



Галина Акчурина специализируется на налоговой защите бизнеса, включая оказание услуг в области разрешения налоговых споров, сопровождении предпроверочного анализа, а также структурировании бизнесов и сделок с учетом опыта претензионной работы. Преподает на программах МВА в НИУ «ВШЭ», специализация «финансы». Читает лекции по вопросам налогообложения в Школе права «Статут» и в Институте развития современных образовательных технологий (ИРСОТ).

Регулярно включается в международные и национальные рейтинги ведущих юристов России. Рейтингом *Best Lawyers* в 2021 году признана налоговым юристом года, несколько лет входит в число лучших юристов России в номинациях «Налоговое право» и «Оказание услуг компаниям нефтегазового сектора». Лучший юрист в номинации «Налоговое право» международных рейтингов *The Legal 500 EMEA 2021*, *ITR*, *Право.RU-300 2021*. Отмечена в числе лидеров в номинации «Налоговое право» ведущего международного юридического рейтинга *Chambers Europe 2021*.

На вопросы редакции журнала «ЗАКОН» отвечает **партнер департамента налогового и юридического консультирования, Kept Галина АКЧУРИНА**

## ВВЕДЕНИЕ ЕДИНОГО НАЛОГОВОГО СЧЕТА — ЭТО ГЛОБАЛЬНОЕ ИЗМЕНЕНИЕ, КОТОРОЕ ЗАТРАГИВАЕТ ПРАКТИЧЕСКИ ВСЕХ

— Расскажите, какие основные изменения в сфере налогового регулирования можно выделить за последний год?

События, которые происходят, требуют быстрой реакции, в том числе в виде совершенствования законодательства. Преобразованию подвергаются правила как налогообложения, так и налогового администрирования. И если первые меняются в основном в ответ на внешние вызовы, то вторые — в парадигме той политики, которую ФНС России проводит уже несколько лет, невзирая на обстоятельства.

Понятно, что часто скорость принятия новых нормативных актов плохо влияет на их качество. Поступившие на рассмотрение законопроекты могут преобразиться до неузнаваемости ко второму чтению, не хватает проработки юридической техники текстов, оценки регулирующего воздействия, глубокой экспертизы вносимых на рассмотрение проектов, не всегда

обеспечивается получение реальной обратной связи от налогоплательщиков, которых затрагивают реформы. Как следствие, нестабильность правового регулирования, частые изменения, высокий уровень усмотрения государства в толковании не вполне удачно сформулированных правовых норм.

Если говорить об устойчивых трендах в сфере налогового администрирования, то следует обратить внимание на постоянное расширение прав налоговых органов, их стремление приблизиться к учетным данным налогоплательщиков настолько, чтобы самостоятельно исчислять налоги и только направлять уведомления налогоплательщикам на их уплату, как это происходит с физлицами. Движение к этой цели последовательно осуществлялось путем введения онлайн-касс, электронных книг покупок и продаж, электронных счетов-фактур, режима налогового мониторинга, электронного документооборота, маркировки товаров и т.д. На эту же цель работает и закон, внесший фундаментальные изменения в Налоговый кодекс РФ. Согласно ему с 1 января 2023 года практически все налогоплательщики перейдут на единые налоговые счета<sup>1</sup>. Это серьезный вызов для бизнеса. В результате его принятия изменяется более чем 100 статей Налогового кодекса, текст закона превышает 100 страниц, поправки вносятся в базовые статьи первой части НК РФ, включая правила исполнения налоговой обязанности, сроки уплаты налогов и сборов, порядок проведения сверок, удлиняются сроки на принудительное взыскание, упрощая процедуру его проведения для налогового органа, и т.д. Кодекс в значительной своей части переписан, что потребует от налогоплательщиков в текущей непростой ситуации серьезно перенастраивать свои учетные системы.

В пояснительной записке к законопроекту заявляется, что все это делается на благо налогоплательщика, что такая система упростит расчеты с бюджетом. Действительно, появятся некоторые преимущества: например, единый налоговый счет — это единый «котел», можно будет переплату по одному налогу использовать для перекрытия недоимки по-другому, избежать пеней. Однако теперь между налогопла-

тельщиком и государством будет посредник в виде налоговой службы. Недостаточно будет заплатить налог, надо будет дождаться отклика от системы о том, что платеж принят и определена его принадлежность. Размывается разница между уплатой чужого налога налоговым агентом из «чужих денег при выплате дохода» и уплатой собственного налога из своих средств.

Если, к примеру, раньше плательщик четко знал, что перечислил по текущей декларации все налоги, то теперь налоговый орган сам сможет списать средства в счет недоимки или пеней по другому налогу, даже если налогоплательщик с существованием таких недоимок не согласен. И в какой-то момент налогоплательщикам, возможно, придется вначале платить неожиданно образовавшуюся задолженность, а только потом выходить на сверки и оспаривать действия налоговых органов. Сверки в «котле» проводить будет значительно сложнее, чем раньше, и проходить они будут по новым правилам. Кроме того, «сальдо расчетов» может постоянно меняться, что не упрощает задачу. Здесь все преимущества на стороне налоговых органов и их систем, с которыми эффективно побороться смогут только очень структурированные и технологичные налогоплательщики. То есть надо готовиться к тому, что будет происходить автоматическое погашение долгов перед бюджетом, даже если организация не согласна с этим, а при нехватке средств на уплату всех налоговых обязательств, отраженных в системе, «разноска» платежа будет производиться пропорционально.

**— Если налоговый орган когда-нибудь получит полный доступ к данным налогоплательщика и будет сам рассчитывать суммы налогов и определять назначение платежей, как это повлияет на институт налоговой ответственности? За что тогда будет отвечать налогоплательщик? Надо ли сохранять обязанность по подаче отчетности и ответственности за ее неподачу?**

— На институт ответственности налогоплательщиков, думаю, это мало повлияет, кроме того, свою невиновность ему будет сложнее доказывать. Налогоплательщик все так же будет отвечать за исполнение конституционной обязанности по уплате налогов, за правильность документов и информации, на основании которых налоговый орган будет считать его на-

<sup>1</sup> Федеральный закон от 14.07.2022 № 263-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

логи, и эта обязанность, как и раньше, будет обеспечена принудительной силой государства, в том числе уголовно-правовыми инструментами. Государство не возьмет на себя ответственности больше, чем есть сейчас, но в случае собственной ошибки постарается сохранить за собой право доначислить и довзыскать налоги без каких-то серьезных ограничений. Налогоплательщику же, который полностью отдаст расчет своих налогов государству, противопоставить ему будет нечего, он не будет защищен от излишнего взыскания. Рассчитывать на самоограничение системы, которая мало ограничена возможностью налогоплательщика защищаться от злоупотреблений, в том числе в суде, не приходится. Но это вопросы будущего. Сейчас налоговые органы в качестве эксперимента, проводимого в отдельных регионах, учатся сами считать налоги на упрощенной системе налогообложения (автоматизированная упрощенная система налогообложения). Но тренд вполне понятен. Я также не думаю, что в обозримом будущем крупные налогоплательщики будут освобождены от сдачи отчетности, на практике форм становится не меньше, а больше. За достоверность отчетности налогоплательщики отвечать продолжат.

**— Как изменения, связанные с единым налоговым счетом, повлияют на налоговое администрирование?**

— Раньше все происходило так: вы платите по декларации, и если налоговый орган считает, что у вас что-то неправильно в декларации, то должна быть инициирована проверка. Формально сейчас все эти процедуры сохраняются. Но с учетом рисков приостановки операций по банковским счетам в случае возникновения задолженности по единому счету (текущий платеж будет зачен в счет задолженности, с которой вы не согласны) наиболее вероятный сценарий — до начала налогового спора потребуется погасить задолженность.

Возникает серьезная зависимость от действий налогового органа и от данных его учетной системы. С одной стороны, плательщики меньше будут ошибаться в заполнении платежных поручений, так как процедура упрощается, но вопросов, которые возникнут в связи с принципиальным изменением процедуры учета поступивших денег в счет конкретной обязанности, будет гораздо больше. Кроме того,

на сегодня имеется возможность заплатить недоимку, пени и штраф по конкретному эпизоду налогового решения и продолжать оспаривать претензии. В случае разрешения спора в пользу налогоплательщика излишне взысканные средства можно вернуть с процентами. Такой подход позволяет защитить налогоплательщика от уголовного преследования, например, по ст. 199 НК РФ до окончательного разрешения налогового спора по конкретной налоговой претензии.

После вступления изменений в силу появится много вопросов о том, как корректно заплатить по конкретному налоговому доначислению (эпизоду), который имеет потенциальные риски уголовного преследования. Проблема заключается в том, что государство должно признать оплаченной определенную налоговую обязанность, но оно может для этого потребовать погасить всё «отрицательное сальдо» налогового счета. Такое «отрицательное сальдо» может состоять из разных налоговых недоимок и задолженностей, в том числе ошибочных, спорных, не содержащих риски уголовного преследования и т.п. Это может быть простой сбой программы. А для того чтобы погасить все, что показала учетная система налогового органа, а потом разбираться с правомерностью отраженных в системе задолженностей, может просто не быть денег, особенно в текущей экономической ситуации.

Помимо этого, с 1 января 2023 года все получат так называемое входящее сальдо единого налогового счета, и налогоплательщикам стоит заранее позаботиться о том, чтобы разобраться, из чего оно будет состоять, особенно аккуратно свериться в части страховых взносов, и понять, насколько корректно будет посчитано это входящее сальдо и суммы переплат, которые в него не вошли и подлежат возврату. Еще важно, справится ли система, когда все налогоплательщики будут в один день подавать декларации и платить налоги, поскольку теперь почти все сроки подачи деклараций и уплаты будут унифицированы.

**— Какие тенденции можно выделить в правоприменительной практике?**

— Законодатель все больше предоставляет налоговым органам прав в сфере налогового администри-



рования, дает все больше возможностей истребовать у налогоплательщиков и третьих лиц документы, получить доступ к информации граждан и организаций вне рамок налоговых проверок. Правоприменительная практика при этом все активнее стимулирует предпринимателей к отказу от налоговой тайны, на это работают и так называемые хартии добросовестных налогоплательщиков (АПК, клининг и др.); рекомендации налоговых органов по включению подобных условий в договоры с контрагентами; недоработанные в этой части условия аккредитации ИТ-компаний и др.

**— Налоговые органы получают все больше прав. А что насчет их ответственности за нарушения, допущенные в рамках налогового контроля?**

— К сожалению, еще одним трендом в практике является сведение практически к нулю оснований для ответственности за недобросовестное налоговое администрирование, нарушение сроков и порядка проведения мероприятий налогового контроля. Сроки для исполнения обязанностей налогоплательщиков обычно носят пресекательный характер, и если они нарушаются, то за это предусмотрены очень ощущимые меры ответственности и неблагоприятные последствия. Нарушение же налоговым органом процедурных сроков, прав налогоплательщиков в рамках налоговых проверок не влечет практически никаких последствий.

Если раньше складывалась практика, при которой существенное нарушение сроков проведения проверок и оформления их результатов со стороны налоговых органов не влияло на законность вынесенного решения, но могло влиять на истечение сроков для принудительного взыскания налоговых доначислений, то нынешние изменения еще больше поворачивают эту ситуацию в сторону налоговых органов. Сроки продлеваются, и признать незаконным взыскание налогов по причине пропуска налоговым органом каких-то сроков будет практически нереально, их можно будет безнаказанно нарушать годами. Мы все чаще видим, как, несмотря на регламентацию действий налоговых органов, общая правоприменительная практика говорит о том, что нарушение процедур проведения контрольных мероприятий не приводит к неблагоприятным последствиям для налоговых органов, если в результате доказан факт неуплаты налогов. Это крайне опасный тренд.

**— Будут ли изменяться формы налогового контроля?**

— Сейчас де-юре формы налогового контроля дополняются новыми нечасто, они предусмотрены главой 14 НК РФ. Основными остаются по закону налоговые проверки: камеральные, выездные, проверки по контролю за трансферным ценообразованием. Активно внедряется налоговый мониторинг. Мы постоянно видим информацию о том, что количество выездных проверок сокращается, это правда. Но это не значит, что налогового контроля становится меньше и он становится менее обременительным для бизнеса.

Интенсивность государственного контроля в налоговой сфере только растет, просто он преобразуется, переходя в постоянный предпроверочный анализ: изучение многочисленных доступных налоговому органу источников информации о налогоплательщике, на основании чего истребуются дополнительные документы вне рамок проверки, допрашиваются свидетели, налогоплательщики вызываются для дачи пояснений. То есть выездные проверки подменяются другими процедурами налогового контроля, не регламентированными в качестве его самостоятельных форм в НК РФ.

С одной стороны, плюс предпроверочного анализа в том, что плательщик еще до начала налоговой проверки получает информацию, какие к нему могут быть предъявлены претензии, и может дать пояснения и документы, чтобы избежать необоснованного преследования. Важно понимать, что от налоговых органов требуют, чтобы выездная налоговая проверка была результативной, иначе будут неблагоприятные последствия для тех, кто ее проводил. На предпроверочном этапе можно предотвратить процедуры, которые приведут к практически неизбежному доначислению налогов. В этой части сложившаяся практика предпроверочного анализа восполняет недостатки НК РФ, который не предусматривает достаточного количества согласительных процедур, нет даже мировых соглашений.

С другой стороны, правоприменительная практика расширительно толкует полномочия налоговых органов по получению документов, информации, и лишь минимально связывает их какими-либо процедурами. Например, фактически органы наделены правом

истребовать документы со сроком, ограниченным только сроком их хранения, хотя выездная проверка (самая объемная контрольная процедура) проводится за период не более трех лет, а камеральная — до трех месяцев с момента предоставления декларации и документов к ней.

Ограничение сроков и объемов истребования документов предусматривалось как мера по борьбе с «налоговым террором», по поручению Президента РФ, в частности, были сокращены соответствующие права в рамках камеральных проверок, и в качестве минимальной возможности вне рамок проверки получать документы было разрешено запросить сведения по конкретной сделке. Сейчас мы видим сильное искажение воли законодателя практикой, которая из этого инструмента сделала такую же выездную проверку, только без выхода к налогоплательщику. И с допросами получилось почти так же. Вне рамок налоговых проверок вызывают на многочисленные допросы сотрудников и руководителей организаций практически по неограниченному перечню операций без каких-либо специальных оснований. Подобный предпроверочный анализ фактически создает объем контрольных мероприятий, сопоставимый с выездной проверкой, поскольку в его рамках применяются все те же процедуры (опрос, вызов свидетелей, запрос документов), но порядок его проведения в качестве формы налогового контроля не регламентирован. В результате вызов для дачи пояснений часто превращается в допрос — просто потому, что инспекторы ссылаются на отсутствие формы протокола подобного получения пояснений.

К счастью, КС РФ по делу Торгового Дома «Платина Кострома» вынес Определение<sup>2</sup>, в котором указал, что налоговые органы не должны использовать свои права в нарушение целей предоставленных им полномочий, в том числе для обхода ограничений на истребование документов в рамках установленных НК РФ процедур, когда под видом предпроверочного анализа истребуется такой объем документов, который свидетельствует о том, что начата полноценная налоговая

проверка. Это Определение КС РФ — нечестный оклик в сторону налоговых органов с напоминанием, что налоговое администрирование должно быть добросовестным. В большинстве случаев судебная практика склонна разрешать налоговому органу практически любые нарушения процедуры, если установлено, что выявлена неуплата налога.

**— Может быть, в этом и нет ничего плохого, если установлен факт налогового нарушения?**

— Это плохой тренд. Таким образом налоговый орган находит не нарушения, а аргументы для обвинения, проверить достоверность которых становится сложнее. Соблюдение процедуры гарантирует законность получения доказательств, подтверждение того, что они не искажены, налогоплательщик имеет реальные возможности для их оспаривания с учетом времени, которое проходит с момента спорных событий. Например, у нас было дело, когда проводилась повторная выездная проверка за 2015 год. В 2021 году было вынесено решение, а в 2022 году оно было обжаловано.

Это слишком большие сроки, чтобы налогоплательщик мог представить обычные для таких дел доказательства: переписку с контрагентом, сведения о его сотрудниках, с которыми он взаимодействовал по конкретным операциям, другую операционную документацию. Это слишком большие сроки и для того, чтобы полагаться на такой вид доказательств, как свидетельские показания по конкретным хозяйственным операциям. Их качество заведомо сомнительное. Регламентация контрольных процедур призвана обеспечивать качество и гарантировать возможность доверия тем доказательствам, которые собираются в рамках этих мероприятий. У налоговых органов, как у любых государственных органов, специальная правоспособность, т.е. запрещено все, что не разрешено. Они могут действовать только в пределах своей компетенции. Иное будет приводить к тому, что проверяемые лица будут не субъектами налоговых правоотношений, а только бесправными объектами государственной деятельности.

Одновременно надо отметить, что ФНС России — один из немногих государственных органов, который действительно обеспечивает эффективнейшую систему досудебной проверки законности принятых решений

<sup>2</sup> Определение КС РФ от 07.04.2022 № 821-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью Торговый Дом «Платина Кострома» на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации».



территориальными органами. Споров не так много попадает в суд не только потому, что качество администрирования повысилось или применяется риск-ориентированный подход, но и во многом потому, что есть реальные процедуры досудебной защиты и они эффективны. Можно сказать, что по ключевым вопросам ФНС России курирует деятельность территориальных органов и обращение в рамках обычной жалобы в этот орган дает результаты, если ФНС видит, что нижестоящие налоговые органы нарушают методические документы, которые Федеральная налоговая служба выпускает для унификации правоприменения в определенных значимых сферах. Это, например, разъяснения по правилам ст. 54.1 НК РФ, по внутригрупповым услугам, по бонусам и скидкам, применяемым в рамках стимулирования продаж (споры с автодилерами), и т.п. Досудебное урегулирование налоговых споров достаточно эффективно, в отличие от споров с другими государственными органами.

**— Какие основные изменения в материальном налоговом праве Вы бы выделили?**

— Изменений в НК принято очень много, нескольких страниц не хватит, чтобы их перечислить. Принят ряд стабилизационных мер, например временная фиксация кадастровой стоимости недвижимости для целей налогообложения. Установлены особенности налогообложения при реализации соглашений о защите и поощрении капиталовложений. Приняты нормы, имеющие целью определить порядок налогообложения цифровых финансовых активов. Освобождены от НДФЛ доходы в виде процентов, полученных по вкладам в банках на территории РФ в 2021 и 2022 годах, а также доходы контролирующего лица, учредителя, полученные в виде имущества и имущественных прав (кроме денег) от его иностранной компании (при соблюдении условий), и многое другое. Это своевременные реакции на то, в каких обстоятельствах оказался бизнес.

Отдельно отмечу изменения в ст. 217 НК РФ, которые позволяют не облагать НДФЛ материальную выгоду, полученную в 2021–2023 годах. Это касается, например, экономии на процентах по беспроцентному займу, полученному от работодателя; приобретения товаров (работ, услуг) по ценам ниже рыночных у взаимозависимых лиц; приобретения ценных бумаг по ценам ниже рыночных, к примеру, при выходе ино-

странных участников с передачей акций российскому менеджменту.

Такая материальная выгода возникала, поскольку выход иностранных участников происходил достаточно скоропостижно. Многие из них рассчитывали вернуться на российский рынок, когда политическая ситуация позволит, через обратные опционы. Поэтому продавали бизнес менеджменту, который мог продолжать им эффективно управлять, но не в состоянии был купить его по текущей рыночной оценке, что было бы и несправедливо, ведь после выхода иностранных участников это будет уже другой бизнес. Однако по текущим правилам цена определяется методами, предусмотренными законом, которые не в полной мере могут учесть резко изменившиеся обстоятельства и неприменимость данных за прошлые периоды, использующихся при расчете рыночных цен.

Кроме того, в ряде случаев были введены и административные ограничения на выкуп по полной цене у «недружественных иностранцев» долей (акций), и законодатель вовремя освободил от налогообложения покупателей — физических лиц по таким сделкам. Это пример того, что нужно приводить налоговое законодательство в соответствие с экономическими реалиями, чтобы не наложить непосильное налоговое бремя и не подавить экономическую активность. Подобных изменений в НК РФ внесено достаточно много.

**— Налоговая поддержка бизнеса, конечно, необходима, но налог же является источником пополнения бюджета. Стоит ли ожидать повышения налогов в ближайшее время или принятия иных мер для повышения собираемости?**

— Налоговые изъятия в целом, на мой взгляд, будут возрастать и за счет изменений в налоговое законодательство, и за счет пересмотров ранее сложившихся подходов к налогообложению операций, а также к налоговому администрированию. Налоги в то же время становятся и инструментом поддержки бизнеса — посредством предоставления определенных налоговых льгот, преимуществ. Вносятся корректизы в порядок предоставления инвестиционных налоговых льгот, создаются специальные административные районы, в которые можно релокировать бизнес из иностранных юрисдикций и сохранить определенное корпоративное регулирование, получить налоговые

преимущества в обмен на инвестиции в экономику регионов. Не стоит ожидать сокращения проверок бизнеса. При этом основным трендом будут проверки правомерности применения различных льгот, трансграничных и внутригрупповых сделок, соблюдения требований ст. 54.1 НК РФ, списания в расходы не давших результатов капитальных вложений и другие уже традиционные темы.

**— Не следуем ли и физическим лицам ждать повышения налогов?**

— Будут ли повышаться налоги физических лиц? Наверное, массово нет, так как нет признаков роста благосостояния населения. Но точечное увеличение ставок налогов может продолжаться: в части определенных видов пассивных доходов, повышения налогов на «состоятельных граждан» и т.п. То есть изменения, которые не будут затрагивать основную часть населения, вполне возможны.

**— Экономическая и политическая ситуация сейчас меняется очень быстро. Обеспечивается ли стабильность и предсказуемость регулирования?**

— Действительно, те решения, которые принимает бизнес, должны опираться на устойчивое регулирование, от которого ожидается разумная стабильность и предсказуемость. В качестве примера непредсказуемого изменения правил можно привести преференции для ИТ-компаний, так как меры поддержки этой отрасли достаточно серьезные. Это не только налоговые меры, но и льготное кредитование, и защита от мобилизации соответствующих специалистов.

В июле были опубликованы поправки во вторую часть Налогового кодекса РФ, которыми внесены существенные корректировки в порядок и условия применения льгот по налогу на прибыль и страховым взносам для ИТ-компаний. Часть изменений носят позитивный характер: **расширение перечня квалифицированных доходов и снижение их доли в общей сумме доходов с 90 до 70%, исключение требования о минимальном количестве сотрудников в ИТ-компании.**

В то же время был введен и ряд новых ограничений. Так, с 2023 года не смогут воспользоваться пони-

женными ставками по налогу на прибыль и страховым взносам организации, предоставляющие права на платформы для маркет-плейсов, сервисов доставки еды, сервисов такси, для оказания финансовых, банковских услуг и услуг на рынке ценных бумаг и др. Компании с государственным участием (не менее 50%) также останутся без этих льгот. Поправки объясняны тем, что маржинальность подобных бизнесов достаточно высокая. Правила изменились и в отношении реорганизуемых компаний. Закон установил запрет на льготы для реорганизованных после 1 июля 2022 года (кроме преобразования).

Однако незадолго до тех поправок ФНС России, напротив, указывала на возможность проведения реорганизации для получения права на применение ИТ-льгот, поскольку это соответствует основной цели их введения — налоговой поддержки ИТ-отрасли и ее специалистов. В результате налогоплательщики, воодушевленные очень разумной позицией ФНС России, но не успевшие реорганизоваться до 1 июля (закон приняли очень быстро), оказались в неравном положении с теми, кто рискнул сделать это раньше. Кто-то получил преимущество, а кто-то лишился возможности их использовать без очевидных для того экономических оснований. Также был введен новый порядок аккредитации, предусматривший дополнительные ограничения для применения мер поддержки. Появившимся требованиям должны соответствовать и ранее аккредитованные компании. То есть, с одной стороны, государство предоставляет льготы, а с другой — постоянно меняет условия их получения. Важно, чтобы правила не менялись задним числом и каждый год. Непоследовательность государственной политики, несомненно, вредна.

**— Как охлаждение международных отношений влияет на налоговое право?**

— В части налогообложения международных операций российского бизнеса за пределами РФ многое зависит не от российского законодателя. Одними из основных направлений международного сотрудничества в области налогов были обмен информацией между компетентными органами разных стран и заключение или, более часто, использование уже существующей широкой сети соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН).



С учетом последних событий стало ясно, что с рядом стран отношения в этих областях могут прекратиться. В этом году Украина выполнила соответствующие процедуры для денонсации СИДН, ожидается официальное сообщение Минфина России о прекращении его действия с 2023 года. Беспрецедентная ситуация сложилась в отношении СИДН с Латвией, которая направила в Россию сообщение о приостановлении его действия, что не предусмотрено международным договором. Однако приостановление налогового соглашения с Латвией утверждено Указом Президента России 26 сентября 2022 года, ожидается позиция Минфина России о его неприменении, несмотря на то что соглашение не может уже быть расторгнуто с 2023 года. Разрыв соглашений об избежании двойного налогообложения порождает проблемы как для компаний, так и для физических лиц: доходы и тех, и других могут начать облагаться одними и теми же налогами сразу в нескольких государствах. Сложная ситуация сложилась с получением сертификатов налогового резидентства в иностранных государствах, без которых в России нельзя применить пониженные ставки по СИДН.

Что касается международного обмена, существуют государства, с которыми у нас не осуществлялся автоматический обмен финансовой информацией и раньше. Это, например, Великобритания, США и т.д. Сейчас есть риск, что и некоторые другие страны не будут осуществлять такой обмен (к примеру, Германия, Литва и др.). В том случае, если какие-то страны действительно не будут производить с Россией автоматический обмен и Министерство финансов РФ решит исключить их из перечня юрисдикций, с которыми он производится, это, конечно, повлияет, например, на физических лиц. Могут оказаться затронуты их валютные операции в банках стран, исключенных из этого перечня. Получение некоторых видов доходов в валюте на такие счета станет незаконной валютной операцией.

Под ударом находится и обмен информацией между налоговыми органами России и других стран по запросам. Отказ страны в сотрудничестве может привести к ее включению в перечень государств, не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения. В настоящий момент это не вызывает обширных негативных последствий, но способно в будущем коснуться, к примеру, владельцев контролируемых

иностранных компаний. Мы не можем исключить изменений законодательного регулирования в этой области в будущем, ситуация остается достаточно непредсказуемой.

Мы видим и активизацию иностранных налоговых органов по проверке структур, которые взаимодействуют с РФ. Они, в частности, стали более частой целью для проверок цен при осуществлении контроля за трансфертным ценообразованием.

Все это плохо для международных экономических отношений, но это та реальность, в которой нам предстоит жить.

— **Были ли достигнуты цели кампании деофшоризации, которая была начата несколько лет назад?**

— Задача деофшоризации решалась достаточно эффективно, в том числе законодательными изменениями, инструментами налогового контроля, а также усилиями международного сотрудничества. В российском законодательстве в разное время, в частности, было введено понятие фактического права на доход, исключено применение льгот по международным соглашениям при выплате дохода в адрес кондитутных (технических) компаний, установлен порядок налогообложения в России прибыли контролируемых иностранных компаний, введены правила учета процентов по долговым обязательствам в случае «тонкой капитализации» у российского заемщика. Общая анти злоупотребительная норма ст. 54.1 НК РФ позволяла правильно квалифицировать действия налогоплательщиков в ряде случаев, не запрещая определенные трансграничные операции в целом.

Политика государства последовательно шла к цели пресечения возможностей налогоплательщиков выводить денежные средства из РФ без налогообложения. Как только принятые меры показали свою эффективность и налоговые последствия операций стали определяться без учета злоупотреблений, например технических посредников, встроенных в цепочки сделок исключительно в целях ухода от налогов, привлекательность использования офшорных компаний резко снизилась и в значительном числе случаев бизнес отказался от подобного структурирования сделок.

Конечно, далеко не во всех ситуациях создание компаний в иностранных юрисдикциях преследует цели налоговой экономии. Предприниматели могут преследовать вполне нормальные бизнес-цели, среди прочего связанные с международным сотрудничеством, выходом на *IPO* согласно требованиям бирж, осуществлением международных расчетов и т.д. Задачей регулятора и правоприменителей в таких случаях является не создание препятствий для ведения деятельности и развития бизнеса, а выравнивание налогообложения при совершении тех операций, которые объективно необходимы в коммерческих целях.

Сейчас мы видим новую волну перевода в Россию бизнеса из иностранных юрисдикций, которые вводят значительные ограничения для российских предпринимателей, замораживая частные активы, ставя под сомнение те гарантии защиты права собственности, которые ранее рассматривались многими предпринимателями как весомый аргумент в пользу сохранения и развития бизнеса за рубежом. В этой непростой экономической ситуации крайне важно обеспечить среду и гарантии для комфортного возвращения бизнеса.

Важно, что сейчас создаются условия для того, чтобы бизнес мог вернуться и развивать отношения с теми странами, которые не присоединились к недружественным действиям против компаний и граждан РФ. В нынешней обстановке особенно важна мудрость

российских государственных органов и адекватность правоприменения.

Например, в части традиционных претензий, предъявляемых бизнесу по сделкам с так называемыми нефункциональными посредниками, важно понимать, что в настоящее время подобные компании, в том числе похожие на кондуктные, могут создаваться в дружественных России юрисдикциях, чтобы ответить на вызовы, связанные с поиском логистических инструментов для осуществления необходимых закупок товаров и услуг. Данные структуры фактически оказываются необходимы. Если ранее взаимодействие с такими компаниями приводило к повышенному интересу со стороны налоговых, таможенных, правоохранительных органов (иногда с серьезными перегибами в правоприменении), то сейчас можно только надеяться на то, что силовые структуры и контрольные органы будут разумно оценивать сложившуюся ситуацию, понимая хозяйствственные цели сделок. В противном случае удар по предпринимательской деятельности будет нанесен и снаружи, и изнутри, и удар изнутри может быть опаснее.

В текущей обстановке нужно очень бережно относиться к нашему бизнесу — не только к крупному, но и к среднему и малому, который гибче и быстрее находит решение тех задач и вызовов, которые возникают в условиях беспрецедентного санкционного давления на отечественную экономику. <sup>⑨</sup>