

ЕЖЕМЕСЯЧНЫЙ ЖУРНАЛ

«Налоговед»

№ 2 (230), 2023

издается при интеллектуальной
и информационной поддержке
юридической компании
«Пепеляев Групп»

АДРЕС РЕДАКЦИИ:
125047, Москва, ул. 3-я Тверская-
Ямская, д. 39, стр. 1
Тел.: (495) 211-00-33
e-mail: journal@nalogoved.ru

УЧРЕДИТЕЛИ:
**ООО «Пепеляев Групп»,
ООО КФЦ «Акцион»**
Свидетельство о регистрации
ПИ № ФС77-63197 от 01.10.2015
Издается с 2004 г.
Журнал включен в Российский
индекс научного цитирования
(РИНЦ)
Журнал включен в перечень
рецензируемых научных изданий
Минюбрнауки России

ИЗДАТЕЛЬ:
ООО «Акцион-МЦФЭР»
Подписка и распространение:
(495) 785-01-13
Подписано в печать 31.01.2023
Дата выхода в свет 14.02.2023
Формат 70 × 90/16. Уч.-изд. л. 3,2
Тираж: 3000 экз. Заказ № 27762
Отпечатано в типографии
ООО ПО «Периодика»
© ООО «Пепеляев Групп», 2023
© ЗАО КФЦ «Акцион», 2023

ОТ РЕДАКТОРА

С.Г. Пепеляев

4 **Выездные проверки: эффективность в ущерб законности**

ПОИСК РЕШЕНИЯ

Т.В. Дирксен

13 **Меры стимулирования добросовестного налогового поведения: опыт Турции и российские перспективы**

В Турции предусмотрены способы минимизации издержек добросовестных налогоплательщиков и оперативного погашения налоговой задолженности. По мнению автора, этот опыт может быть имплементирован в России. Комментируют эксперты «Пепеляев Групп» – руководитель аналитической службы В.М. Зарипов и партнер С.А. Сосновский

О.А. Мясников

25 **Как защитить организацию от обвинений в сотрудничестве с «техническими» компаниями**

Одна из претензий налоговых органов: организация не проявила должной осмотрительности, выбирая партнера по сделке. Систематизируем позиции судов по таким спорам и дадим рекомендации налогоплательщикам

ПОЛЕМИКА

Е.А. Лысенко, А.И. Микулин

35 **Осуществленные и завершенные капитальные вложения: разграничение терминов**

Право участника РИП на налоговые льготы зависит от объема его капитальных вложений. Но что именно следует считать такими вложениями, в НК РФ четко не определено

МНЕНИЯ

А.А. Никифоров, С.Е. Червонная

45 **Стабильная нестабильность: изменения в учете курсовых разниц в России**

В НК РФ были внесены изменения в отношении учета курсовых разниц. По мнению авторов, трактовку Минфином этих поправок можно оспорить в Верховный Суд РФ

КОММЕНТАРИИ

- С.С. Агеев
- 51 Влияние цифровой экономики на содержание автоматического обмена информацией по налоговым вопросам**

Страны ОЭСР продолжают расширять содержание автообмена налоговыми сведениями, распространяя его на явления из мира цифровой экономики. Но приведет ли погоня за глобальной прозрачностью к желаемой деофшоризации?

- К.А. Непесов
- 58 Истоки Pillar 2 и тенденции в глобальной налоговой реформе**

На примере США разберемся, что легло в основу конструкции Pillar 2 и какие инструменты могут использоваться для налогообложения прибыли международных групп компаний

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

СУД ЕС О НАЛОГАХ

- А.М. Крохина
- 67 Обзор налоговых решений Суда ЕС**

Акты Суда ЕС по налоговым спорам могут быть актуальны для РФ. Пример тому – решение по вопросу о соотношении профессиональной (адвокатской) тайны с исполнением обязанности представить информацию налоговому органу

НОВЫЙ ВЗГЛЯД

- А.В. Демин
- 79 Налоги и расовая сегрегация: дань моде или реальная проблема?**

Предлагаем обзор американских публикаций по этой теме, которая может быть любопытна и налоговедам из России

ТАКЖЕ В НОМЕРЕ:

- 8 КАРТИНА МЕСЯЦА**
- 86 СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА**
- 95 TABLE OF CONTENTS**

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ:

С.Г. Пепеляев,
канд. юрид. наук – главный редактор

В.М. Зарипов –
заместитель главного редактора

М.В. Завязочникова –
заместитель главного редактора

Н.С. Пояркова,
канд. филол. наук –
литературный редактор

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ:

Р.И. Ахметшин, канд. юрид. наук,
старший партнер «Пепеляев Групп»;

А. Бланкенгель, профессор в от-
ставке кафедры публичного права,
российского права и сравнительно-
го правоведения юридического фа-
культета Берлинского университета
им. Гумбольдта (ФРГ);

Д.В. Винницкий, докт. юрид. наук,
профессор, заведующий кафедрой
финансового права Уральского
государственного юридического
университета;

А.В. Демин, докт. юрид. наук,
профессор кафедры коммерче-
ского, предпринимательского
и финансового права Сибирского
федерального университета;

В.А. Мачехин, канд. юрид. наук,
доцент кафедры финансового права
МГЮУ им. О.Е. Кутафина (МГЮА);

С.В. Овсянников, канд. юрид.
наук, доцент кафедры государ-
ственного и административного
права Санкт-Петербургского госу-
дарственного университета;

Г.П. Толстомятенко,
докт. юрид. наук, профессор
кафедры административного
и финансового права, декан между-
народно-правового факультета
МГИМО (У) МИД России;

И.А. Хаванова, докт. юрид. наук,
главный научный сотрудник
отдела финансового, налогового
и бюджетного законодательства
Института законодательства
и сравнительного правоведения
при Правительстве РФ;

И.В. Хаменушко, канд. юрид.
наук, доцент кафедры финансового
права МГУ им. М.В. Ломоносова;

И.В. Цветков, докт. юрид. наук,
профессор кафедры коммерческого
права МГУ им. М.В. Ломоносова.

Налоговед

Передовые знания и опыт лучших налоговых специалистов

Подписка по телефону 8 (800) 555 66 00
и на сайте e.nalogoved.ru

Меры стимулирования добросовестного налогового поведения: опыт Турции и российские перспективы

Законодательством Турецкой Республики предусмотрены меры, позволяющие минимизировать издержки добросовестных налогоплательщиков, а также способы оперативного погашения налоговой задолженности. По мнению автора, этот опыт может быть имплементирован в российскую налоговую систему



Т.В. Дирксен,
АСПИРАНТ КАФЕДРЫ
ПРАВОВЫХ ДИСЦИПЛИН ВШГА
МГУ им. М.В. Ломоносова,
СОВЕТНИК ОТДЕЛА
ПРОЕКТНОЙ РАБОТЫ
ПРАВОВОГО УПРАВЛЕНИЯ
ФНС России
E-MAIL: t.dirksen@gmail.com

В Турции активно поощряются добросовестные налогоплательщики и стимулируются те, кто в силу определенных обстоятельств, в том числе из-за высокого уровня налоговой нагрузки в стране, уклонялся от полного исполнения налоговых обязательств.

Турецкий опыт представляет интерес применительно к российской налоговой системе, перед которой также стоит проблема стимулирования добросовестного налогового поведения и снижения издержек, связанных с соблюдением налогового законодательства. Одна из задач налоговых органов – свести к минимуму издержки налогоплательщика, чтобы снизить общие издержки и создать среду, где налоговый орган и налогоплательщики взаимопредсказуемы и доверяют друг другу.

Реализация целей по созданию благоприятных условий для соблюдения налогового законодательства сопровождалась реорганизацией турецкой налоговой администрации и изменением подхода к взаимодействию с налогоплательщиками. В 2005 г. Общий директорат по доходам (Gelirler Genel Müdürlüğü) был

преобразован в Главную администрацию доходов (Gelir İdaresi Başkanlığı). Основной причиной преобразования заявлено создание налоговой службы, более ориентированной на налогоплательщиков¹.

В 2006 г. была опубликована Декларация прав налогоплательщика, направленная на формирование отношений с налоговой службой, основанных на принципах доверия, сотрудничества и открытости. В этом документе Главная администрация доходов позиционируется как орган, который не только взимает налоги, но и содействует реализации прав налогоплательщиков. Перед инспекциями также была поставлена задача стимулировать соблюдение налогового законодательства.

Трансформация вектора развития турецкой налоговой администрации способствовала созданию благоприятной почвы для внедрения в налоговую систему отдельных механизмов по стимулированию добросовестного налогового поведения.

Налоговая амнистия

Налоговая амнистия – один из первых в Турции методов, нацеленных на привлечение в налогово-правовое поле недобросовестных налогоплательщиков. Некоторые турецкие исследователи рассматривают ее как своеобразную налоговую льготу, поскольку она полностью или частично освобождает от уплаты налогов при соблюдении определенных условий².

Так, в 2013 г. в Закон об индивидуальном подоходном налоге³ была введена временная ст. 85 о том, что полученные налоговыми резидентами Турции доходы от источников за пределами этой республики подлежат налогообложению по пониженной ставке 2%, если поступят в турецкую юрисдикцию в течение установленного срока⁴. Налоговые резиденты, ранее не декларировавшие иностранные доходы, получили возможность без негативных последствий обеспечить

**ОТРИЦАТЕЛЬНЫЙ
ЭФФЕКТ
НАЛОГОВОЙ
АМНИСТИИ:
ОНА ДАЕТ
ПРИВИЛЕГИИ
НЕДОБРОСОВЕСТ-
НЫМ НАЛОГО-
ПЛАТЕЛЬЩИКАМ**

правомерность владения зарубежными активами, если своевременно переведут доход от них в турецкую экономику.

Чтобы воспользоваться этой льготой, надо подать заявление в турецкий банк или иную созданную в соответствии с турецким законодательством финансовую организацию, на счет которых поступят средства из зарубежных источников, либо представить налоговую декларацию в налоговый орган и уплатить налог самостоятельно. Если налогоплательщик подает заявление в турецкий банк или иную финансовую организацию, то последние в качестве налоговых агентов обязаны удерживать налог по пониженной ставке и заплатить его в бюджет не позднее 15-го числа месяца, следующего за тем, в котором поступило заявление. Основное условие применения льготы – зачисление средств из зарубежных источников на счет турецких банков или предоставление иного подтверждения, что средства поступят в турецкую экономику не позднее конца месяца, в котором в банк, иную финансовую организацию было подано заявление или в налоговый орган была представлена налоговая декларация.

Согласно ст. 85 Закона об индивидуальном подоходном налоге отдельная налоговая льгота в виде освобождения предусмотрена в отношении доходов физических и юридических лиц – налоговых резидентов Турции в форме дивидендов, полученных от участия в капитале иностранных компаний, доходов от продажи акций иностранных компаний, а также от деятельности постоянных представительств турецких компаний, созданных на территории других государств, при условии поступления этих доходов в турецкую юрисдикцию в течение установленного срока.

Таким образом, налогоплательщиков, не уплачивавших налоги с зарубежных доходов, амнистировали. Им предоставили налоговую льготу, которая позволяет применять пониженную налоговую ставку и освободить из-под налогообложения доходы от источников

¹ Egeli H., Dağ M. Türk vergi hukuku açısından mükellef haklarının değerlendirilmesi // Maliye dergisi. 2012. Sayı 123. S. 135.

² Savaşan F. Vergi aflanna mükellef tepkisi: Türkiye’de vergi aflarından kimler faydalıyor // Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 2006. Sayı 12. S. 151.

³ Закон от 29.05.2013 № 6486 «О внесении изменений в Закон о социальном и общем медицинском страховании и другие законы».

⁴ Sosyal sigortalar ve genel sağlık sigortası kanunu ile bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına dair kanun. URL: <https://www.resmigazete.gov.tr>.

за пределами республики при соблюдении ряда условий, прежде всего связанных с поступлением этих доходов в юрисдикцию Турции.

Вычет из налога для добросовестных налогоплательщиков

Турецкие налоговеды обращают внимание на отрицательный эффект налоговой амнистии: она дает определенные привилегии недобросовестным налогоплательщикам, в то время как добросовестные находятся в менее выгодном положении⁵. Поэтому законодатель ввел специальную налоговую льготу для добросовестных налогоплательщиков, внося изменения в дополнительную⁶ ст. 121 Закона об индивидуальном подоходном налоге⁷. Поправки вступили в силу 1 января 2018 г.

Дополнительная ст. 121 Закона об индивидуальном подоходном налоге предусматривает специальную налоговую льготу как для физических лиц, занимающихся предпринимательской, профессиональной или сельскохозяйственной деятельностью, так и для организаций, за исключением банков, страховых компаний и негосударственных пенсионных фондов. Налоговая льгота для добросовестных налогоплательщиков представляет собой зачет определенной суммы в счет подлежащего уплате налога, что позволяет уменьшить итоговый размер налогового обязательства напрямую на всю сумму исчисленной льготы. Размер налогового вычета составляет 5% от суммы подлежащего уплате индивидуального подоходного или корпорационного налога (см. текст на полях). Предельная величина вычета с учетом индексации составляет 2 млн турецких лир и подлежит ежегодной корректировке в сторону увеличения на уровень инфляции в соответствии с Законом о порядке налогообложения⁸. Если сумма налогового вычета превысит итоговую сумму налогового обязательства по индивидуальному подоходному или

ПРИМЕР

Если сумма подлежащего уплате налога по данным годовой налоговой декларации составляет 100 тыс. турецких лир, то при соответствии критериям добросовестности налогоплательщик вправе уменьшить ее на 5000, заплатив в бюджет 95 тыс. лир.

корпорационному налогу, то неиспользованная часть вычета может быть зачтена в счет уплаты других налогов. Таким образом, ее невозможно возместить из бюджета в форме возврата.

Для применения налогового вычета лицо должно соответствовать всем установленным в статье условиям – так называемым критериям добросовестности.

Первое условие – своевременная подача налоговых деклараций в году применения данного налогового вычета и в течение двух предшествующих налоговых периодов. Оно не считается нарушенным в случае подачи уточненной или просроченной налоговой декларации, если это связано с деятельным раскаянием, когда налогоплательщик по собственной инициативе заявляет о наличии неучтенных доходов и уплачивает недоимку и пени в течение 15 дней с момента подачи заявления о таком раскаянии.

Второе условие – своевременная уплата налогов в текущем налоговом периоде и как минимум в течение двух предыдущих, а также отсутствие случаев доначисления налогов на основании постановлений налогового органа, правомерность которых подтверждена судом, за текущий и два предыдущих налоговых периода в сумме, превышающей 20 тыс. лир. Когда налоговый орган в последующем отменяет доначисление, поскольку достигнут компромисс на основании соглашения с налогоплательщиком о примирении, это означает, что данное условие не нарушено.

Третье условие – отсутствие на момент применения данной налоговой льготы задолженностей по налогам, включая штрафы, в сумме более 1000 лир.

Ранее дополнительная ст. 121 Закона об индивидуальном подоходном налоге предусматривала, что наличие задолженности менее 250 лир по каждой из налоговых деклараций не нарушает указанного выше условия. Однако в 2019 г. это положение было изменено и установлена возможность погасить задолженность вне зависимости от ее размера за счет возникшей

⁵ Yesilyurt H. Bazı açılardan Türk vergi sistemi eleştirisi: Kirli yaşıyoruz Temizmiş gibi yaşıyoruz // Türkiye Barolar Birliği Dergisi. 2016. Sayı 122. S. 242.

⁶ В турецком законодательстве не применяются «примы» с указанием цифр (например, «статья 121.1»), а пишется *Mükerrer madde 121*, то есть «повторяющаяся, или дополнительная, статья 121», или *Geçici madde 1*, что значит «временная статья 1».

⁷ Закон от 23.02.2017 № 6824 «О перераспределении государственных доходов и внесении изменений в некоторые законы и решения, имеющие силу закона»; *Bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelelerde değişiklik yapılmasına dair kanun*. URL: <https://www.resmigazete.gov.tr>.

⁸ Vergi usul kanunu // T C Resmî Gazete, 10705. 12.01.1961. URL: <https://www.resmigazete.gov.tr>.

в результате применения такого налогового вычета излишне уплаченной суммы налога, если налогоплательщик предоставит всю отчетность в полном объеме⁹. После этого условие о максимально допустимом размере задолженности будет считаться соблюденным, если она не превышает 10% от суммы излишне уплаченного налога, которая была зачтена в счет налоговой задолженности.

Четвертое условие – запрет на применение такой налоговой льготы налогоплательщиком, который привлекался к ответственности в соответствии со ст. 359 Закона о порядке налогообложения за искажение фактов хозяйственной жизни посредством указания ложных сведений или фальсификации документов в течение четырех лет, предшествующих году подачи налоговой декларации по налогу, в отношении которого заявляется вычет из налога для добросовестных налогоплательщиков. Если уже после того, как льготу применили к сумме подлежащего уплате налога, было выявлено нарушение одного из условий добросовестности, необоснованно заниженная сумма налога подлежит доначислению без штрафных санкций.

Стимулирование к погашению задолженности

Стимулирование заключается в снижении издержек, связанных с выполнением нарушенных требований налогового законодательства.

За последние годы были приняты значительные меры по снижению таких издержек. В частности, упрощен порядок исправления налоговых ошибок и предоставлена возможность сократить общий размер налоговой задолженности в случае ее ускоренного погашения¹⁰. Поскольку размер начисляемых пеней (см. текст на полях) и штрафов очень существенный и фактически сопоставим с налоговым платежом,

О ПЕНЯХ

Пени согласно турецкому законодательству не имеют характера штрафной санкции. Термин на турецком языке „*gecikme faizi*“ дословно переводится как «процент за просрочку», то есть неустойка за неисполнение обязанности по уплате налога в установленный законом срок.

значительное внимание также уделяется снижению налоговой нагрузки в отношении таких санкций, чтобы стимулировать полное и быстрое погашение налоговых обязательств перед государством.

Согласно Закону № 7143 пени по недоимкам, возникшим после 31 марта 2018 г., рассчитываются с учетом внутреннего индекса роста цен, определяемого на каждый месяц и публикуемого на официальном сайте Института статистики Турции.

Расчет пеней с учетом внутреннего индекса роста цен стал более выгодным по сравнению с ранее применяемой величиной. При этом применение льготного размера ставки расчета пеней допустимо при условии погашения недоимки в течение 30 дней с возможностью ее уплаты несколькими платежами в течение установленного срока. Применение такой расчетной величины приводит к сокращению общей суммы налоговой задолженности. Эта мера фактически предусматривает предоставление льготы в виде применения уменьшенного размера расчетной ставки пеней в случае полного погашения налоговой задолженности в установленный срок.

Сравнительный анализ институтов стимулирования добросовестного налогового поведения в законодательстве Турецкой Республики и Российской Федерации позволяет сделать вывод, что турецкий опыт снижения издержек, связанных с соблюдением налогового законодательства, можно имплементировать в России (см. табл.).

[Ключевые слова: «НАЛОГОВАЯ АМНИСТИЯ» – «НАЛОГОВОЕ ПРАВОНАРУШЕНИЕ» – «НАЛОГОВАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ» – «ТУРЦИЯ» – «ПЕНИ»]

⁹ Закон от 05.12.2019 № 7194 «О налоге на цифровые услуги и внесении изменений в отдельные законы и решение, имеющее силу Закона № 375».

¹⁰ Закон от 11.05.2018 № 7143 «О внесении изменений в некоторые законы в связи с реструктурированием отношений, связанных со взиманием налогов и иных публичных доходов» (далее – Закон № 7143).

ТАБЛИЦА

Сравнение институтов стимулирования добросовестного налогового поведения в Турции и России

Турецкие институты стимулирования	Сопоставимые российские институты стимулирования
Налоговая амнистия (льготное налогообложение зарубежных доходов в случае их поступления в турецкую юрисдикцию в установленные сроки)	Освобождение от ответственности за правонарушения, связанные с использованием имущества, информация о котором содержится в специальной декларации (в отличие от турецкого законодательства российским – о добровольном декларировании активов – не предусмотрено освобождение от обязанности по уплате налогов в отношении декларируемых зарубежных доходов, что приводит к возникновению задолженности по пеням, на которые не распространяется предусмотренный п. 4 ст. 45 НК РФ иммунитет от принудительного взыскания)*
Вычет из налога для добросовестных налогоплательщиков	–
Льготный размер ставки расчета пеней в случае погашения налоговой задолженности в установленные сроки	Пункт 4 ст. 75 НК РФ предусматривает разные размеры ставки пеней в зависимости от срока погашения недоимки только для организаций. Снижение ставки пеней для организаций в связи с текущей экономической ситуацией не сопровождалось установлением пониженного размера ставки пеней в случае ускоренного погашения недоимки (п. 5 ст. 75 НК РФ)**

* Федеральный закон от 08.06.2015 № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

** Представляется целесообразным с учетом турецкого опыта распространить такую возможность на случаи совершения налогового правонарушения и использовать ее в качестве инструмента оперативного погашения налоговой задолженности, включая не только штрафы, но и пени.