## Правовое регулирование оффшорных компаний в Российской Федерации: последние изменения законодательства и правоприменительная практика

Отношение к оффшорам в России складывается как в процессе и результате правоприменительной и судебной практики, в результате работы налоговых, таможенных и прочих органов, так и в результате определения общей политики государства. Таким образом, общая направленность политики государства при определении "правил игры" с оффшорами складывается из деятельности целого ряда государственных органов:

Президент и Правительство Российской Федерации;

Центральный банк России;

Федеральная налоговая служба России;

Федеральная таможенная служба России;

Федеральная служба финансово-бюджетного надзора - Росфиннадзор (орган, осуществляющий валютное регулирование и валютный контроль);

Федеральная служба финансового мониторинга - (орган, ответственный за противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем);

Уполномоченные банки (резидентные банки Российской Федерации, являющиеся агентами валютного контроля).

Рассмотрим деятельность этих субъектов более подробно.

Тема взаимоотношений с оффшорными зонами интересует наши государственные органы на самом высшем уровне. Так, *Президент России* еще в 2005 году в своем ежегодном Послании Федеральному Собранию заявил, что необходимо простимулировать приход капиталов, накопленных гражданами (в том числе и в оффшорах), в национальную экономику. Эти деньги, по словам Президента, должны работать в нашей стране, а не "болтаться" в оффшорных зонах. Кроме того, миллиардные состояния, запрятанные в оффшорах, там же передаются и наследуются, не попадая в Россию. Президент предложил ряд мер для решения этих проблем.

Во-первых, это проведение так называемой амнистии капитала.

Такая мера - достаточно распространенное явление в мировой практике, которое практиковали многие страны Европы, и даже страны СНГ. Объявляя амнистию капитала, государство предоставляет возможность вернуть капиталы, которые крутятся в оффшорных зонах либо осели в оффшорных банках, заплатив налог по минимальной ставке. Тем самым происходит легализация этих капиталов. И в дальнейшем государство обязуется не задавать никаких вопросов об источниках возникновения этих средств.

Во исполнение данного поручения Президента Госдумой России был принят закон № 269-ФЗ 30 декабря 2006 года "Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами". С 1 марта 2007 года (дата вступления Закона в силу) и до конца 2007 года физические лица и индивидуальные предприниматели должны были принести в банк тринадцатипроцентный декларационный платеж. Легализовать таким образом можно было доходы, полученные с 1 января 2001 года до 1 января 2006 года. Платеж считался своевременной уплатой налога.

При этом банк не имел права требовать документы о виде и источниках доходов, а также запрашивать информацию о декларационных платежах. А любые данные, связанные с легализацией средств, не могли использоваться в качестве доказательства обвинения по уголовным делам и делам об административных правонарушениях.

По официальным данным Федерального казначейства на сегодняшний день в результате амнистии граждане легализовали более 28 млрд. руб.

Для решения второй проблемы - устранения проблемы наследования капиталов, осевших в оффшорных зонах, - Президент предложил отменить налог на имущество, переходящее в порядке наследования. Это предложение нашло свое отражение в законодательстве: соответствующие изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации вступили в силу с 1 января 2006 года. Теперь доходы, полученные от физических лиц в порядке наследования, не подлежат в России налогообложению, за исключением доходов, полученных от авторских и лицензионных договоров.

Правительство в свою очередь издает постановления, утверждая списки стран, которые, по мнению ФАТФ (Группа разработки финансовых мер по борьбе с отмыванием денег), с этой организацией не сотрудничают. Соответственно, автоматически попадают под контроль в рамках закона №115-ФЗ от 7 августа 2001 года "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма".

*Центральный Банк России* также озабочен выводом капиталов за рубеж и является одним из наиболее активных субъектов со стороны государства, которые так или иначе нормируют работу нерезидентов. Ранее это был целый массив регулятивных мер: режим спецсчетов, режим резервирования. На сегодняшний день этого нет. Отменен также институт фактического деления на капитальный и текущие операции и институт индивидуальных разрешений на совершение сделок по приобретению недвижимого имущества.

ЦБ РФ одним из первых начал составлять так называемые "черные" списки оффшорных зон (Постановление ЦБ № 500-У от 12 февраля 1999 года). При установлении отношений, заключении контрактов с резидентами территорий из списка, банкам предписывалось уделять пристальное внимание таким сделкам, осуществлять дополнительный контроль, запрашивать вспомогательные документы. В настоящее время данное Постановление еще действует, но сами списки уже отменены.

Остался единственный "черный" список Центрального Банка, утвержденный Указанием № 1317-У от 7 августа 2003 года, содержащий определенный перечень государств. Но это Указание Центробанка с приложенным списком представляет меньший интерес владельцам оффшорных компаний, поскольку касается корреспондентских отношений российских резидентных банков с банками этих государств.

На сегодняшний день Центральный Банк "видит" нерезидентов только в рамках нормативных документов по оформлению паспорта сделки и контроля над правильностью его исполнения.

Кроме того, существуют многочисленные указания банка, которые выпускаются с периодичностью, как правило, раз в два - три месяца. Среди последних можно назвать информационные письма ЦБ РФ №13 от 29 февраля 2008 года и №12 от 31 июля 2007 года по обобщению практики применения Федерального закона "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма" и принятых в соответствии с ним нормативных актов Банка России.

Еще одним очень важным регулятором выступают *налоговые органы РФ*. В отличие от деятельности Центрального Банка, налоговые органы анализируют деятельность налогоплательщика по совокупности факторов. И зачастую на практике бывает, что, несмотря на то, что все документы собраны правильно, соответствуют предъявляемым требованиям, по совокупности факторов налоговые органы считают, что налогоплательщик является недобросовестным, извлекает необоснованную налоговую выгоду и пр.

Налоговые органы тоже имеют свои "черные" списки. Так, есть список, который состоит из двух групп государств. Во-первых, это государства, с которыми у России отсутствуют соглашения об избежании двойного налогообложения или соглашения об обмене налоговой информацией. Список был составлен для того, чтобы налоговая служба могла контролировать заключенные сделки и, соответственно, величину удерживаемых налогов, при перечислении доходов иностранным компаниям.

Во второй группе государств - оффшорные зоны, при заключении сделок с резидентами которых, налоговым органам на местах предписано уделять повышенное внимание. Такой список был сформирован Письмом МНС РФ № ФС-6-26/360 от 27 марта 2002 года. Упомянутым письмом сформирован довольно большой список государств, с которыми у Российской Федерации отсутствуют соглашения об избежании двойного налогообложения. Но с тех пор ситуация сильно изменилась, а список остался без изменений. Сегодня документ не отменен и существует как некая констатация факта на определенный момент времени.

В то же время, налоговые органы на местах используют этот список, проявляя к сделкам с участием таких нерезидентов повышенное внимание и дополнительный контроль. Практика такова, что на сделки, заключаемые с нерезидентами из оффшорных зон, а порой и с нерезидентами оншорных зон, налоговые органы смотрят отрицательно. Часто, не вдаваясь в подробности, насколько реальна сделка, насколько она направлена или не направлена на уклонение от налогов, налоговые органы отказывают налогоплательщику в возмещении НДС, обращаются в суд с признанием таких сделок недействительными либо доначисляют налоги. Существует достаточно обширная судебная практика по этим вопросам.

В качестве примера можно привести одно из дел, когда налоговый орган отказал налогоплательщику в возмещении НДС только лишь в связи с тем, что сделка была заключена с резидентом оффшорной территории, и резидент этой территории не имел ИНН и не предоставлял налоговую отчетность в стране своей регистрации. Налоговый орган счел, что такая сделка является недобросовестной сделкой, и возмещение НДС недопустимо. Тем не менее, суд не принял доводы налогового органа, и это дело было выиграно налогоплательщиком, он смог возместить НДС.

Суд посчитал, что факт непостановки резидентом оффшорной территории на налоговый учет в стране своей регистрации, и не представление им налоговой отчетности, не может являться доказательством мнимой, недобросовестной сделки и, естественно, не является основанием для отказа в возмещении НДС (Постановление ФАС Московского округа от 12 августа 2004 года № КА-А40/5890-04).

В ноябре 2007 года был принят Приказ Минфина (№108Н от 13 ноября 2007 года)"Об утверждении перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций", в котором был прописан перечень из 41 оффшора. Данный документ был принят в соответствии с поправками в Налоговый кодекс, вступившими в силу с начала 2008 года и устанавливающими нулевую ставку налога на прибыль с дивидендов, получаемых компаниями от участия в капитале других организаций (то есть от своих "дочек"). До сих пор эти доходы облагались по ставке 9%, если же дивиденды платила иностранная компания - то 15%. Освобождение от обложения этих выплат было предоставлено налогоплательщикам по инициативе Владимира Путина, поручившего создать стимулы для размещения холдингов в России.

Для освобождения от налога холдинг должен владеть долей в уставном капитале компании, выплачивающей дивиденды стоимостью минимум 500 млн. руб. (более $20 млн). Кроме того, эта компания не должна быть зарегистрирована в оффшорной зоне. Перечень таких зон и определил Минфин своим приказом. При составлении списка ведомство использовало два критерия: непредставление странами информации о финансовых операциях и применение ставки налога на прибыль минимум на треть ниже российской (24%).

У оффшорных и оншорных компаний, тесно связанных с российским бизнесом, время от времени возникает необходимость появления в России с тем, чтобы работать на российском рынке как с целью создания постоянных представительств в налоговом смысле, так и без такой цели. И, несмотря на то, что по месту своей регистрации (в оффшорных зонах) такие компании не несут обязанностей по уплате каких бы то ни было налогов, существуют определенные случаи, при которых для таких компаний из неналоговых юрисдикций возникает необходимость уплаты налогов в Российской Федерации. К таким случаям действующее российское законодательство относит следующие:

Компания осуществляет деятельность непосредственно на территории России (заключает сделки, оказывает услуги на территории Российской Федерации, торгует здесь, выполняет работы и т.д.). Таким образом, образуется постоянное представительство такой организации - нерезидента в налоговом смысле и возникает обязанность постановки такой компании на учет в налоговом органе и уплачивать соответствующие налоги;

Компания владеет недвижимым имуществом на территории Российской Федерации. В этом случае компания также подлежит постановке на налоговый учет; возникает обязанность уплаты налога на имущество и других налогов;

Компания владеет транспортным средством на территории Российской Федерации. Ей будет необходимо встать на налоговый учет и уплачивать налог на имущество, транспортный налог и другие налоги.

Оффшорные и оншорные компании, состоящие на налоговом учете в Российской Федерации, обязаны предоставлять в налоговые органы как налоговую отчетность (налоговые декларации в соответствии с действующим российским законодательством), так и годовую отчетность, которая состоит из специальной формы (годовой отчет по деятельности), утвержденной ФНС России, и пояснительной записки, которая, как правило, разрабатывается налоговыми органами на местах. Эти две формы ежегодно сдаются иностранными организациями в налоговые органы.

Еще один аспект, на который с неизменным постоянством обращают свое внимание налоговые органы при рассмотрении сделок с оффшорными компаниями, это вопрос трансфертного ценообразования - заключение сделок по цене, отличной от рыночной, но удобной дочерним структурам, взаимозависимым лицам, по цене, установленной внутри группы компаний.

Проект закона, посвященный изменениям в области трансфертного ценообразования в России, разрабатывается уже несколько лет. Предположительно, принятие этого законопроекта Госдумой России возможно в 2008-2009 годах. Скорее всего, положения законопроекта будут вводиться поэтапно. В частности, согласование цены сделки и методики ценообразования вступят в силу с 2010 года. Компании получат возможность согласовывать с налоговыми органами цену и методику ценообразования по сделкам в 2010 году.

В настоящее время трансфертное ценообразование в том виде, в каком оно есть, регулируется статьями 20 и 40 Налогового кодекса. Налоговые органы контролируют правильность применения цены по сделке (в которой участвуют, в том числе и нерезиденты) в следующих случаях:

взаимозависимые лица;

бартерные операции;

внешнеторговые сделки;

существует явное отклонение от рыночной цены (20-ти процентный коридор).

Остановимся на одном из аспектов, касающихся проблем применения налоговыми органами норм о трансфертном ценообразовании в сделках с оффшорными и оншорными компаниями, - вопросе взаимозависимости лиц.

*Взаимозависимые лица*, согласно статье 20 Налогового кодекса Российской Федерации, это два юридических лица, если у одного из них более чем 20% участие в другой организации, физические лица в силу должностного подчинения или в силу отношений, установленных Семейным кодексом, и иные основания, оставленные на усмотрение суда. То есть суд может признать взаимозависимыми и неопределенный круг лиц, посчитав, что обстоятельства свидетельствуют о взаимозависимости лиц.

Не согласившиеся с законодателем и правоприменителями налогоплательщики обращались в Конституционный суд с тем, чтобы обжаловать эту норму Налогового кодекса и исключить широкое толкование, оставленное на усмотрение суда. Конституционным судом были вынесены определения (Определения Конституционного суда Российской Федерации от 4 декабря 2003 года № 441-О и № 442-О), из которых можно сделать вывод, что усмотрение суда, рассматривающего дело, также не может быть неограниченным. Оно определяется теми законами, которые существуют и действуют в Российской Федерации, в которых такое понятие взаимозависимости может быть дано.

Например, Закон "О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках", где дано определение аффилированных лиц, которые могут быть взаимозависимыми. Или законы "Об обществах с ограниченной ответственностью", "Об акционерных обществах", где дается понятие зависимых лиц или сделок с заинтересованностью. В любом случае, когда суд принимает на свое усмотрение решение, что сделка была заключена между взаимозависимыми лицами, это усмотрение должно ограничиваться и должно подкрепляться ссылками на конкретные законодательные акты Российской Федерации.

Взаимозависимость лиц в сделке не влечет со стопроцентной вероятностью возникновение трансфертной цены по сделке. Например, по одному из рассмотренных судом дел налоговый орган отказал налогоплательщику в возмещении НДС в силу того, что сделка была заключена между оффшорной компанией и российской компанией, у которых были одинаковые акционеры и учредители. Налоговый орган счел их взаимозависимыми лицами и, сославшись на то, что это недобросовестный налогоплательщик, отказал в возмещении НДС. (Постановление ФАС Московского округа от 15 июля 2005 года № КА-А40/6212-05).

Однако суд восстановил справедливость, указав, что взаимозависимость - это не единственный показатель. Необходимо также доказать, что эта взаимозависимость вызвала применение трансфертных цен, что в сделке была применена очень низкая или заведомо завышенная цена. Только при наличии совокупности двух фактов - наличия взаимозависимости и реальное применение трансфертной цены - налоговый орган может отказывать в возмещении НДС, доначислять налог, начислять пени, штрафы и взыскивать их в принудительном порядке.

*Таможенные аспекты* внешнеторговых операций, а также любых других операций с участием оффшоров.

Очень часто оффшорные компании используются для снижения таможенных пошлин на границе. Однако государство, в лице таможенных органов, разумеется, хорошо знакомо с применяемыми схемами и достаточно успешно с ними борется. Например, в конце 2005 года была успешно реализована операция по легализации импорта сотовых телефонов, практически уничтожившая "серый" импорт этой группы товаров. В результате официальная декларируемая стоимость телефона увеличилась в 2-3 раза, а таможенные платежи, поступающие в бюджет, выросли более чем в 40 раз в сентябре 2005 года. И сегодня практически весь рынок сотовых телефонов ввозится официально, "серый" импорт устранен. По признанию самих таможенников, это удалось осуществить в результате применения системного подхода к ситуации, в том числе благодаря новому уровню технического оснащения и квалификации кадров.

Среди мер, которые и впоследствии собираются применять таможенные органы России, чтобы сократить "серый" импорт и других групп товаров, можно обозначить следующие:

регламентация отношений с таможенными службами других стран на предмет заключения соглашений о предварительном представлении информации (до того момента, как товар дойдет до таможенной границы). Такое соглашение уже подписано с Казахстаном, подписывается с Украиной, а также ведутся переговоры с Евросоюзом;

внедрение технических средств нового поколения (Инспекционно-досмотровые комплексы - ИДК). Планируется сделать более 70 таких комплексов, часть из которых будут мобильны. На отдельных участках границы уже началось использование таких комплексов;

планируется оборудование таможенных постов специальной программой автоматизированной системы оценки рисков;

развивается электронное декларирование. Кроме того, есть планы создания системы "одного окна" на границе, поскольку сейчас помимо таможенного досмотра декларанты должны пройти еще, как минимум, шесть видов досмотров (ветеринарный, транспортный и др.), что отнимает большое количество времени;

создание единой базы данных с налоговой службой.

Таможенные органы для реализации своих функций наделены достаточно широкими полномочиями в уголовно-правовой и административно-правовой сфере. Обладая полномочиями органов дознания и органов следствия, они могут привлекать лиц к уголовной и к административно-правовой ответственности. После того, как были внесены изменения в КоАП, которые существенно увеличили суммы штрафов за правонарушения в области таможенного дела, увеличилась также и активность таможенных органов по привлечению лиц к административной ответственности.

*Валютное регулирование и валютный контроль* осуществляется в России в соответствии с нормами федерального закона № 173-ФЗ от 10 декабря 2003 года "О валютном регулировании и валютном контроле".

До 1 января 2007 года Закон содержал в себе широкий перечень методов валютного регулирования, в частности:

1) резервирование денежных средств на расчетном счете при расчете с нерезидентами;

2) использование спец. счетов, когда получаются или предоставляются кредиты и займы нерезидентам либо осуществляется покупка-продажа ценных бумаг;

3) предварительная регистрация счета;

4) обязательная часть продажи валютной выручки, полученной по результатам сделки.

Упомянутые меры вводились принятием закона в 2003 году для поддержки курса рубля и снижения инфляции. Поскольку на сегодняшний день необходимость в этом отпала, данные методы действовали до конца прошлого года. С 1 января 2007 года закон "О валютном регулировании и валютном контроле" предстал в значительно сокращенном виде.

Агентами валютного регулирования являются резидентные банки, которые проверяют сделки резидентов, а также сделки, заключаемые российскими компаниями с нерезидентами.

Органами валютного регулирования и валютного контроля являются Правительство Российской Федерации, Центральный банк Российской Федерации и специально созданный орган - Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор), которая обладает полномочиями по привлечению лиц к административной ответственности за нарушение валютного законодательства, а также может инициировать возбуждение уголовного дела, которое осуществляют соответствующие органы следствия и дознания.

Говоря об оффшорных компаниях, нельзя не упомянуть в этой связи и о борьбе с отмыванием доходов, полученных преступным путем. Такая борьба осуществляется специализированными международными организациями (ФАТФ, ОЭСР), а также различными государствами в рамках собственных границ. В Российской Федерации государственным органом, осуществляющим функции по *противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем* является Федеральная служба по финансовому мониторингу (ФСФМ), которая осуществляет свою деятельность в соответствии с Федеральным законом "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма".

ФСФМ не обладает полномочиями в уголовно-правовой и административно-правовой сфере. Она может лишь приостановить операции по счету в резидентном банке, если такая операция окажется ему подозрительной, и затребовать дополнительную информацию самостоятельно или через агентов валютного контроля (уполномоченные банки).

В дополнение к Закону №115-ФЗ было принято большое количество *подзаконных актов, определенная часть которых регулирует деятельность резидентных* *банков* по противодействию легализации доходов, полученных преступным путем.

В частности, Центробанком России были утверждены Методические рекомендации по разработке кредитными организациями правил внутреннего контроля в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, где, кроме всего прочего, обозначены дополнительные критерии повышенной степени риска, а также критерии выявления и признаки необычности сделок (Письмо № 99-Т от 13 июля 2005 года).

Кроме того, с 15 января 2008 года вступили в законную силу поправки к Закону об отмывании денежных средств. Отныне при переводе суммы свыше 600 000 руб. плательщик обязан передавать в банк дополнительные сведения о себе: в бланке перевода необходимо указывать практически все паспортные данные, включая год рождения и сведения о регистрации, а также ИНН. При переводе денег родственнику требуется подтверждение родства. Юридические лица должны указывать идентификационный код налогоплательщика или код иностранной организации. Все эти данные банки обязаны передавать в Росфинмониторинг, который проверят сведения на предмет того, насколько возможна ситуация, что эти деньги получены от отмывания доходов, полученных преступным путем.

Таково общее направление политики отдельных государственных органов и государства в целом относительно взаимоотношений с оффшорными зонами и компаниями, зарегистрированными в них.

По оценкам экспертов, только за последние 10 лет в оффшоры из России нелегально было выведено более 200 млрд. долларов. Очевидно, что государство в такой ситуации не может и не хочет оставаться равнодушным к этой теме и старается найти точки соприкосновения с предпринимателями, возвратить инвестиции в Россию.