Так как обязанность уведомления налоговых органов о своем участии в иностранных организациях возникает только в случае, если доля такого участия превышает 10 процентов, налогоплательщики обязаны уведомить только об учреждении иностранных структур без образования юридического лица (траст), а также о контроле над ними или фактическом праве на доход, получаемый такой структурой. Налоговые органы могут решить, что российский налогоплательщик косвенно участвует в данной иностранной организации через траст, и тем самым у него возникнет обязанность уведомить налоговые органы о таком участии.

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

Крупные компании впервые должны раскрыть государству структуру своего бизнеса. Они обязаны это сделать до 1 апреля 2015 года в соответствии с **Законом** о контролируемых иностранных компаниях. Также, согласно поручению Президента Российской Федерации, поправки в законодательство, предусматривающие однократную амнистию капиталов, должны быть внесены к 15 июля 2015 года. В такой ситуации компании, скорее всего, пошли бы на нарушение сроков предоставления сведений, а также заплатили бы штрафы, но не стали бы рисковать раскрытием данной информации до введения в законодательство поправок касательно амнистии капиталов. Также многие из тех, кто хотел бы выполнить требование закона, по целому ряду причин не успевают это сделать в установленный срок.

Министр финансов Антон Силуанов сообщил, что Минфин готов перенести срок предоставления информации о Контролируемых иностранных компаниях с 1 апреля на 1 октября 2015 года <16>.

-----  
<16> Путин поддержал перенос сроков подачи уведомления о КИК с 1 апреля [Электронный ресурс] // "Интерфакс" - независимое российское информационное агентство, режим доступа: <http://www.interfax.ru/business/430958> (дата обращения: 25.01.2015).

Совет Федерации одобрил **законопроект** N 667946-6 "О внесении изменений в статью 219 части второй Налогового кодекса РФ и статью 4 Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ". Данный законопроект переносит дату уведомления об участии в иностранных организациях, предусмотренного **статьей 25.14** части первой Налогового кодекса РФ, с 1 апреля 2015 года на 15 июня 2015 года.



Также, согласно [статье 2](#) Федерального закона от 06.04.2015 N 85-ФЗ <17>, "уведомление об участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица), предусмотренное [подпунктом 1 пункта 1 статьи 25.14](#) части первой Налогового кодекса РФ, в 2015 году представляется в налоговый орган с учетом следующих особенностей:

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

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

-----  
<17> Собрание законодательства РФ. 2015. N 14. Ст. 2025.

Важно отметить, что для применения ФНС России правил КИК необходимо иметь сведения о доходах резидента другого государства, а также о структуре его собственников. Существует два подхода к получению данной информации: информацию предоставляет налогоплательщик, который является акционером контролируемой иностранной компании (односторонний подход); информацию предоставляет государство, резидентом которого является контролируемая иностранная компания (двухсторонний подход) <18>.

-----  
<18> Мухачева Ю.А., Толстова Ю.Г. Развитие налогового законодательства в условиях деофшоризации российской экономики. 2014. С. 140.

Правовое регулирование контролируемой иностранной компании в Российской Федерации. В соответствии с [1 пунктом статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ контролируемой иностранной компанией признается иностранная организация, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям:

- а) организация не признается налоговым резидентом Российской Федерации;
- б) контролирующими лицами организации являются организации и (или) физические лица, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

#### Налоговые резиденты Российской Федерации

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

Стоит отметить, что в Федеральном [законе](#) от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" также существует правовое определение резидента. В соответствии с [пунктом 6 статьи 1](#) Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ резидентами являются:

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

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

в) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ;

г) находящиеся за пределами территории РФ филиалы, представительства и иные подразделения резидентов, указанных в [подпункте "в" пункта 6 статьи 1](#) Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ;

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

е) Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования, которые выступают в отношениях, регулируемых настоящим Федеральным законом и принятыми в соответствии с ним иными федеральными законами и другими нормативными правовыми актами.

Также в соответствии с [пунктом 7 статьи 1](#) Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" нерезидентами являются:

а) физические лица, не являющиеся резидентами в соответствии с [подпунктами "а" и "б" пункта 6 статьи 1](#) Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ;

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

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

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

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

е) находящиеся на территории РФ филиалы, постоянные представительства и другие обособленные или самостоятельные структурные подразделения нерезидентов, указанных в [подпунктах "б" и "в" пункта 7 статьи 1](#) Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ;

ж) иные лица, не указанные в [пункте 6 статьи 1](#) Федерального закона от 10.12.2003 N 173-ФЗ.

Если гражданин РФ не имеет никаких доходов из источников в РФ, он не подает налоговую декларацию, так как он не обязан это делать. В этом случае налоговым органам потребуется точный подсчет его срока пребывания в РФ, для чего потребуется заграничный паспорт с отметками о въезде и выезде из страны. Утрата статуса налогового резидента в связи с преимущественным проживанием за пределами РФ является самым простым и часто используемым способом законного выхода из-под новых налоговых правил о контролируемых иностранных компаниях. Данный способ выхода из-под новых налоговых правил о контролируемых иностранных компаниях будет эффективен только в случае, если такое лицо не свяжет себя с налоговыми обязательствами другой страны. С другой стороны, стоит отметить, что в некоторых странах нет подоходного налога или он намного ниже, чем в России. Новые правила могут побудить налогоплательщиков сознательно сделать выбор в пользу другой юрисдикции. Тем самым, если большое количество налогоплательщиков сделает это выбор, налоговые поступления в Бюджет РФ могут сократиться и закон возымеет обратный эффект.

Согласно [пункту 5 статьи 246](#) Налогового кодекса РФ к российским организациям приравниваются иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в порядке, установленном статьей 246.2 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 246.2](#) Налогового кодекса РФ налоговыми резидентами Российской Федерации признаются:

а) российские организации;

б) иностранные организации, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с международным договором по вопросам налогообложения, - для целей применения этого международного договора;

в) иностранные организации, местом фактического управления которыми является Российская Федерация, если иное не предусмотрено международным договором по вопросам налогообложения.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 246.2](#) Налогового кодекса РФ местом фактического управления иностранной организацией признается Российская Федерация при соблюдении хотя бы одного из следующих условий в отношении указанной иностранной организации и ее деятельности:

1) большинство заседаний совета директоров (или иного аналогичного органа организации, за исключением исполнительного органа) проводятся на территории Российской Федерации. Большинство заседаний признается относительное большинство заседаний, то есть ситуация, при которой количество заседаний, проведенных в Российской Федерации, больше, чем в другом государстве;

2) исполнительный орган (исполнительные органы) организации регулярно осуществляет свою деятельность в отношении этой организации из Российской Федерации. Регулярным осуществлением деятельности не признается осуществление деятельности в Российской Федерации в объеме существенно меньшем, чем в другом государстве (государствах);

3) главные (руководящие) должностные лица организации (лица, уполномоченные и несущие ответственность за планирование, управление и контроль над деятельностью предприятия) преимущественно осуществляют свою деятельность в виде руководящего управления этой иностранной организацией в Российской Федерации. Руководящим управлением организацией признаются принятие решений и осуществление иных действий, относящихся к вопросам текущей деятельности организации, входящим в компетенцию исполнительных органов управления.

В соответствии с [пунктом 5 статьи 246.2](#) Налогового кодекса РФ в случае, если в отношении иностранной организации не выполняется ни одно из условий, предусмотренных [подпунктами 1 и 2 пункта 2 статьи 246.2](#) Налогового кодекса РФ, или выполняется только одно из них, признание Российской Федерации местом фактического управления этой иностранной организацией осуществляется на основании выполнения хотя бы одного из следующих условий: ведение бухгалтерского или управленческого учета организации (за исключением

действий по подготовке консолидированной финансовой отчетности) осуществляется в Российской Федерации; ведение делопроизводства организации осуществляется в Российской Федерации; оперативное управление персоналом организации осуществляется в Российской Федерации.

Также существует особый порядок признания организации налоговым резидентом Российской Федерации. В соответствии с [пунктом 7 статьи 246.2](#) Налогового кодекса РФ иностранные организации, которые имеют постоянное местонахождение в иностранном государстве, с которым имеется действующий международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, и которые осуществляют свою деятельность в Российской Федерации через обособленное подразделение, имеют право самостоятельно себя признать налоговым резидентом Российской Федерации при соблюдении положений Налогового кодекса РФ и иных нормативных правовых актов Российской Федерации. В таком случае указанная иностранная организация не признается контролируемой иностранной компанией на основании [статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ.

Установив вышеуказанные правила, законодатель предлагает выбор: вместо выполнения правил о контролируемой иностранной компании в отношении иностранной компании налогоплательщик имеет право себя признать налоговым резидентом РФ (в случае, если он осуществляет свою деятельность в РФ через обособленное подразделение и уплачивает Российские налоги согласно нормам Налогового [кодекса](#) РФ, установленным для резидентов РФ).

Согласно [пункту 6 статьи 246.2](#) Налогового кодекса РФ иностранная организация может быть признана налоговым резидентом Российской Федерации исключительно в порядке, предусмотренном [пунктом 7 статьи 246.2](#) Налогового кодекса РФ, если в отношении этой организации выполняется хотя бы одно из следующих условий:

1) иностранная организация имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым имеется действующий международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, и признается налоговым резидентом этого иностранного государства в соответствии с положениями, установленными указанным международным договором;

2) иностранная организация в качестве основного вида деятельности участвует в проектах в соответствии с соглашениями о разделе продукции, концессионными соглашениями, лицензионными соглашениями или сервисными соглашениями (контрактами) на условиях риска либо иными аналогичными соглашениями с правительством соответствующего государства (территории) или с уполномоченными таким правительством институтами (органами государственной власти, государственными компаниями);

3) иностранная организация, прямым (косвенным) акционером (участником) которой является российское контролирующее лицо, доля прямого (косвенного) участия которого в уставном (складочном) капитале (фонде) такой иностранной организации составляет не менее 50 процентов в течение не менее 365 календарных дней, при одновременном соблюдении всех следующих условий:

а) активы такой иностранной организации по данным ее финансовой отчетности более чем на 50 процентов состоят из инвестиций в иностранные дочерние общества, отвечающие требованиям [подпункта 4 пункта 7 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ и не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, и государство или территория постоянного нахождения которых не включены в перечень государств и территорий, утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с [подпунктом 1 пункта 3 статьи 284](#) Налогового кодекса РФ;

б) доля участия такой иностранной организации в уставном (складочном) капитале (фонде) таких дочерних обществ составляет не менее 50 процентов;

с) доходы (прибыль) у такой иностранной организации отсутствуют либо более чем на 95 процентов составляют доходы, указанные в [подпункте 1 пункта 4 статьи 309.1](#) Налогового кодекса РФ и прямо или косвенно полученные от таких дочерних обществ;

4) иностранная организация является оператором нового морского месторождения углеводородного сырья или непосредственным акционером (участником) оператора нового морского месторождения углеводородного сырья.

Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица по [Налоговому кодексу](#) РФ

Согласно [пункту 3 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ контролирующим лицом организации признаются следующие лица:

а) физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации составляет более 25 процентов;

б) физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации (для физических лиц - совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 10 процентов, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами Российской Федерации, в этой организации (для физических лиц - включая супругов и несовершеннолетних детей) составляет более 50 процентов.

Согласно [пункту 1 статьи 3](#) Федерального закона от 24.11.2014 N 376-ФЗ до 1 января 2016 года признание лица контролирующим лицом в соответствии с [пунктом 3 статьи 25.13](#) части первой Налогового кодекса РФ осуществляется в случае, если доля участия этого лица в организации (для физических лиц - совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 50 процентов.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 105.2](#) Налогового кодекса РФ долей прямого участия одной организации в другой организации признается непосредственно принадлежащая одной организации доля голосующих акций другой организации или непосредственно принадлежащая одной организации доля в уставном (складочном) капитале (фонде) другой организации, а в случае невозможности определения таких долей - непосредственно принадлежащая одной организации доля, определяемая пропорционально количеству участников в другой организации.

Согласно [пункту 3 статьи 105.2](#) Налогового кодекса РФ долей косвенного участия одной организации в другой организации признается доля, определяемая в следующем порядке:

1) определяются все последовательности участия одной организации в другой организации через прямое участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

2) определяются доли прямого участия каждой предыдущей организации в каждой последующей организации соответствующей последовательности;

3) суммируются произведения долей прямого участия одной организации в другой организации через участие каждой предыдущей организации в каждой последующей организации всех последовательностей.

В соответствии с [пунктом 2 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ контролируемой иностранной компанией также признается иностранная структура без образования юридического лица, контролирующими лицами которой являются организации и (или) физические лица, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

Поправками в Налоговый кодекс РФ введено сразу несколько новых понятий. Одним из них является понятие иностранная структура без образования юридического лица. Согласно [пункту 2 статьи 11](#) Налогового кодекса РФ иностранная структура без образования юридического лица - организационная форма, созданная в соответствии с законодательством иностранного государства (территории) без образования юридического лица (в частности, фонд, партнерство, товарищество, траст, иная форма осуществления коллективных инвестиций и (или) доверительного управления), которая в соответствии со своим личным законом вправе осуществлять деятельность, направленную на извлечение дохода (прибыли) в интересах своих участников (пайщиков, доверителей или иных лиц) либо иных бенефициаров.

В соответствии с [пунктом 5 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ контролирующим лицом организации может быть признано (в порядке, предусмотренном [пунктами 8 - 12 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ) лицо, не отвечающее признакам, установленным [пунктом 3 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ, но осуществляющее контроль над такой организацией в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей. Осуществлением контроля над организацией признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые такой организацией в отношении распределения полученной организацией прибыли (дохода) после налогообложения в силу прямого или косвенного участия в такой организации, участия в договоре (соглашении), предметом которого является управление этой организацией, или иных особенностей отношений между лицом и организацией и (или) иными лицами. Осуществлением контроля над иностранной структурой без образования юридического лица признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые лицом, осуществляющим управление активами такой структуры, в отношении распределения полученной прибыли (дохода) после налогообложения между ее участниками (пайщиками, доверителями или иными лицами) либо иными бенефициарами в силу законодательства иностранного государства или договора.

Тем самым законодатель не ограничивает понятие контроля над организацией лишь определенной долей участия в компании. Он вводит более широкое понимание и трактовку понятия "осуществление контроля над организацией или над иностранной структурой без образования юридического лица".

Тем самым контроль над организацией может быть осуществлен не только прямым или косвенным участием в ней, но и оказанием влияния на принятие решений, касающихся прибыли организации. В этой связи участие в договоре, предметом которого является управление организацией, например, соглашение об оказании услуг номинального директора или отношения в рамках трастового соглашения, в соответствии с которым акциями компании владеет номинальный акционер в пользу и в интересах определенного лица, а также отношения в рамках генеральной доверенности, выданной компанией определенному лицу, и другие отношения также могут явиться основанием для признания лица контролирующим. Данные положения Налогового кодекса РФ являются большим шагом в процессе деофшоризации экономики и контроле над различными схемами уклонения от уплаты налогов. Как следствие, контролирующими лицами могут считаться не только титульные владельцы акций организации, но и бенефициарные владельцы, осуществляющие над ней контроль.

Стоит отметить, что в Налоговом кодексе РФ не существует четкого определения понятия бенефициар,

хотя в Федеральном законе от 07.08.2001 N 115-ФЗ "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма" <19> существует определение понятия бенефициарный владелец. В соответствии с 3 статьей Федерального закона от 07.08.2001 N 115-ФЗ бенефициарным владельцем является физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет (имеет преобладающее участие более 25 процентов в капитале) клиентом - юридическим лицом либо имеет возможность контролировать действия клиента.

-----  
<19> Собрание законодательства РФ. 2001. N 33 (часть I). Ст. 3418.

Более подробное определение понятия бенефициарный владелец дал Центральный банк Российской Федерации. В соответствии с письмом ЦБ РФ N 14-Т от 28.01.2014 организация принимает решение о признании физического лица бенефициарным владельцем при наличии у такого лица возможностей контролировать действия клиента с учетом следующих факторов:

- физическое лицо прямо или косвенно (через третьих лиц) имеет преобладающее участие более 25 процентов в капитале клиента или от общего числа акций клиента с правом голоса;
- физическое лицо имеет право (возможность) на основании договора с клиентом оказывать прямое или косвенное (через третьих лиц) существенное влияние на решения, принимаемые клиентом, в частности, физическое лицо имеет возможность воздействовать на принимаемые клиентом решения об осуществлении сделок (в том числе несущих кредитный риск (о выдаче кредитов, гарантий и т.д.), включая существенные условия сделок, а также финансовых операций), оказывать влияние на величину дохода клиента;
- иные самостоятельно определяемые организацией факторы, на основании которых физическое лицо будет квалифицировано в качестве бенефициарного владельца.

#### Международные договоры по вопросам налогообложения и контролируемые иностранные компании

В пункте 3 статьи 7 Налогового кодекса РФ указано, что в случае, если международным договором Российской Федерации по вопросам налогообложения предусмотрено применение пониженных ставок налога или освобождения от налогообложения в отношении доходов от источников в Российской Федерации для иностранных лиц, имеющих фактическое право на эти доходы, в целях применения этого международного договора иностранное лицо не признается имеющим фактическое право на такие доходы, если оно обладает ограниченными полномочиями в отношении распоряжения этими доходами, осуществляет в отношении указанных доходов посреднические функции в интересах иного лица, не выполняя никаких иных функций и не принимая на себя никаких рисков, прямо или косвенно выплачивая такие доходы (полностью или частично) этому иному лицу, которое при прямом получении таких доходов от источников в Российской Федерации не имело бы права на применение указанных в настоящем пункте положений международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения.

Тем самым законодатель стремится противодействовать так называемым транзитным схемам, которые часто используются, в том числе для трансграничных выплат дивидендов, процентов, роялти с применением льгот или освобождений, предусмотренных соглашениями об избежании двойного налогообложения. Также аналогичной позиции придерживается Минфин России, который в письме от 9 апреля 2014 г. N 03-00-Р3/16236 указал, что льготы (пониженные ставки и освобождения), предусмотренные международными соглашениями об избежании двойного налогообложения, при выплате дохода в виде дивидендов, процентов и доходов от использования авторских прав от источников в Российской Федерации применяются исключительно в случае, если резидент иностранного государства, с которым Российской Федерацией заключено соответствующее соглашение, является фактическим получателем дохода.

В соответствии с Постановлением Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении Арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" ответственность за правильность исчисления и удержания налога у источника (включая правильность применения льгот (пониженных ставок и освобождений), предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения) несет налоговый агент.

Также в пункте 4 статьи 7 Налогового кодекса РФ указано, что в случае выплаты доходов от источников в Российской Федерации иностранному лицу, постоянным местонахождением которого является государство (территория), с которым имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, и не имеющему фактического права на такие доходы, если источнику выплаты известно лицо, имеющее фактическое право на такие доходы (их часть), налогообложение выплачиваемого дохода производится в следующем порядке:

а) в случае если лицо, имеющее фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть), признается в соответствии с Налоговым кодексом РФ налоговым резидентом Российской Федерации, налогообложение

выплачиваемого дохода (его части) производится в соответствии с положениями соответствующих глав части второй Налогового кодекса РФ для налогоплательщиков, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, без удержания соответствующего налога в отношении выплачиваемых доходов (их части) у источника выплаты при условии информирования налогового органа по месту постановки на учет организации - источника выплаты доходов в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;

б) в случае если лицо, имеющее фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть), является иностранным лицом, на которое распространяется действие международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения, положения указанного международного договора Российской Федерации применяются в отношении лица, которое имеет фактическое право на выплачиваемые доходы (их часть) в соответствии с порядком, предусмотренным международным договором Российской Федерации.

Также, согласно [пункту 1 статьи 312](#) Налогового кодекса РФ, при применении положений международных договоров Российской Федерации иностранная организация, имеющая фактическое право на получение дохода, должна предоставить налоговому агенту, выплачивающему такой доход, подтверждение того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в государстве, с которым Российская Федерация имеет международный договор (соглашение), регулирующий вопросы налогообложения, которое должно быть заверено компетентным органом соответствующего иностранного государства. В случае если такое подтверждение составлено на иностранном языке, налоговому агенту предоставляется также перевод на русский язык. Помимо этого, налоговый агент, выплачивающий доход, для применения положений международных договоров Российской Федерации вправе запросить у иностранной организации подтверждение, что эта организация имеет фактическое право на получение соответствующего дохода. При предоставлении иностранной организацией, имеющей фактическое право на получение дохода, указанного подтверждения налоговому агенту, выплачивающему доход, до даты выплаты дохода, в отношении которого международным договором Российской Федерации предусмотрен льготный режим налогообложения в Российской Федерации, в отношении такого дохода производится освобождение от удержания налога у источника выплаты или удержание налога у источника выплаты по пониженным ставкам.

Также стоит отметить, что в настоящее время не ясна форма документа, который должен быть представлен, а также какую информацию должен содержать документ, подтверждающий наличие у иностранной компании-получателя фактического права на получение соответствующего дохода.

#### Освобождение от налогообложения прибыли контролируемой иностранной компании

Согласно [пункту 6 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ, лицо, являющееся налоговым резидентом Российской Федерации, вправе самостоятельно признать себя контролирующим лицом организации (иностранной структуры без образования юридического лица, указанной в [пункте 2 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ) по основаниям, предусмотренным [пунктами 3 - 5 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ, о чем направляет соответствующее уведомление в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ.

В [пункте 7 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ предусмотрено освобождение от налогообложения. В данном пункте указано, что прибыль контролируемой иностранной компании освобождается от налогообложения, если в отношении такой организации выполняется хотя бы одно из следующих условий:

1. Если она является некоммерческой организацией, которая в соответствии со своим личным законом не распределяет полученную прибыль (доход) между акционерами (участниками, учредителями) или иными лицами.

2. Если она образована в соответствии с законодательством государства - члена Евразийского экономического союза.

3. Если ее постоянным местонахождением является государство (территория), с которым имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, за исключением государств (территорий), не обеспечивающих обмена информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией, и эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) для этой иностранной организации, определяемая по итогам периода, за который в соответствии с личным законом такой организации составляется финансовая отчетность за финансовый год, составляет не менее 75 процентов средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль организаций.

Налоговые органы РФ могут придерживаться позиции, что в случае, если государство постоянного местонахождения компании реально не обеспечивает обмена налоговой информацией с РФ, даже при наличии соглашения об избежании двойного налогообложения с Российской Федерацией, прибыль такой иностранной компании не будет освобождаться от налогообложения.

Согласно [пункту 8 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) иностранной организации определяется по следующей формуле:

$$C_{T_{эфф}} = \frac{H}{П},$$

где в целях настоящего подпункта:

$C_{T_{эфф}}$  - эффективная ставка налогообложения доходов (прибыли) иностранной организации;

H - сумма налога с дохода (прибыли), исчисленного иностранной организацией и ее обособленными подразделениями в соответствии со своим личным законом, и налога на доходы, удержанного с доходов (прибыли) такой организации у источника выплаты таких доходов;

П - сумма дохода (прибыли) иностранной организации.

В соответствии с [пунктом 8 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ средневзвешенная налоговая ставка по налогу на прибыль организаций определяется по следующей формуле:

$$C_{T_{срвзвеш}} = \frac{C_{T1} \times П1 + C_{T2} \times П2}{П1 + П2},$$

где в целях настоящего пункта:

П1 - сумма прибыли иностранной организации, определяемая в соответствии с [абзацем первым пункта 1 статьи 25.15](#) Налогового кодекса РФ, за вычетом доходов, определяемых в соответствии с [подпунктом 1 пункта 4 статьи 309.1](#) настоящего Кодекса. В случае если при исчислении показатель П1 принимает отрицательное значение, его значение принимается равным нулю;

П2 - сумма доходов иностранной организации, определяемых в соответствии с [подпунктом 1 пункта 4 статьи 309.1](#) Налогового кодекса РФ;

$C_{T1}$  - ставка налога на прибыль организаций, установленная [абзацем первым пункта 1 статьи 284](#) Налогового кодекса РФ;

$C_{T2}$  - ставка налога на прибыль организаций, установленная [подпунктом 2 пункта 3 статьи 284](#) Налогового кодекса РФ.

4. Если ее постоянным местонахождением является государство (территория), с которым имеется международный договор с Российской Федерацией по вопросам налогообложения, предусматривающий избежание двойного налогообложения доходов, за исключением государств (территорий), не обеспечивающих обмена информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией, и доля доходов этой организации, указанных в [подпунктах 1 - 12 пункта 4 статьи 309.1](#) НК РФ, за период, за который в соответствии с личным законом этой иностранной организации составляется финансовая отчетность за финансовый год, в общей сумме всех доходов организации по данным финансовой отчетности, составленной иностранной компанией в соответствии с ее личным законом за указанный период, составляет не более 20 процентов.

Условия, предусмотренные [подпунктом 4 пункта 7 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ, предполагают, что организация, которая хочет применить положения данного подпункта, должна иметь постоянное местонахождение в государстве, с которым у России существует договор об избежании двойного налогообложения, и чтобы доля пассивных доходов не превышала 20% в общей сумме доходов данной иностранной компании. Иными словами, для применения данного подпункта компания должна иметь в основном доходы от активной деятельности.

5. Если она является иностранной структурой без образования юридического лица, в отношении которой соблюдаются все следующие условия:

- учредитель (основатель) такой структуры не вправе получить активы этой структуры в свою собственность;

- права учредителя (основателя) такой структуры, связанные с его личным статусом в этой структуре, не могут после ее создания быть переданы иному лицу, за исключением случаев передачи прав в порядке наследования или универсального правопреемства;

- учредитель такой структуры не вправе получать прибыль от такой структуры.

6. Если она является банком или страховой организацией и государством ее постоянного местонахождения является государство, с которым у Российской Федерации действует международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения.

7. Если она является эмитентом обращающихся облигаций или организацией, уполномоченной на получение процентных доходов, подлежащих выплате по обращающимся облигациям, или организацией, которой были уступлены права и обязанности по выпущенным обращающимся облигациям, эмитентом которых является другая иностранная организация.

Эмитирование обращающихся облигаций должно быть основной деятельностью для такой иностранной организации.

8. Если она участвует в проектах в соответствии с соглашениями о разделе продукции, концессионными соглашениями, лицензионными соглашениями или сервисными соглашениями.

Данная деятельность для такой иностранной организации должна быть основной.

9. Если она является оператором нового морского месторождения углеводородного сырья или непосредственным акционером оператора нового морского месторождения углеводородного сырья.

#### Обязанность уведомлять налоговые органы о контролируемых иностранных компаниях

Также Федеральным [законом](#) от 24.11.2014 N 376-ФЗ была введена обязанность уведомлять налоговые органы о контролируемых иностранных компаниях.

В соответствии с [пунктом 3.1 статьи 23](#) Налогового кодекса РФ налогоплательщики обязаны уведомлять налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства физического лица в порядке и сроки, предусмотренные [статьей 25.14](#) Налогового кодекса РФ:

1. О своем участии в иностранных организациях (в случае, если доля такого участия превышает 10 процентов).

2. Об учреждении иностранных структур без образования юридического лица, а также о контроле над ними или фактическом праве на доход, получаемый такой структурой (включая случаи, когда налогоплательщик выступает учредителем такой структуры или лицом, имеющим фактическое право на доход (прибыль) такой структуры в случае его распределения).

3. О контролируемых иностранных компаниях, в отношении которых они являются контролирующими лицами.

Согласно [пункту 3.2 статьи 23](#) Налогового кодекса РФ, иностранные организации, а также иностранные структуры без образования юридического лица, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со [статьей 374](#) Налогового кодекса РФ, обязаны в случаях и порядке, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, сообщать в налоговый орган по местонахождению объекта недвижимого имущества сведения об участниках этой иностранной организации (для иностранной структуры без образования юридического лица - сведения о ее учредителях, бенефициарах и управляющих).

#### Прибыль контролируемой иностранной компании

В соответствии с [пунктом 1 статьи 25.15](#) Налогового кодекса РФ прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается сумма прибыли (убытка) этой компании, рассчитанная в соответствии со [статьей 309.1](#) Налогового кодекса РФ.

Прибыль контролируемой иностранной компании уменьшается на величину дивидендов, выплаченных этой иностранной компанией в календарном году, следующем за годом, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется финансовая отчетность, с учетом промежуточных дивидендов, выплаченных в течение финансового года, за который составляется эта финансовая отчетность, с учетом особенностей, предусмотренных [статьей 309.1](#) Налогового кодекса РФ.

Прибыль контролируемой иностранной компании, являющейся иностранной структурой без образования юридического лица, уменьшается на величину прибыли, распределенной в пользу контролирующих лиц такой структуры и (или) в пользу участников (пайщиков или иных лиц) либо иных выгодоприобретателей. При этом такое уменьшение возможно в случае, если с указанной суммы контролирующими лицами, участниками (пайщиками или иными лицами) либо иными выгодоприобретателями уплачена соответствующая сумма налога.

Согласно [пункту 5 статьи 25.15](#) Налогового кодекса РФ налогоплательщик - контролирующее лицо представляет налоговую декларацию по налогу, при определении налоговой базы по которому учитывается прибыль контролируемой этим лицом иностранной компании, с приложением следующих документов:

1) финансовая отчетность контролируемой иностранной компании или в случае отсутствия финансовой отчетности иные документы;

2) аудиторское заключение по финансовой отчетности контролируемой иностранной компании, указанной в [подпункте 1 настоящего пункта](#), если в соответствии с личным законом этой контролируемой иностранной компании установлено обязательное проведение аудита такой финансовой отчетности.

В соответствии с [пунктом 7 статьи 25.15](#) Налогового кодекса РФ прибыль контролируемой иностранной компании учитывается при определении налоговой базы за налоговый период по соответствующему налогу в соответствии с [пунктом 1 статьи 25.15](#) Налогового кодекса РФ в случае, если ее величина, рассчитанная в соответствии со [статьей 309.1](#) Налогового кодекса РФ, составила более 10 000 000 рублей.

Согласно [пункту 2 статьи 3](#) Федерального закона от 24.11.2014 N 376-ФЗ при применении [пункта 7 статьи 25.15](#) части первой Налогового кодекса Российской Федерации в 2015 и 2016 годах прибыль контролируемой иностранной компании учитывается при определении налоговой базы за налоговый период по



соответствующему налогу в соответствии с [пунктом 1 статьи 25.15](#) части первой Налогового кодекса РФ при условии, что ее величина, рассчитанная в соответствии с Налоговым кодексом РФ, составляет:

- 1) за 2015 год - 50 миллионов рублей;
- 2) за 2016 год - 30 миллионов рублей.

Также Федеральным [законом](#) от 24.11.2014 N 376-ФЗ были установлены некоторые особенности проведения камеральной налоговой проверки контролируемых иностранных компаний. В соответствии с [пунктом 2 статьи 88](#) Налогового кодекса РФ в случае если налоговая декларация не представлена налогоплательщиком - контролирующим лицом организации, признаваемым таковым в соответствии с [главой 3.4](#) Налогового кодекса РФ, в налоговый орган в установленный срок уполномоченные должностные лица налогового органа вправе провести камеральную налоговую проверку на основе имеющихся у них документов о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в течение трех месяцев со дня истечения срока представления такой налоговой декларации, установленного законодательством о налогах и сборах.

В случае если до окончания камеральной налоговой проверки имеющихся у налогового органа документов налогоплательщиком представлена налоговая декларация, камеральная налоговая проверка прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе представленной налоговой декларации. Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении имеющихся у налогового органа документов. При этом документы, полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

В соответствии с [пунктом 5 статьи 100](#) Налогового кодекса РФ акт налоговой проверки направляется иностранной организации, не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через обособленное подразделение, по почте заказным письмом по адресу, содержащемуся в Едином государственном реестре налогоплательщиков. Датой вручения этого акта считается двадцатый день, считая с даты отправки заказного письма.

Согласно [пункту 1.6 статьи 284](#) Налогового кодекса РФ к налоговой базе, определяемой налогоплательщиками - контролирующими лицами по доходам в виде прибыли контролируемых ими иностранных компаний, налоговая ставка устанавливается в размере 20 процентов.

Также согласно [пункту 1 статьи 309.1](#) Налогового кодекса РФ прибылью (убытком) контролируемой иностранной компании признается величина прибыли (убытка) этой компании до налогообложения по данным ее финансовой отчетности, составленной в соответствии с личным законом такой компании за финансовый год, если в соответствии с ее личным законом эта финансовая отчетность подлежит обязательному аудиту, при условии что постоянным местонахождением этой контролируемой иностранной компании является иностранное государство, с которым имеется международный договор Российской Федерации по вопросам налогообложения, с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей.

В соответствии с [пунктом 6 статьи 309.1](#) Налогового кодекса РФ налоговая база контролируемой иностранной компании определяется отдельно в отношении каждой контролируемой иностранной компании.

Согласно [пункту 7 статьи 309.1](#) Налогового кодекса РФ в случае если по данным финансовой отчетности контролируемой иностранной компании, составленной в соответствии с ее личным законом за финансовый год, определен убыток, указанный убыток может быть перенесен на будущие периоды без ограничений и учтен при определении налоговой базы этой компании. Убыток контролируемой иностранной компании по данным финансовой отчетности не может быть перенесен на будущие периоды, если налогоплательщиком - контролирующим лицом не представлено уведомление о контролируемой иностранной компании за период, за который получен указанный убыток.

Также в соответствии с [пунктом 11 статьи 309.1](#) Налогового кодекса РФ сумма налога, исчисленного в отношении прибыли контролируемой иностранной компании за соответствующий период, уменьшается на величину налога, исчисленного в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств и (или) законодательством Российской Федерации, а также налога на прибыль организаций, исчисленного в отношении прибыли постоянного представительства этой контролируемой иностранной компании в Российской Федерации. Сумма налога, исчисленного в соответствии с законодательством иностранного государства, должна быть документально подтверждена, а в случае отсутствия у Российской Федерации с государством (территорией) действующего международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения заверена компетентным органом иностранного государства, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов.

Согласно [пункту 1.1 статьи 312](#) Налогового кодекса РФ в случае если в отношении доходов, полученных в виде дивидендов, иностранная организация признает отсутствие фактического права на получение указанных доходов (не претендует на применение положений международных договоров Российской Федерации), положения международных договоров Российской Федерации могут быть применены к иному лицу, если такое лицо прямо и (или) косвенно участвует в российской организации, выплатившей доход в виде дивидендов, с предоставлением налоговому агенту, выплачивающему такой доход, документов, указанных в настоящей [статье](#)

. При этом право на применение положений международных договоров Российской Федерации возникает у последующего лица, которое прямо участвует в лице, признавшем отсутствие фактического права на доход в виде дивидендов, в той части, которая соответствует такой доле участия. В случае признания последующим лицом отсутствия фактического права на доход в виде дивидендов, выплаченных российской организацией, право на применение положений международных договоров Российской Федерации возникает у последующего лица в соответствующей последовательности участия. При этом косвенное участие каждого последующего лица, имеющего фактическое право на получение дохода, в российской организации, выплачивающей доход в виде дивидендов, в целях настоящей [статьи](#) и [подпункта 1 пункта 3 статьи 284](#) настоящего Кодекса приравнивается к прямому участию в российской организации, выплачивающей доход в виде дивидендов.

В соответствии с [пунктом 1.3 статьи 312](#) Налогового кодекса РФ особенности исчисления и уплаты налога с доходов в виде дивидендов, удерживаемого налоговым агентом, распространяются на исчисление и уплату налога российскими организациями, выплачивающими доход в виде дивидендов, в случае если фактическим получателем дохода признается физическое лицо - налоговый резидент Российской Федерации. При этом применяется налоговая ставка, установленная [пунктом 4 статьи 224](#) Налогового кодекса РФ.

Первые официальные разъяснения по контролируемым иностранным компаниям появились в [письме](#) Минфина от 17 декабря 2014 г. N 03-08-13/65376. Тем самым начался процесс формирования практики применения норм Налогового кодекса РФ о контролируемых иностранных компаниях.

#### Ответственность за несоблюдение норм законодательства РФ о контролируемых иностранных компаниях

В [статье 129.5](#) Налогового кодекса РФ устанавливается ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании.

В настоящее время выделяется один вид ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании, а именно: неуплата или неполная уплата контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком - физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании. Санкцией по данному виду ответственности является штраф в размере 20 процентов от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей включению в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками - физическими лицами, налоговую базу по налогу на прибыль организаций для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками - организациями, но не менее 100 000 рублей.

В соответствии с [пунктом 3 статьи 3](#) Федерального закона от 24.11.2014 N 376-ФЗ <20> привлечение к ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное [статьей 129.5](#) Налогового кодекса РФ, осуществляется в следующем порядке:

а) при вынесении решений о привлечении к налоговой ответственности за налоговые периоды 2015 - 2017 годов ответственность, предусмотренная [статьей 129.5](#) Налогового кодекса РФ, не применяется;

б) при вынесении решений о привлечении к налоговой ответственности за налоговые периоды начиная с 2018 года применяются положения [статьи 129.5](#) Налогового кодекса РФ.

<20> [Собрание законодательства РФ. 2014. N 48. Ст. 6657.](#)

Согласно [статье 122](#) Налогового кодекса РФ "Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных [статьями 129.3](#) и [129.5](#) Налогового кодекса РФ".

Ввиду того, что [статья 129.5](#) Налогового кодекса РФ была введена с 1 января 2015 года, а также из-за того, что за период 2015 - 2017 годов налоговая санкция, предусмотренная [статьей 129.5](#) Налогового кодекса РФ, не будет применяться, судебная практика по данной статье сформируется только начиная с 2018 года. В настоящее время не существует дальнейших разъяснений законодателя по данному вопросу.

В [статье 129.6](#) Налогового кодекса РФ <21> устанавливается ответственность за неправомерное непредставление уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях.

<21> [Собрание законодательства РФ. 1998. N 31. Ст. 3824.](#)

В настоящее время выделяются два вида ответственности за неправомерное непредставление

уведомления о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых иностранных компаниях, уведомления об участии в иностранных организациях, а именно:

1. Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения. Санкцией по данному виду ответственности является штраф в размере 100 000 рублей по каждой контролируемой иностранной компании, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

2. Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения. Санкцией по данному виду ответственности является штраф в размере 50 000 рублей в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ налогоплательщики, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации, в случаях и порядке, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, уведомляют налоговый орган о своем участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица) и о контролируемых иностранных компаниях, контролирующими лицами которых они являются.

Формы и форматы уведомления об участии в иностранных организациях и уведомления о контролируемых иностранных компаниях, а также порядок их заполнения и представления утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Также необходимо упомянуть, что в соответствии с требованиями Налогового [кодекса](#) РФ уведомление о контролируемых иностранных компаниях представляется налогоплательщиками, признаваемыми налоговыми резидентами Российской Федерации.

В соответствии с [пунктом 3 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ уведомление об участии в иностранных организациях представляется в срок не позднее одного месяца с даты возникновения (изменения доли) участия в такой иностранной организации, являющегося основанием для представления такого уведомления. Уведомление о контролируемых иностранных компаниях представляется в срок не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом, в котором доля прибыли контролируемой иностранной компании подлежит учету у контролирующего лица. В случае если после представления уведомления об участии в иностранных организациях основания для представления такого уведомления не изменились, повторные уведомления не представляются.

В соответствии с [пунктом 3 статьи 4](#) Федерального закона от 24.11.2014 N 376-ФЗ <22> положения [абзаца первого пункта 3 статьи 25.14](#) части первой Налогового кодекса РФ применяются с 1 апреля 2015 года.

<22> Собрание законодательства РФ. 2014. N 48. Ст. 6657.

В соответствии со [статьей 126](#) Налогового кодекса РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Налоговым кодексом РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных [статьями 119, 129.4 и 129.6](#) Налогового кодекса РФ.

Согласно [пункту 7 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ в случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении представленного уведомления об участии в иностранных организациях или уведомления о контролируемых иностранных компаниях налогоплательщик вправе представить уточненное уведомление. В случае подачи уточненного уведомления до момента, когда налогоплательщик узнал об установлении налоговым органом факта отражения в уведомлении недостоверных сведений, налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной [статьей 129.6](#) Налогового кодекса РФ.

В соответствии с [пунктом 8 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ при наличии у налогового органа информации, свидетельствующей о том, что налогоплательщик является контролирующим лицом иностранной организации, но такое лицо не направило в налоговый орган уведомление, предусмотренное [пунктом 2 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ, в частности, в случаях, не указанных в [пункте 3 статьи 25.13](#) Налогового кодекса РФ, налоговый орган направляет этому налогоплательщику требование представить в течение двадцати дней необходимые пояснения или представить уведомление, предусмотренное [пунктом 2](#) Налогового кодекса РФ, в установленный налоговым органом срок.

Также в соответствии с [пунктом 9 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ налогоплательщик,

представляющий в налоговый орган пояснения относительно фактов, изложенных в требовании, направленном в соответствии с [пунктами 8 и 9 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ, вправе одновременно с пояснениями дополнительно представить в налоговый орган документы, свидетельствующие об отсутствии оснований для признания налогоплательщика контролирующим лицом иностранной организации. Налоговый орган обязан рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при их отсутствии налоговый орган установит основания для признания налогоплательщика контролирующим лицом иностранной организации, должностное лицо налогового органа направляет этому налогоплательщику уведомление о контролируемых таким лицом иностранных компаниях для признания такого лица контролирующим.

Согласно [статье 25.14](#) Налогового кодекса РФ лицо, указанное в [пункте 11 статьи 25.14](#) Налогового кодекса РФ, вправе оспорить данное уведомление в суде в течение трех месяцев с даты получения уведомления. До вступления в законную силу судебного акта, принятого по результатам рассмотрения заявления об оспаривании уведомления, лицо, которому было направлено уведомление, не может быть признано контролирующим лицом иностранной организации. В случае если лицо не оспорило направленное в его адрес уведомление о контролируемых им иностранных компаниях, такое лицо по истечении трех месяцев с даты получения указанного уведомления считается признавшим себя контролирующим лицом иностранной компании. При этом на указанное лицо распространяются положения Налогового кодекса РФ в отношении контролируемых лиц.

Ответственность, предусмотренная [статьей 129.6](#) Налогового кодекса РФ, возникнет только после того как в судебном или досудебном порядке налогоплательщика признают контролирующим лицом иностранной организации. В настоящее время не существует дальнейших разъяснений законодателя по данному вопросу. Ввиду того, что [статья 129.6](#) Налогового кодекса РФ была введена с 1 января 2015 года, сложившейся практики применения данной статьи не существует.

В соответствии с [пунктом 4 статьи 3](#) Федерального закона от 24.11.2014 N 376-ФЗ за деяния, связанные с неуплатой или неполной уплатой сумм налога в результате невключения в налоговую базу в 2015 - 2017 годах прибыли контролируемой иностранной компании, уголовная ответственность не наступает, если ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме.

Стоит отметить, что уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов предусмотрена [статьями 198](#) Уголовного кодекса РФ <23> для физических лиц и [статьей 199](#) Уголовного кодекса РФ для организаций.

-----  
<23> Собрание законодательства РФ. 1996. N 25. Ст. 2954.

Также в [законопроекте](#) N 599584-6 "О внесении изменений в статьи 173.1 и 199 Уголовного кодекса (в части усиления ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации)" предусматривается введение особого квалифицирующего признака за сокрытие или искажение информации в отношении контролируемых иностранных компаний или контролируемых сделок. Данный законопроект был принят во втором чтении и в ближайшее время должен быть принят и в третьем чтении. Сокрытие или искажение информации в отношении контролируемых иностранных компаний или контролируемых сделок будет наказываться штрафом в размере от двухсот тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет, либо принудительными работами на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Также в пояснительной [записке](#) к данному законопроекту указано, что в современных условиях наиболее опасными и причиняющими максимальный ущерб государству являются способы уклонения от уплаты налогов, сопряженные с использованием подставных юридических лиц, а также с использованием компаний, зарегистрированных в низконалоговых (офшорных) юрисдикциях.

Надо отметить, что законодатель пытается планомерно реформировать налоговую систему, сделав это таким образом, чтобы это произвело как можно меньше потрясений. Тем самым ответственность вводится планомерно и поэтапно, это делается для того, чтобы дать налогоплательщикам время проанализировать нововведения и смягчить последствия для бизнеса. Данный подход является очень разумным, хотя многие могут справедливо указать на то, что реформы в данной сфере протекают слишком медленно, а отток капитала с каждым годом увеличивается.

Согласно [пункту 5 статьи 3](#) Федерального закона от 24.11.2014 N 376-ФЗ вне зависимости от условий, предусмотренных [пунктами 2 и 3 статьи 246.2](#) части второй Налогового кодекса РФ, иностранная организация не признается налоговым резидентом Российской Федерации, если в налоговом периоде либо предшествующих

налоговых периодах в отношении такой иностранной организации принято решение акционеров (учредителей) о ликвидации и процедура ликвидации завершена до 1 января 2017 года.

Новые правила о контролируемых иностранных компаниях различают ситуации, когда компания вообще не является контролируемой или компания является контролируемой, но ее прибыль не облагается в РФ. В случае если компания является контролируемой, но ее прибыль не облагается в РФ, у контролирующего лица остается административная нагрузка в виде подачи уведомлений о контролируемой иностранной компании. Налогоплательщикам необходимо учитывать об этой особенности закона и четко квалифицировать свою собственную ситуацию.

В [статье 129.1](#) Налогового кодекса РФ устанавливается ответственность за неправомерное несообщение сведений налоговому органу. В [пункте 2.1 статьи 129.1](#) Налогового кодекса РФ была введена ответственность за неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком - иностранной организацией (иностранной структурой без образования юридического лица) налоговому органу сведений, предусмотренных [пунктом 3.2 статьи 23](#) Налогового кодекса РФ. Санкцией по данному виду ответственности является штраф в размере 100 процентов от суммы налога на имущество организаций, исчисленного в отношении объекта недвижимого имущества, принадлежащего этой иностранной организации (иностранной структуре без образования юридического лица), которая не представила (несвоевременно представила) сведения, предусмотренные [пунктом 3.2 статьи 23](#) Налогового кодекса РФ. При этом сумма штрафа исчисляется пропорционально доле участия в организации, сведения о которой не представлены (представлены несвоевременно), либо в случае невозможности определения доли участия лица в организации (иностранной структуре без образования юридического лица) пропорционально количеству участников.

В [статье 126](#) Налогового кодекса РФ устанавливается ответственность за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. В [пункте 1.1 статьи 126](#) Налогового кодекса РФ была введена ответственность за непредставление налоговому органу документов, предусмотренных [пунктом 5 статьи 25.15](#) Налогового кодекса РФ, выразившееся в отказе контролирующего лица представить имеющиеся у него документы, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями. Санкцией по данному виду ответственности является штраф с контролирующего лица в размере 100 000 рублей.

Согласно [пункту 5 статьи 25.15](#) Налогового кодекса РФ налогоплательщик - контролирующее лицо представляет налоговую декларацию по налогу, при определении налоговой базы по которому учитывается прибыль контролируемой этим лицом иностранной компании, с приложением следующих документов:

1) финансовая отчетность контролируемой иностранной компании или в случае отсутствия финансовой отчетности иные документы;

2) аудиторское заключение по финансовой отчетности контролируемой иностранной компании, указанной в [подпункте 1 настоящего пункта](#), если в соответствии с личным законом этой контролируемой иностранной компании установлено обязательное проведение аудита такой финансовой отчетности.

Также в соответствии со [статьей 3](#) Федерального закона от 06.04.2015 N 85-ФЗ "О внесении изменений в статью 219 части второй Налогового кодекса РФ и статью 4 Федерального закона "О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)" непредставление уведомления об участии в иностранных организациях по основаниям и в сроки, установленные [частями 3 и 4 статьи 4](#) Федерального закона от 24 ноября 2014 года N 376-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)" не признается налоговым правонарушением, ответственность за которое предусмотрена [пунктом 2 статьи 129.6](#) части первой Налогового кодекса РФ.

## КОММЕНТАРИЙ (ПОСТАТЕЙНЫЙ) К ГЛАВЕ 14.7 "НАЛОГОВЫЙ МОНИТОРИНГ. РЕГЛАМЕНТ ИНФОРМАЦИОННОГО ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ"

А.П. ЛУКЬЯНОВА

Лукьянова Анна Павловна, исследователь научно-учебной группы "Сравнительное налоговое право" Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики".

Федеральный [закон](#) от 4 ноября 2014 года N 348-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" <24> (далее - Федеральный закон от 04.11.2014 N 348-ФЗ) дополнил Налоговый кодекс Российской Федерации <25> (далее - НК РФ) [разделом V.2](#) "Налоговый контроль в форме налогового мониторинга", закрепив в налоговом законодательстве новую форму налогового контроля, а именно налоговый мониторинг. Указанные нововведения вступили в силу с 1 января 2015 года, однако для участников консолидированной группы налогоплательщиков положения, содержащиеся в разделе V.2 "Налоговый контроль

в форме налогового мониторинга", начнут действовать с 1 января 2016 года.

<24> Федеральный закон от 4 ноября 2014 года N 348-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ. 10.11.2014. N 45. Ст. 6158.

<25> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ (в ред. от 02.05.2015) [Электронный ресурс]. // Режим доступа: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102054722>. Официальный интернет-портал правовой информации (дата обращения: 20.05.2015).

Статья 105.26. Общие положения о налоговом мониторинге

Комментарий к [статье 105.26](#)

Комментируемая [статья](#) устанавливает общие положения о налоговом мониторинге, определяя предмет налогового мониторинга, его субъектный состав, а также период и сроки проведения налогового мониторинга, рассматривает такой документ, как регламент информационного взаимодействия.

Согласно [пункту 1 статьи 105.26](#) НК РФ предметом налогового мониторинга являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с НК РФ возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - организацию. [Пункт 2 статьи 105.26](#) НК РФ указывает, что на проведение налогового мониторинга уполномочен налоговый орган, который осуществляет данную форму налогового контроля на основании решения о проведении налогового мониторинга. Таким образом, можно определить, что налоговый мониторинг представляет собой форму налогового контроля, осуществляемого налоговыми органами, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов налогоплательщиками-организациями.

Участниками налогового мониторинга могут быть налоговые органы и налогоплательщики-организации, обратившиеся в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга. Однако законодатель в [пункте 3 статьи 105.26](#) НК РФ устанавливает ряд условий, которые должна соблюсти организация перед тем, как направить заявление в налоговый орган. Во-первых, совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации за календарный год, предшествующий году, в котором организация представляет заявление о проведении налогового мониторинга, без учета налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, должна составлять не менее 300 миллионов рублей. Во-вторых, объем полученных организацией доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, должен образовывать сумму, равную не менее 3 миллиардам рублей. В-третьих, совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, должна быть не менее 3 миллиардов рублей. Все условия должны выполняться организацией одновременно. Несоблюдение указанных условий является основанием для вынесения налоговым органом решения об отказе в проведении налогового мониторинга на основании [подпункта 2 пункта 5 статьи 105.27](#) НК РФ.

В соответствии с [пунктом 4 статьи 105.26](#) НК РФ периодом признается календарный год, следующий за годом, в котором организация представила в налоговый орган заявление о проведении налогового мониторинга. [Пункт 5 статьи 105.26](#) НК РФ устанавливает сроки налогового мониторинга, указывая, что проведение налогового мониторинга начинается с 1 января года, за который проводится налоговый мониторинг, и оканчивается 1 октября года, следующего за периодом, за который проводился налоговый мониторинг.

Важным документом такого мероприятия налогового контроля, как налоговый мониторинг, является регламент информационного взаимодействия, в котором на основании [пункта 6 статьи 105.26](#) НК РФ налогоплательщик-организация отражает порядок представления налоговому органу документов (информации), служащих основаниями для исчисления (удержания), уплаты (перечисления) налогов и сборов и (или) доступа к информационным системам организации, в которых содержатся указанные документы (информация), по выбору организации. Так, в регламенте информационного взаимодействия налогоплательщик-организация указывает порядок отражения организацией в регистрах бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов и объектов налогообложения, сведения об аналитических регистрах налогового учета, а также информацию о системе внутреннего контроля данной организации за правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов и сборов (при наличии такой системы внутреннего контроля).

Форма и требования к регламенту информационного взаимодействия установлены соответственно [приложением N 1](#) и [приложением N 2](#) Приказа ФНС России от 7 мая 2015 года N ММВ-7-15/184@ "Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним"

(далее - Приказ ФНС России N ММВ-7-15/184@). Регламент информационного взаимодействия составляется на бумажном носителе, на русском языке и имеет сквозную нумерацию страниц и состоит из титульного листа, [главы I](#) "Порядок представления налоговому органу документов (информации)", [главы II](#) "Порядок отражения организацией в регистрах бухгалтерского и налогового учета доходов, расходов и объектов налогообложения, сведения об аналитических регистрах налогового учета" и [главы III](#) "Информация о системе внутреннего контроля организации за правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов и сборов". К регламенту информационного взаимодействия могут прилагаться результаты проведенных проверок работы системы внутреннего контроля сторонними организациями за последний период в виде приложений, при их наличии. Регламент информационного взаимодействия подписывается руководителем организации или ее представителем.

Налоговый орган на основании [подпункта 3 пункта 5 статьи 105.27](#) НК РФ вправе принять решение об отказе в проведении налогового мониторинга в случае несоответствия регламента информационного взаимодействия установленным [приложением N 1](#) и [приложением N 2](#) Приказа ФНС России от N ММВ-7-15/184@ форме и требованиям к регламенту информационного взаимодействия. Неисполнение организацией регламента информационного взаимодействия, которое стало препятствием для проведения налогового мониторинга, является основанием для досрочного прекращения налогового контроля в форме налогового мониторинга в соответствии с [подпунктом 1 пункта 1 статьи 105.28](#) НК РФ.

Статья 105.27. Порядок представления заявления о проведении налогового мониторинга, принятия решения о проведении (об отказе в проведении) налогового мониторинга

#### Комментарий к [статье 105.27](#)

[Пункт 1 комментируемой статьи](#) указывает, что заявление о проведении налогового мониторинга представляется организацией в налоговый орган по месту нахождения данной организации не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг.

Организация, отнесенная к категории крупнейших налогоплательщиков, представляет заявление о проведении налогового мониторинга в налоговый орган по месту ее учета в качестве крупнейшего налогоплательщика. Порядок отнесения налогоплательщика к категории крупнейших устанавливается [статьей 83](#) НК РФ, где указывается, что Министерство финансов Российской Федерации вправе определять особенности учета в налоговых органах крупнейших налогоплательщиков. Таковые особенности утверждены [Приказом Минфина РФ от 11 июля 2005 года N 85н "Об утверждении Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков"](#), в то время как критерии отнесения налогоплательщика к категории крупнейших установлены [Приказом ФНС России от 16 мая 2007 года N ММ-3-06/308@ "О внесении изменений в Приказ МНС России от 16 апреля 2004 года N САЭ-3-30/290@"](#). Таковыми критериями являются показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год из бухгалтерской и налоговой отчетности организации, признаки взаимозависимости и влияния налогоплательщика на экономические результаты деятельности взаимозависимых лиц и наличие специального разрешения (лицензии) на право осуществления юридическим лицом конкретного вида деятельности.

[Форма](#) заявления о проведении налогового мониторинга утверждается [приложением N 3](#) к Приказу ФНС России N ММВ-7-15/184@.

Так, если размер налогов, объем доходов и стоимость активов отвечают требованиям, указанным в [пункте 3 статьи 105.26](#) НК РФ, организация может представить в инспекцию по месту своего нахождения (месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика) заявление о проведении налогового мониторинга. И.М. Акиншина указывает, что в случае если организация принимает решение о проведении налогового мониторинга, в первую очередь организации следует "подать заявление в свою инспекцию, собрав следующий пакет документов" <26>. Помимо заявления, согласно [пункту 2 статьи 105.27](#) НК РФ организации следует представить [регламент](#) информационного взаимодействия по форме, утвержденной [приложением N 1](#) к Приказу ФНС России N ММВ-7-15/184@, информацию об организациях, о физических лицах, которые прямо и (или) косвенно участвуют в организации, представляющей заявление о проведении налогового мониторинга, и при этом доля такого участия составляет более 25 процентов, а также учетную политику для целей налогообложения организации, действующую в календарном году, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга.

<26> Акиншина И.М. [Комментарий](#) к Федеральному закону от 4 ноября 2014 года N 348-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" // Нормативные акты для бухгалтера. 2015. N 1-2. С. 16 - 18.

По общему правилу указанные документы (информация) представляются организацией в электронной форме и (или) путем открытия налоговому органу доступа к информационным системам организации, в которых

содержатся указанные документы (информация), по выбору организации. Однако в случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками таких документов в соответствии с [пунктом 6 статьи 105.26 НК РФ](#).

Организация вправе отозвать свое заявление до принятия налоговым органом решения о проведении налогового мониторинга или решения об отказе в проведении налогового мониторинга согласно [пункту 3 статьи 105.27 НК РФ](#). Организации необходимо направить письменное заявление об отзыве заявления в налоговый орган, в который данная организация обратилась с заявлением о проведении налогового мониторинга. В случае отзыва заявления о проведении налогового мониторинга такое заявление не считается поданным.

По результатам рассмотрения заявления о проведении налогового мониторинга и документов (информации), представленных организацией, руководитель или заместитель руководителя налогового органа до 1 ноября года, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга, принимает решение о проведении налогового мониторинга либо решение об отказе в проведении налогового мониторинга на основании [пункта 4 статьи 105.27 НК РФ](#).

[Пункт 5 статьи 105.27 НК РФ](#) устанавливает основания для принятия налоговым органом решения об отказе в проведении налогового мониторинга и закрепляет, что решение об отказе в проведении налогового мониторинга должно быть мотивированным. Критериями для принятия налоговым органом решения об отказе в проведении налогового мониторинга являются непредставление или представление не в полном объеме организацией документов (информации) в соответствии с [пунктом 2 статьи 105.27 НК РФ](#), несоблюдение организацией условий, предусмотренных [пунктом 3 статьи 105.26 НК РФ](#), а также несоответствие регламента информационного взаимодействия установленным [приложением N 1](#) и [приложением N 2](#) Приказа ФНС России N ММВ-7-15/184@ форме и требованиям к регламенту информационного взаимодействия.

[Пункт 5 статьи 105.27 НК РФ](#) указывает сроки для направления налоговым органом решения о проведении налогового мониторинга (решение об отказе в проведении налогового мониторинга) организации. Так, решение о проведении налогового мониторинга (решение об отказе в проведении налогового мониторинга) направляется организации в течение пяти дней со дня его принятия налоговым органом.

Статья 105.28. Порядок досрочного прекращения налогового мониторинга

Комментарий к [статье 105.28](#)

Комментируемая [статья](#) рассматривает основания для досрочного прекращения налогового мониторинга.

В соответствии с [пунктом 1 статьи 105.28 НК РФ](#) налоговый мониторинг прекращается досрочно в случае неисполнения организацией регламента информационного взаимодействия, которое стало препятствием для проведения налогового мониторинга. Следует отметить, что в данном пункте говорится именно о неисполнении регламента информационного взаимодействия, то есть о нарушениях в порядке отражения организацией в регистрах бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов и объектов налогообложения, указании неверных сведений об аналитических регистрах налогового учета, а также неверной информации о системе внутреннего контроля данной организации за правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов и сборов (при наличии такой системы внутреннего контроля). Таким образом, несоответствие регламента информационного взаимодействия установленным [приложением N 1](#) и [приложением N 2](#) Приказа ФНС России N ММВ-7-15/184@ форме и требованиям к регламенту информационного взаимодействия не влечет досрочного прекращения налогового мониторинга, являясь при этом критерием для принятия налоговым органом решения об отказе в проведении налогового мониторинга в соответствии с [подпунктом 3 пункта 5 статьи 105.27 НК РФ](#).

Следующим основанием для досрочного прекращения налогового мониторинга является выявление налоговым органом факта представления организацией недостоверной информации в ходе проведения налогового мониторинга. Так, налоговый мониторинг прекращается досрочно в случае представления организацией недостоверной информации об организациях, о физических лицах, которые прямо и (или) косвенно участвуют в организации, представляющей заявление о проведении налогового мониторинга, и при этом доля такого участия составляет более 25 процентов, в случае представления недостоверной учетной политики для целей налогообложения организации, действующей в календарном году, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга, а также в случае представления недостоверных документов (информации), пояснений, связанных с правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов и сборов, которые налоговый орган вправе истребовать у организации в порядке, установленном [статьей 105.29 НК РФ](#).

Основанием досрочного прекращения налогового мониторинга также является систематическое непредставление налоговому органу в ходе проведения налогового мониторинга документов (информации), пояснений в порядке, предусмотренном [статьей 105.29 НК РФ](#). Законодатель поясняет, что под систематическим непредставлением документов (информации), пояснений понимается непредставление налоговому органу в



ходе проведения налогового мониторинга документов (информации), пояснений два раза и более.

[Пункт 2 статьи 105.28](#) НК РФ устанавливает, что в случае установления обстоятельств, указанных в [пункте 1 статьи 105.28](#) НК РФ, а именно возникновения оснований для досрочного прекращения налогового мониторинга налоговый орган уведомляет в письменной форме организацию о досрочном прекращении налогового мониторинга в течение десяти дней со дня установления таковых обстоятельств, но не позднее 1 сентября года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг.

### **КОММЕНТАРИЙ (ПОСТАТЕЙНЫЙ) К ГЛАВЕ 14.8 "ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО МОНИТОРИНГА. МОТИВИРОВАННОЕ МНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ОРГАНА"**

**С.П. ПОСТЫЛЯКОВ**

Постыляков Сергей Петрович, исследователь научно-учебной группы "Сравнительное налоговое право" Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики", эксперт Научно-учебной лаборатории политических исследований Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики".

Федеральным [законом](#) от 4 ноября 2014 года N 348-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" <27> (далее - Федеральный закон N 348-ФЗ) в Налоговый кодекс Российской Федерации <28> (далее - НК РФ) был внесен [раздел V.2](#) "Налоговый контроль в форме налогового мониторинга". Порядку поведения налогового мониторинга и составлению мотивированного мнения налогового органа посвящены [статьи 105.29](#), [105.30](#) и [105.31](#) НК РФ, вступившие в силу с 1 января 2015 года.

-----  
<27> Федеральный [закон](#) от 4 ноября 2014 года N 348-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ. 10.11.2014. N 45. Ст. 6158.

<28> Налоговый [кодекс](#) Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ (в ред. от 02.05.2015). [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102054722>. Официальный интернет-портал правовой информации (дата обращения: 25.05.2015).

Статья 105.29. Порядок проведения налогового мониторинга

Комментарий к [статье 105.29](#)

1. В соответствии с [пунктом 1 статьи 105.29](#) НК РФ налоговый мониторинг проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями по месту нахождения налогового органа. Проведению налогового мониторинга предшествует представление налогоплательщиком заявления о проведении налогового мониторинга не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг, в налоговый орган по месту его нахождения. [Форма](#) заявления о проведении налогового мониторинга приводится в приложении N 3 к Приказу ФНС России от 7 мая 2015 года N ММВ-7-15/184@ "Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним" (далее - Приказ ФНС России N ММВ-7-15/184@). Таким образом, констатируем, что налоговый мониторинг проводится только по инициативе организации-налогоплательщика.

Вместе с [заявлением](#) организация представляет в налоговый орган следующие документы:

1) регламент информационного взаимодействия по установленной ФНС России форме - специальный документ, закрепляющий детали сотрудничества между организацией и налоговым органом, в частности, организация может предоставить налоговому органу доступ к своим информационным системам, регламентировать условия ознакомления налоговых инспекторов с подлинниками документов <29>. [Форма](#) регламента информационного взаимодействия приводится в приложении N 1 к Приказу ФНС России N ММВ-7-15/184@;

2) информацию об организациях и физических лицах, которые прямо или косвенно участвуют в организации с долей участия более 25 процентов;

3) учетную политику для целей налогообложения на текущий год.

-----  
<29> Мошкович М.Г. [Налоговый мониторинг вместо проверок](#) // Главная книга. 2015. N 3. С. 34 - 36.

В соответствии с [пунктом 4 статьи 105.27](#) НК РФ по результатам рассмотрения заявления о проведении налогового мониторинга и документов (информации), представленных организацией-налогоплательщиком в соответствии с [пунктом 2 статьи 105.27](#) НК РФ, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа до

1 ноября года, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга, принимает одно из следующих решений:

1) [решение](#) о проведении налогового мониторинга, форма которого приводится в приложении N 6 к Приказу ФНС России N ММВ-7-15/184@;

2) [решение](#) об отказе в проведении налогового мониторинга, форма которого приводится в приложении N 7 к Приказу ФНС России N ММВ-7-15/184@.

2. В соответствии с [пунктом 2 комментируемой статьи](#) налоговый орган при проведении налогового мониторинга имеет право обращаться к организации с требованием о представлении необходимых пояснений и (или) внесении соответствующих исправлений в следующих случаях:

1) при проведении налогового мониторинга выявлены противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах (информации);

2) либо были выявлены несоответствия сведений, представленных организацией, сведениям, содержащимся в документах, которые имеются у налогового органа.

При выявлении названных противоречий и (или) несоответствий налоговый орган сообщает об этом организации с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в течение десяти дней.

Новеллой [абзаца 2 пункта 2 комментируемой статьи](#) НК РФ является возложение на налоговый орган обязанности по составлению мотивированного мнения в порядке, предусмотренном [статьей 105.30](#) НК РФ, если после рассмотрения представленных организацией пояснений либо при их отсутствии налоговый орган установит факт, свидетельствующий о неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) налогов и сборов.

3. Согласно [пункту 3 комментируемой статьи](#) при проведении налогового мониторинга налоговый орган вправе истребовать у организации необходимые документы (информацию), пояснения, связанные с правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов и сборов.

4. В соответствии с [пунктом 4 комментируемой статьи](#) истребуемые документы (информация), пояснения могут быть представлены организацией в налоговый орган любым из нижеперечисленных способов:

1) лично;

2) через представителя;

3) путем направления по почте заказным письмом;

4) путем передачи в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи;

5) путем передачи в порядке, предусмотренном регламентом информационного взаимодействия.

Указанная новелла налогового законодательства еще не нашла своего отражения в судебной практике, поэтому полагаем, что по аналогии может быть применен [пункт 27](#) Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 года N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации": "<...> Из взаимосвязанного толкования положений [статей 88, 89, 93, 93.1](#) ([пункты 1 и 1.1](#)) и [101](#) НК РФ следует, что истребование у налогоплательщика, его контрагентов или иных лиц (в том числе государственных органов) документов, касающихся деятельности налогоплательщика, допускается лишь в период проведения в отношении этого налогоплательщика налоговой проверки либо дополнительных мероприятий налогового контроля".

Таким образом, поскольку налоговый мониторинг является новой формой налогового контроля, констатируем, что направление налоговым органом запросов об истребовании документов вне процедур, предусмотренных [статьей 105.30](#) НК РФ, есть расширительное толкование налоговым органом своих контрольных полномочий и является незаконным мероприятием налогового контроля. Законодатель учел практику применения налоговыми органами [статей 93 и 93.1](#) НК РФ и в [пункте 6 статьи 105.29](#) НК РФ установил запрет в рамках налогового мониторинга на повторное истребование документов. Итак, если организацией уже представлялись в налоговый орган документы в виде заверенных копий, то дублировать их более не придется.

Порядок представления документов организацией в рамках проведения налогового мониторинга подробным образом урегулирован в [абзацах пункта 4 комментируемой статьи](#). Например, представление документов при производстве налогового мониторинга производится на бумажном носителе в виде заверенных организацией копий. Законодателем установлен запрет для налоговых органов (их должностных лиц) требовать от организации нотариального удостоверения представляемых копий документов, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Такой запрет корреспондирует с нормой [пункта 1 статьи 105.29](#) НК РФ и означает, что налоговый мониторинг будет осуществляться налоговым инспектором по общему правилу без выхода в организацию с проверкой. Инспектор будет использовать при налоговом мониторинге не только данные, представленные организацией, но и иные сведения, уже имеющиеся ранее в распоряжении налоговых органов ([п. 2 ст. 105.29](#) НК РФ) <30>.

<30> Акиньшина И.М. [Комментарий](#) к Федеральному закону от 04.11.2014 N 348-ФЗ "О внесении

изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" // Нормативные акты для бухгалтера. 2015. N 1-2. С. 16 - 18.

Организация вправе направить истребуемые у нее документы в налоговый орган в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, если такие документы составлены ею в электронной форме по установленным ФНС России форматам. В настоящее время действует [Порядок](#) направления требования о представлении документов (информации) и порядок представления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, утвержденные Приказом ФНС России от 17 февраля 2011 года N ММВ-7-2/168@ <31>.

<31> [Электронный ресурс] // Режим доступа: СПС "КонсультантПлюс".

5. По общему правилу, установленному в [пункте 5 комментируемой статьи](#), документы (информация), пояснения, которые были истребованы в соответствии с [пунктом 3 статьи 105.29 НК РФ](#) при проведении налогового мониторинга, должны быть представлены организацией в течение 10 дней со дня получения соответствующего требования. Однако НК РФ предусматривает исключения из приведенного правила. Так, если организация не имеет возможности представить истребуемые документы (информацию), пояснения в течение названного 10-дневного срока, эта организация в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов (информации), пояснений, должна в письменной форме:

1) уведомить должностных лиц налогового органа, проводящих налоговый мониторинг, о невозможности представления в указанный срок документов (информации), пояснений;

2) указать причины, по которым истребуемые документы (информация), пояснения не могут быть представлены в установленный НК РФ срок;

3) указать сроки, в течение которых организация сможет представить истребуемые документы (информацию), пояснения.

Согласно [абзацу 3 пункта 5 комментируемой статьи](#) руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании указанного уведомления в течение 2 дней со дня его получения продлить сроки представления организацией документов (информации), пояснений или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение. Таким образом, право налогоплательщика-организации просить об отсрочке представления истребуемых документов (информации) не корреспондирует с обязанностью налогового органа по удовлетворению такой просьбы.

6. Как уже отмечалось выше, в [пункте 6 комментируемой статьи](#) законодателем установлен запрет в рамках такой формы налогового контроля, как налоговый мониторинг, на повторное истребование документов. Это означает, что если организацией уже представлялись в налоговый орган документы в виде заверенных копий, то дублировать их более не придется.

Статья 105.30. Мотивированное мнение налогового органа

Комментарий к [статье 105.30](#)

1. [Статья 105.30 НК РФ](#) посвящена категории "мотивированное мнение налогового органа" (далее - мотивированное мнение), которая имеет особое значение в рамках налогового мониторинга. Р. Ремчуков полагает, что мотивированное мнение налогового органа - основной документ, ради которого и вводилась такая форма налогового контроля, как мониторинг, именно в нем отражается позиция налоговых органов по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов <32>. В соответствии с [пунктом 1 комментируемой статьи](#) мотивированное мнение подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и направляется организации при проведении налогового мониторинга.

<32> Ремчуков С. [Налоговый мониторинг по-русски](#) // Информационный бюллетень "Экспресс-бухгалтерия". 2015. N 7. С. 13 - 16.

[Форма и требования](#) к составлению мотивированного мнения установлены в приложениях N 4 и N 5 к Приказу ФНС России N ММВ-7-15/184@.

2. Согласно [пункту 2 комментируемой статьи](#) мотивированное мнение составляется в двух случаях:

1) по инициативе самого налогового органа;

2) по запросу организации-налогоплательщика.

3. В соответствии с [пунктом 3 комментируемой статьи](#) составление мотивированного мнения по инициативе самого налогового органа происходит, если налоговый орган установит факт, свидетельствующий о

неправильном исчислении (удержании), неполной или несвоевременной уплате (перечислении) организацией налогов и сборов. Данное решение направляется организации в течение пяти дней со дня его составления. Подчеркнем, что мотивированное решение, инициатива оформления которого исходит от налогового органа, не может быть составлено позднее чем за три месяца до окончания срока проведения налогового мониторинга (то есть до 1 июля года, следующего за тем, в котором проводился налоговый мониторинг).

4. В [пункте 4 комментируемой статьи](#) регламентирована процедура составления мотивированного мнения по запросу организации-налогоплательщика. Такой запрос направляется организацией-налогоплательщиком в налоговый орган, проводящий налоговый мониторинг, при наличии у нее сомнений или в случае неясности по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов и сборов за период проведения в отношении этой организации-налогоплательщика налогового мониторинга по результатам совершенных фактов хозяйственной жизни организации. Запрос направляется организацией в налоговый орган не позднее 1 июля года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг, а также обязательно содержит занимаемую организацией-налогоплательщиком позицию по указанным вопросам.

5. Согласно [пункту 5 комментируемой статьи](#) по общему правилу мотивированное мнение налогового органа в ответ на запрос организации должно быть направлено организации в течение 1 месяца с момента поступления соответствующего запроса. Данный срок может быть продлен налоговым органом еще на 1 месяц, если его должностным лицам для выражения своего мнения потребуются дополнительные документы или информация, которые он может истребовать как у самой организации, так и у иных лиц. О продлении срока направления мотивированного мнения налоговый орган сообщает организации-налогоплательщику в письменной форме в течение 3 дней со дня принятия соответствующего решения.

6. В соответствии с [пунктами 6 и 8 комментируемой статьи](#) на организацию возложена обязанность по уведомлению налогового органа, составившего мотивированное мнение, о согласии или несогласии с этим мнением налогового органа в течение 1 месяца со дня получения такого мнения с приложением документов, подтверждающих выполнение указанного мотивированного мнения (при их наличии) или разногласий.

7. Согласно [пункту 7 комментируемой статьи](#) мотивированное мнение налогового органа может быть выполнено организацией:

- 1) путем учета изложенной в нем позиции налогового органа в налоговом учете;
- 2) путем учета изложенной в нем позиции налогового органа в налоговой декларации (расчете);
- 3) путем подачи уточненной налоговой декларации (расчета);
- 4) иным способом.

8. В соответствии с [абзацем 2 пункта 8 комментируемой статьи](#) при получении разногласий от организации-налогоплательщика налоговый орган обязан в течение трех дней со дня их получения направить эти разногласия со всеми имеющимися у него материалами для инициирования проведения взаимосогласительной процедуры, предусмотренной [статьей 105.31 НК РФ](#), в ФНС России.

Как указывает Ю.М. Лермонтов, организация может быть привлечена к налоговой ответственности по [пункту 1 статьи 126 НК РФ](#), если в течение 1 месяца со дня получения мотивированного мнения налогового органа в рамках налогового мониторинга она не уведомляет налоговый орган о своем согласии с ним или не направляет разногласия на мотивированное мнение <33>.

<33> [Электронный ресурс] // Режим доступа: СПС "КонсультантПлюс".

9. В соответствии с [пунктом 9 комментируемой статьи](#) при направлении налоговым органом мотивированных мнений в ходе проведения налогового мониторинга в адрес организации-налогоплательщика на налоговый орган законодателем возложена обязанность в срок не позднее 2 месяцев с даты окончания проведения налогового мониторинга уведомить организацию о наличии (об отсутствии) невыполненных мотивированных мнений.

10. Согласно [пункту 10 комментируемой статьи](#) при проведении налогового мониторинга налоговый орган не вправе направлять организации мотивированное мнение по вопросам, связанным с осуществлением контроля соответствия цен, примененных организацией в контролируемых сделках, рыночным ценам.

Статья 105.31. Взаимосогласительная процедура

Комментарий к [статье 105.31](#)

1. Комментируемая [статья](#) регламентирует проведение взаимосогласительной процедуры. Названная процедура проводится в случае несогласия организации-налогоплательщика с мотивированным мнением налогового органа, когда такой организацией в течение 1 месяца со дня получения мотивированного мнения налогового органа в последний представляются разногласия ([пункт 8 статьи 105.30 НК РФ](#)).

---

Согласно [пункту 1 комментируемой статьи](#) инициатором взаимосогласительной процедуры после получения разногласий и материалов, представленных налоговым органом, является ФНС России.

2. В соответствии с [пунктом 2 комментируемой статьи](#) взаимосогласительная процедура проводится руководителем (заместителем руководителя) ФНС России в течение 1 месяца со дня получения разногласий и материалов, представленных налоговым органом. Участниками взаимосогласительной процедуры являются:

- 1) руководитель (заместитель руководителя) ФНС России;
- 2) налоговый орган, составивший мотивированное мнение;
- 3) организация (ее представитель), направившая разногласия.

3. В соответствии с [пунктом 3 комментируемой статьи](#) по итогам взаимосогласительной процедуры на ФНС России возложена обязанность по уведомлению организации:

- 1) об изменении мотивированного мнения;
- 2) либо оставлении мотивированного мнения без изменения.

4. Согласно [пункту 4 комментируемой статьи](#) уведомление об изменении мотивированного мнения либо оставлении мотивированного мнения без изменения должно быть подписано руководителем (заместителем руководителя) ФНС России. Такое уведомление вручается или направляется организации в течение 3 дней со дня его составления.

5. Согласно [пункту 5 комментируемой статьи](#) организация-налогоплательщик в течение 1 месяца со дня получения уведомления об изменении мотивированного мнения либо оставлении мотивированного мнения без изменения уведомляет налоговый орган, которым составлено мотивированное мнение, о согласии (несогласии) с мотивированным мнением с приложением документов, подтверждающих выполнение указанного мотивированного мнения (при их наличии). Отмечаем, что при буквальном толковании в этом случае речь может идти как о повторном несогласии организации-налогоплательщика с мотивированным мнением налогового органа, оставленного без изменения руководителем (заместителем руководителя) ФНС России, так и о несогласии с уже измененным ФНС России мотивированным мнением налогового органа. По аналогии с [пунктом 6 статьи 105.30 НК РФ](#) за несоблюдение обязанности по уведомлению налогового органа о согласии или несогласии с мотивированным мнением организация-налогоплательщик привлекается к налоговой ответственности в соответствии с [пунктом 1 статьи 126 НК РФ](#).

В соответствии с [подпунктом 3 пункта 1 статьи 111 НК РФ](#) с 1 января 2015 года выполнение организацией мотивированного мнения налогового органа, направленного ей при проведении процедуры налогового мониторинга, является одним из обстоятельств, которое исключает вину организации в совершении налогового правонарушения. Однако данное правило не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения, мотивированное мнение налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) ([абзац 2 подпункта 3 пункта 1 статьи 111 НК РФ](#)) <34>.

-----  
<34> Постатейный [комментарий](#) к Налоговому кодексу Российской Федерации: Ч. 1 / В.Р. Дворецкий, Т.Н. Межуева, К.А. Либерман и др.; Под ред. А.В. Касьянова, Л.В. Чистяковой. [Электронный ресурс] // Режим доступа: СПС "КонсультантПлюс".