

КОМИТЕТ ПО НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ



Председатель:
Алина Лаврентьева, PwC

Заместители председателя:
Андрей Вакар, IKEA DOM LLC; Александр Ерасов, Bryan Cave Leighton Paisner (Russia) LLP; Алексей Людвик, Volkswagen Group Rus

Координатор комитета: **Ольга Киричинская (olga.kirichinskaya@aebrus.ru)**

ИЗМЕНЕНИЕ СОГЛАШЕНИЙ ОБ ИЗБЕЖАНИИ ДВОЙНОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

ПРОБЛЕМА

В рамках своего выступления 25 марта 2020 г. Президент Российской Федерации предложил внести корректировки в соглашения об избежании двойного налогообложения со странами, являющимися «транзитными», через которые проходят «значительные ресурсы российского происхождения». Данные корректировки заключаются в повышении ставки налога на доходы в форме дивидендов с 5% до 15%, а также установлении ставки в 15% в отношении процентов, выплачиваемых в пользу иностранных компаний, расположенных в указанных странах.

В дополнение указанного сообщения Минфин России выпустил информационное обращение, согласно которому изменения, которые планируются в части повышения ставки налога у источника на доходы в виде дивидендов и процентов, коснутся так называемых транзитных юрисдикций. Как правило, компании в таких юрисдикциях созданы для целей применения пониженных ставок, установленных соглашениями об избежании двойного налогообложения. Это относится, в первую очередь, к Кипру и ряду других аналогичных юрисдикций.

Позднее Минфин России направил письма с указанным предложением в адрес Республики Кипр, Мальты, а также Герцогства Люксембург. Затем аналогичное письмо также было направлено в Королевство Нидерланды.

По состоянию на октябрь 2020 г. в соглашения с Республикой Кипр и Мальтой внесены изменения, соответствующие Протоколы подписаны обеими сторонами, изменения вступают в силу с 1 января 2021 г. В отношении Герцогства Люксембург Минфином России опубликован проект Протокола.

Исходя из текста данных Протоколов следует, что действовавшие ранее оценочные критерии применения пониженной 5%-й ставки при выплате дивидендов и освобождения – в случае выплаты процентов – заменены на две группы критериев, основанных на статусе получателя доходов (формальные критерии). Например, в отношении дивидендов правом на пониженную 5%-ю ставку и на освобождение в случае выплаты процентов имеют следующие получатели:

(А) лица с особым статусом: (i) страховое учреждение или пенсионный фонд; или (ii) Правительство, политическая организация, орган местного самоуправления; или (iii) Центральный Банк;

(В) публичные компании, то есть компании, акции которых котируются на зарегистрированной фондовой бирже при условии, что не менее чем 15% акций, дающих право голоса в такой компании, находятся в свободном обращении, при условии годового 15%-го участия в российской компании, выплачивающей дивиденды.

Таким образом, из перечня лиц, имеющих право на применение пониженной 5%-й ставки по дивидендам и освобождения от налогообложения у источника в отношении процентных выплат, были исключены все частные компании, независимо от объемов их прямого инвестирования в Российскую Федерацию и доли участия в российской компании, выплачивающей дивиденды.

Такой подход ущемляет права частных иностранных инвесторов в России, а также противоречит задаче стимулирования обмена товарами, работами и услугами, которую в первую очередь выполняют Соглашения между государствами об избежании двойного налогообложения. Иностранные инвесторы, уже вложившие средства в российскую экономику, поставлены перед фактом повышенного налогообложения на возврат своих денежных средств через дивиденды, что, безусловно, негативно влияет на экономику их проектов в России и снижает дальнейшие перспективы развития своего бизнеса в России. В отношении же новых инвесторов это устанавливает повышенные барьеры для выхода на российский рынок, заставляя повышать стоимость своей продукции и услуг для того, чтобы экономика проекта оставалась прибыльной.

РЕКОМЕНДАЦИИ

- Предусмотреть исключения к применению повышенной ставки налога в части дивидендного и процентного доходов в отношении частных компаний, прямо инвестирующих в Россию денежные средства в размере, согласованном в Соглашении об избежании двойного налогообложения, и владеющих не менее, чем 15 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, в течение периода 365 дней, включающего день выплаты дивидендов.

- Предусмотреть исключения к применению повышенной ставки налога в части дивидендного и процентного доходов в отношении компании, соответствующей двум критериям: (1) 50 процентов капитала такой компании прямо принадлежит публичной компании, акции которой котируются на зарегистрированной фондовой бирже и (2) такая компания прямо владеет не менее, чем 15 процентами капитала компании, выплачивающей дивиденды, в течение периода 365 дней, включающего день выплаты дивидендов.

НДС С ЭЛЕКТРОННЫХ УСЛУГ

ПРОБЛЕМА

С 01.01.2019 вступил в силу новый режим обложения электронных услуг российским НДС. По новым правилам, все иностранные организации, которые оказывают электронные услуги российским покупателям, обязаны встать на учет в налоговых органах РФ и самостоятельно подавать отчетность по НДС и уплачивать его в российский бюджет. Указанные требования не имеют каких-либо исключений и распространяются даже на разовые сделки, внутригрупповые сделки и сделки с незначительной стоимостью.

Более того, исходя из ряда официальных разъяснений Минфина и ФНС России, по постановке иностранной организации на налоговый учет в РФ по любому основанию (в том числе в качестве иностранного поставщика электронных услуг) влечет обязанность этой организации самостоятельно отчитываться и уплачивать НДС по всем сделкам, облагаемым российским НДС, а не только по электронным услугам («иная реализация»). При этом не урегулирован ряд технических вопросов, связанных с этим требованием, включая вопросы документального оформления сделок по «иной реализации» и права российских покупателей на вычет входящего НДС по таким сделкам.

Указанный режим идет вразрез с мировой практикой и создает необоснованные административные сложности для иностранных поставщиков электронных услуг. Этот режим требует от иностранных компаний детальных знаний российского налогового законодательства, а также сложной и зачастую дорогостоящей доработки ИТ-систем. Для средних и мелких иностранных компаний новые правила являются барьером для входа на российский рынок. Одновременно страдают интересы российских налогоплательщиков, которые теряют доступ к новым технологиям и инновационным цифровым продуктам либо несут налоговые риски, связанные с полным или частичным невыполнением российских требований иностранным поставщиком.

Острота перечисленных проблем частично сглажена Письмом ФНС России от 24.04.2019 № СД-4-3/7937@. Этим письмом, текст которого разрабатывался при активном содействии АЕБ, ФНС фактически «позволила» российским покупателям добровольно удерживать и уплачивать НДС по электронным услугам и «иной реализации» и принимать этот НДС к вычету. Однако данный механизм прямо противоречит Налоговому кодексу РФ

и может применяться лишь при наличии достаточного контроля иностранного поставщика над действиями российского покупателя.

РЕКОМЕНДАЦИИ

- Ограничить сферу действия режима иностранными компаниями, оказывающими электронные услуги российским физическим лицам и/или индивидуальным предпринимателям.
- Устранить технические пробелы действующего режима.

ПРЕИМУЩЕСТВА

- Улучшение инвестиционного климата.
- Устранение необоснованных барьеров в международной торговле услугами.
- Снижение издержек и рисков участников налоговых отношений.
- Определенность для налогоплательщиков.

РАЗГРАНИЧЕНИЕ ОБЛАГАЕМОГО И НЕОБЛАГАЕМОГО ИМУЩЕСТВА

ПРОБЛЕМА

Федеральные законы от 29.11.2012 № 202-ФЗ, от 24.11.2014 № 366-ФЗ и от 03.08.2018 № 302-ФЗ предусмотрели отмену налогообложения движимого имущества. Однако на практике налоговые органы квалифицируют машины и оборудование как недвижимое имущество, поскольку они «связаны со зданием», в котором находятся, и «составляют сложный неделимый объект». В результате налогоплательщики при вводе в эксплуатацию новых производственных линий или модернизации существующих лишаются законного права на освобождение от налога на имущество.

В результате цель отмены «налога на модернизацию», заявленная в п. 1.1.3 Основных направлений налоговой политики на 2014–2016 гг., разд. 2 Основных направлений налоговой политики на 2015–2017 гг. и п. 3.1 Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019–2021 гг., не достигнута.

Данная цель подтверждена в Постановлении Конституционного Суда РФ от 21.12.2018 № 47-П и Определениях Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 16.10.2018 по делу № А68-10573/2016, от 12.07.2019 по делу № А05-879/2018.

РЕКОМЕНДАЦИИ

Необходимо непосредственно в Налоговом кодексе РФ разграничить облагаемое и необлагаемое имущество, чтобы исключить повышенное налогообложение создания и модернизации производства. Для этого следует законодательно установить четкие критерии облагаемого (необлагаемого) оборудования и

(или) возможность определения перечня такого оборудования постановлением Правительства РФ.

ПРЕИМУЩЕСТВА

- Снижение издержек и рисков участников налоговых отношений.
- Определенность для налогоплательщиков.
- Стимулирование процессов модернизации производства.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ВНУТРИГРУППОВЫХ УСЛУГ

ПРОБЛЕМА

В целях снижения издержек транснациональные корпорации используют так называемые сервисные компании, которые обслуживают участников группы, или аккумулируют специфические функции, связанные с организацией бизнес-процессов корпорации, на уровне материнской компании. Такая деятельность компании-исполнителя в интересах компаний-получателей приносит последним выгоду за счет отсутствия необходимости приобретать аналогичные услуги у третьих лиц или организовывать осуществление необходимых функций собственными силами.

Практика налогового администрирования последних лет была отрицательной для налогоплательщиков и, по существу, приводила к практической невозможности учета российскими налогоплательщиками расходов на приобретение услуг от компаний группы. Издав письмо от 06.08.2020 № ШЮ-4-13/12599@ («Письмо»), ФНС России сделала первый шаг к выработке единообразных подходов к проведению налогового контроля данного вида расходов. Вместе с тем проблема учета расходов на приобретение внутригрупповых услуг является многогранной, в связи с чем не все ее аспекты покрываются данными в Письме разъяснениями. В частности, Письмо не затрагивает ряд важных методологических вопросов, как, например, вопрос применения к сумме понесенных исполнителем затрат ключей распределения (ключей «аллокации») при косвенном механизме ценообразования, а также не вносит ясность в вопрос разграничения услуг и акционерной деятельности.

РЕКОМЕНДАЦИИ

Продолжить работу по выработке единых правил и порядка взаимодействия для налогоплательщиков и налоговых органов при учете расходов на приобретение внутригрупповых услуг, в том числе, в части выработки разумных и учитывающих лучшие бизнес-практики, соответствующие положениям Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию, подходов к:

- определению цены услуг с использованием обоснованных ключей распределения;
- разграничению оказанных услуг и деятельности в интересах акционеров;
- ограничению полномочий территориальных налоговых органов в проведении детального анализа ценообразования по

договору под видом проверки экономической обоснованности затрат;

- получению информации в отношении иностранного исполнителя посредством международного обмена информацией между налоговыми органами.

ПРЕИМУЩЕСТВА

- Унификация российских правил и практических подходов налоговых органов с международными правилами и подходами с учетом открытости глобальной отчетности международных групп и автоматического обмена информацией, что позволит минимизировать поводы и основания для инициирования компетентными иностранными органами взаимосогласительных процедур из-за различия в подходах к учету данного вида затрат.
- Повышение (сохранение) инвестиционной привлекательности российского рынка для иностранных инвесторов за счет определения понятных правил налогового администрирования.

ПРАВОВАЯ НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ И ФОРМАЛЬНЫЙ ПОДХОД ПРИ ПРИМЕНЕНИИ ПОЛОЖЕНИЙ СТ. 54.1 НК РФ, И НЕОБОСНОВАННОЕ ПРИВЛЕЧЕНИЕ К ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА УМЫШЛЕННУЮ НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ

ПРОБЛЕМА

Сохраняющаяся неопределенность применения как отдельных положений ст. 54.1 НК РФ, так и статьи в целом негативно влияет на интерес иностранного бизнеса инвестировать в экономику России. В частности, это связано с формальным применением положений ст. 54.1 НК РФ со стороны налоговых органов – в некоторых случаях даже при отсутствии ущерба для бюджета.

Практика свидетельствует о необоснованном применении положений п. 1 данной статьи об «искажении сведений», приводящем к запрету на учет расходов/вычетов, при допущении налогоплательщиком даже незначительных ошибок в документах, бухгалтерском/налоговом учете. Положения данного пункта используются вместо или наряду п. 2 статьи в ситуациях, когда обязательство исполнено иным лицом (т.е. не лицом-стороной договора и (или) не лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону) без учета того, должен или мог ли налогоплательщик знать, что обязательство будет исполняться иным лицом, а не контрагентом. Кроме того, налоговые органы не всегда учитывают, что хозяйствующие субъекты вправе вести свою деятельность любым не запрещенным законом способом, в т. ч. путем организации исполнения своих обязательств с привлечением третьих лиц (например, субподрядчиков). Такой подход на практике приводит к необоснованному отказу в признании расходов/вычетов при наличии претензий к контрагентам 2-го и последующих звеньев даже в случае, если непосредственный контрагент является реальным экономическим субъектом, который

должен самостоятельно нести ответственность за привлекаемых им контрагентов.

На практике налоговые органы также не всегда устанавливают действительные налоговые обязательства сторон сделки (не осуществляют т. н. «налоговую реконструкцию»), в результате чего сумма доначисляемых налогов может превышать сумму налогов, неуплаченную в бюджет.

Особой проблемой являются случаи объективного вменения при привлечении налогоплательщиков к ответственности на основании п. 3 ст. 122 НК РФ за умышленную неуплату налогов со ссылкой на ст. 54.1 НК РФ без указания в актах и решениях налоговых органов на конкретные доказательства и обстоятельства, подтверждающие совершение именно умышленного налогового правонарушения.

РЕКОМЕНДАЦИИ

Для разрешения сложившихся проблем необходимо принятие соответствующих разъяснений на уровне ФНС России в отношении следующих вопросов:

- корректная квалификация нарушений ст. 54.1 НК РФ и недопущение формального подхода при применении указанной статьи;
- толкование «исполнения обязательства» в целях применения пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ в соответствии с положениями гражданского законодательства, а также с учетом оценки обстоятельств установления и проверки налогоплательщиком его непосредственного контрагента на предмет того, что тот является реальным экономическим субъектом (с точки зрения наличия функций, рисков и активов), поскольку именно такой контрагент исполняет обязательства перед налогоплательщиком и несет риски, связанные с привлечением им контрагентов для исполнения соответствующих обязательств;
- недопущение привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства контрагентами 2-го и последующих звеньев;
- определение действительного размера налоговых обязательств с учетом реального характера фактически совершенной сделки и ее действительного экономического смысла;
- недопущение произвольного привлечения к ответственности за умышленную неуплату налогов;
- учет обстоятельств, исключающих вину в совершении налогового правонарушения, в случае содействия налогоплательщика в выявлении лиц, причастных к налоговым схемам.

ПРЕИМУЩЕСТВА

- Правовая определенность и единообразный подход при применении ст. 54.1 НК РФ.
- Прекращение практики необоснованного привлечения к ответственности за действия контрагентов 2-го и последующих звеньев, а также практики необоснованного привлечения к умышленной ответственности.

- Снижение налоговых рисков ведения предпринимательской деятельности, улучшение делового и инвестиционного климата.

ИЗБЫТОЧНОЕ ВМЕШАТЕЛЬСТВО ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ В НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ И УГРОЗА НЕОБОСНОВАННОГО УГОЛОВНОГО ПРЕСЛЕДОВАНИЯ РУКОВОДИТЕЛЕЙ ДОБРОСОВЕСТНЫХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

ПРОБЛЕМА

Положения уголовного законодательства все чаще становятся инструментом необоснованного давления на бизнес в связи с избыточным вмешательством правоохранительных органов в налоговый контроль, что приводит к излишней криминализации экономических отношений, чрезмерной уголовной репрессии в отношении предпринимателей, а также к дублированию правоохранительной и контрольно-надзорной деятельности. Такая ситуация является следствием, в частности, следующих проблем:

- уголовная ответственность и налоговая ответственность на практике недостаточно разграничены;
- риск квалификации налоговых преступлений как длящихся (последствия такого подхода по своей сути равнозначны отмене сроков давности по налоговым преступлениям);
- уголовное преследование в отношении руководителей или иных служащих организации-налогоплательщика за налоговые злоупотребления контрагентов (неуплату налогов «фирмами-однодневками»);
- квалификация нарушений при исчислении налогов как мошенничества (ст. 159 УК РФ) в случае возмещения налогов из бюджета, что влечет более строгое наказание и отсутствие возможности освобождения от уголовной ответственности в связи с возмещением ущерба;
- рост количества возбуждаемых уголовных дел по признакам уклонения от уплаты налогов после полной уплаты соответствующих сумм налогов по результатам налоговых проверок до возбуждения уголовных дел;
- привлечение к ответственности за неисполнение обязанностей налогового агента в случаях, когда отсутствует факт заведомой ложности представленного агентом расчета налога;
- установление порогов для привлечения к уголовной ответственности в абсолютных суммах без учета масштаба бизнеса и совокупной суммы уплачиваемых налогов (крупный размер – от 15 млн руб., особо крупный – от 45 млн руб. в течение трехлетнего периода безотносительно доли неуплаченных налогов);
- отсутствие единообразного подхода к расчету суммовых порогов и возможности эффективного оспаривания рассчитанных следствием сумм.

Такой подход в условиях сложности и противоречивости налогового законодательства приводит к эскалации напряженности в налоговых отношениях, чрезмерному вмешательству правоохранительных органов в хозяйственную деятельность,

коррупционным проявлениям и ухудшению инвестиционного климата. Это очевидно противоречит неоднократно заявленной Президентом РФ экономической и уголовной политике государства, направленной на формирование благоприятной деловой среды, декриминализации нарушений в предпринимательской сфере, и недопустимости даже формальных возможностей для злоупотребления правом для давления на бизнес.

РЕКОМЕНДАЦИИ

Сложившаяся в правоприменительной практике ситуация требует разрешения, в первую очередь, на уровне постановления Пленума ВС РФ. В связи с тем, что принятое 26 ноября 2019 г. постановление Пленума ВС РФ № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» не внесло правовую определенность в большинство наиболее существенных вопросов применения уголовного законодательства по налоговым преступлениям, требуется принятие новых дополнительных разъяснений ВС РФ. Применительно к проблемам, которые не будут или не могут быть разрешены разъяснениями ВС РФ, требуется внесение изменений в уголовный закон.

Соответствующие предложения по совершенствованию уголовного законодательства и практики его применения были разработаны рабочей группой АЕБ по налоговым преступлениям и направлены в ВС РФ, Государственную Думу, Администрацию Президента РФ и Минфин России.

ПРЕИМУЩЕСТВА

- Увеличение эффективности борьбы с уклонением от уплаты налогов посредством более рационального использования ресурсов правоохранительных органов.
- Избежание излишней криминализации экономических отношений и чрезмерной уголовной репрессии в отношении предпринимателей.
- Повышение гарантий защиты прав добросовестных налогоплательщиков.
- Уменьшение коррупционных проявлений.
- Улучшение инвестиционного климата и стимулирование предпринимательской инициативы.

ЧЛЕНЫ КОМИТЕТА

Alrud • Auchan • Baker McKenzie • BAT • Beiten Burkhardt • BCLP • BNP Paribas Bank • Boehringer Ingelheim • BP • Brand & Partners • BSH Bytowyje Pribory • Cargill • Carnelutti Russia • Citibank • Clifford Chance • CMS Russia • CNH Industrial Russia • Commerzbank (Eurasija) • Continental Tires RUS • Corteva Agriscience • Credit Agricole CIB • Creon Capital S.a.r.l • Daimler Kamaz Rus • Deloitte • Dentons • Deutsche Bank Ltd. • DHL Express • Enel Russia • EPAM • Eversheds Sutherland • EY • Ferrero Russia • General Motors CIS • Guardian Glass • Haval Motor Rus • Hino Motors • HSBC Bank (RR) • IKEA DOM • Imperial Tobacco Sales and Marketing • JTI Russia • Juralink • Kia Motors Rus • Knauf Group CIS • KPMG • L'Oreal • LafargeHolcim • Lidings Law Offices • Loyens & Loeff N.V. • M.Video • Mazars • Mercedes-Benz Financial Services Rus • METRO AG • Michelin • Nike • Nissan Manufacturing Rus • Noerr • Nokian Tyres Ltd • OBI Russia • Olson Consulting • Oriflame • PEAC Leasing • Pepeliaev Group • Philip Morris Sales and Marketing • Procter & Gamble • PwC • Raiffeisenbank • Renault Russia • Repsol Exploracion S.A. • Rockwool • Rödl & Partner • Sanofi Russia • Schneider Group • Shell Exploration and Production Services (RF) B.V. • Schlumberger • Siemens • Solvay Vostok • Tikkurila • Total Vostok • Toyota Motor • Unipro • Volkswagen Group Rus • Whirlpool Rus • Zurich Reliable Insurance.

TAXATION COMMITTEE



Chairperson:
Alina Lavrentieva, PwC

Deputy Chairpersons:
Alexander Erasov, Bryan Cave Leighton Paisner (Russia) LLP; **Alexey Lyudvik**, Volkswagen Group Rus; **Andrey Wakar**, IKEA DOM LLC

Committee Coordinator: **Olga Kirichinskaya** (olga.kirichinskaya@aebrus.ru)

AMENDMENTS TO DOUBLE TAXATION TREATIES

ISSUE

In his speech on 25 March 2020, the President of the Russian Federation proposed making amendments in the double taxation treaties with 'transit' countries through which 'significant resources of Russian origin' pass. These amendments provide for increasing the tax rate on income in the form of dividends from 5% to 15% and setting a 15% rate in respect of interest payable to foreign companies located in those countries.

Following that speech, the Ministry of Finance of Russia issued an informational message according to which the amendments planned in respect of increasing the tax rate at the source in the form of dividends and interest will apply to so called transit jurisdictions. Generally, companies in such jurisdictions are established for the purpose of applying reduced tax rates established by double taxation treaties, concluded the Ministry of Finance of Russia. Primarily, this relates to Cyprus and some similar jurisdictions.

Afterward, the Ministry of Finance of Russia sent letters with these proposals to the Republic of Cyprus, Malta and the Grand Duchy of Luxembourg. Then, a similar letter was also sent to the Kingdom of the Netherlands.

Further to these letters amendments have been made in the treaties with the Republic of Cyprus and Malta, as of October 2020 the respective Protocols have been signed by both parties, and the amendments will take effect on 1 January 2021. The Ministry of Finance of Russia has published a draft Protocol in respect of the Grand Duchy of Luxembourg.

It follows from the wording of these Protocols that the previous assessment criteria for the application of a reduced 5% rate when paying dividends and exemption from tax on payment of interest were replaced with two groups of criteria based on the status of the income recipient (formal criteria). For example, the following recipients have the right to a 5% rate for the payment of dividends and exemption from tax on payment of interest:

(A) entities with a special status: (i) an insurance company or pension fund; (ii) the Government, a political subdivision, or a local government body; or (iii) the Central Bank;

(B) public companies – that is, companies whose shares are listed at a registered stock exchange, provided that free float is not less than 15% of voting shares subject to an annual 15% share in a Russian company paying dividends.

Thus, all private companies were excluded from the list of entities having the right to a reduced 5% rate for payment of dividends and exemption from tax on payment of interest, irrespective of their direct investments in the Russian Federation and their share in a Russian company paying dividends.

This approach prejudices the rights of private investors in Russia and contradicts the objective of encouraging the exchange of goods, works and services, for which double taxation treaties are primarily designed. Foreign investors who have already invested in the Russian economy are facing increased taxation on the return of their money through dividends which, undoubtedly, has a negative impact on the economics of their projects in Russia and reduces the prospects of business development in Russia. As for new investors, this creates higher barriers against entry to the Russian market, forcing them to increase the price of products and services to keep the project economics profitable.

RECOMMENDATIONS

- Make provisions for exceptions from the application of an increased tax rate in respect of dividend and interest income of private companies directly investing funds in Russia in the amount agreed on in a double taxation treaty and owning not less than 15% of the capital of a company paying dividends, within 365 days inclusive of the dividend disbursement day.
- Make provisions for exceptions from the application of an increased tax rate in respect of dividend and interest income of a company meeting two criteria: (1) 50% of the capital of that company is directly owned by a public company whose shares are listed at a registered stock exchange; and (2) that company directly owns not less than 15% of the capital of a company paying dividends, within 365 days inclusive of the dividend disbursement date.

DEVELOPMENT OF VAT LEGISLATION WITH RESPECT TO CROSS-BORDER TRANSACTIONS

ISSUE

On 1 January 2019, a new Russian VAT taxation regime for electronic services came into force. Under the new rules, all foreign organizations rendering electronic services to Russian customers must register with the tax authorities of the Russian Federation, submit VAT returns independently and pay VAT to the Russian budget. The said require-

ments have no exceptions and apply even to one-off, intra-group and low-value transactions.

Moreover, based on a number of official interpretations of the Ministry of Finance and the Federal Tax Service of Russia, the registration of a foreign organization with the tax authorities in the Russian Federation on any basis (including as a foreign provider of electronic services) obligates this organization to report independently and to pay VAT on all transactions which are subject to Russian VAT, and not only on electronic services ('other sales'). However, a number of technical issues concerning this requirement, including the issues of documenting 'other sale' transactions and the Russian customer's right to recover input VAT on such transactions, have not been resolved.

This regime contravenes global practices and creates unreasonable administrative difficulties for foreign providers of electronic services. It requires that foreign companies have detailed knowledge of Russian tax legislation and undertake complicated and often expensive reworking of IT systems. For small and medium-sized companies, the new rules are a barrier to entry into the Russian market. Simultaneously, the interests of Russian taxpayers, who either lose access to new technologies and innovative digital products or bear tax risks due to full or partial noncompliance with Russian requirements on the part of the foreign provider, suffer.

The said problems are partially mitigated by Letter No. SD-4- 3/7937@ (СД-4-3/7937@) of the Federal Tax Service of Russia dated 24 April 2019. In this Letter, developed with the active assistance of the Association of European Businesses, the Federal Tax Service essentially 'allowed' Russian customers to voluntarily withhold and pay VAT on electronic services and 'other sales' and to claim a VAT credit. However, this mechanism directly contradicts the Tax Code of the Russian Federation and may be applied only if the foreign provider can sufficiently control the Russian customer's actions.

RECOMMENDATIONS

- To limit the scope of the regime for foreign companies rendering electronic services to Russian individuals and/or individual entrepreneurs.
- To eliminate unreasonable barriers in international trade of services.
- To fill in technical gaps in the current regime.

ADVANTAGES

- Improvement of the investment climate.
- Reduction of cost and risks of the participants in tax relations.
- Certainty for taxpayers.

PROPERTY TAXATION: MOVABLE VERSUS IMMOVABLE PROPERTY

ISSUE

Federal Laws No. 202-FZ dated 29 November 2012, No. 366-FZ dated 24 November 2014 and No. 302-FZ dated 3 August 2018 introduced the cancellation of movable property taxation. However, in practice, tax authorities qualify machinery and equipment as im-

movable property, as they are 'connected to the building' in which they are located and 'constitute a complex, integral item'.

As a result, when commissioning new production lines or modernizing existing ones, taxpayers lose their legal right to property tax exemption. As a result, the goal of the abolition of the 'tax on modernization', stated in paragraph 1.1.3 of the Key Directions of the Tax Policy for 2014-2016, sect. 2 of the Key Directions of the Tax Policy for 2015-2017 and paragraph 3.1 of the Key Directions of the Budget, Tax and Customs Tariff Policy for 2019-2021, has not been achieved.

This goal is confirmed in Ruling of the Constitutional Court of the Russian Federation No. 47-P dated 21 December 2018 and Decisions of the Chamber for Commercial Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation dated 16 October 2018 on case No. A68-10573/2016 and dated 12 July 2019 on case No. A05-879/2018.

RECOMMENDATIONS

It is necessary to distinguish between taxable and non-taxable property directly in the Tax Code of the Russian Federation in order to exclude increased taxation on the development and modernization of production facilities. To this end, it is necessary to legally establish the defined criteria for taxable (non-taxable) equipment and/or the possibility to determine the list of such equipment by a decree of the Government of the Russian Federation.

ADVANTAGES

- Reduction of the cost and risks of the participants in tax relations.
- Certainty for taxpayers.
- Stimulation of the processes of production facilities modernization.

TAXATION OF INTRAGROUP SERVICES

ISSUE

To reduce costs, transnational corporations use so-called service companies, which service group members or accumulate specific functions related to the business processes of a corporation at the level of the parent company. Such activity of a contractor company for the benefit of recipient companies brings benefit to the latter due to the absence of the need to purchase similar services from third parties or organize the performance of necessary functions using its own resources.

The tax administration practice of recent years was negative for taxpayers and, in essence, entailed the practical impossibility of Russian taxpayers recognizing expenses for the acquisition of services from companies of the group. By issuing Letter No. ShYu-4-13/12599@ dated 6 August 2020 (the 'Letter'), the Federal Tax Service took the first step toward the elaboration of uniform approaches to tax audits over that type of expenses. However, the problem of recognizing expenses for the acquisition of intragroup services is multi-faceted; therefore, not all its aspects are covered by explanations provided in the Letter. In particular, the Letter does not cover a number of important methodological matters such as applying allocation keys to costs

incurred by a contractor when using an indirect pricing mechanism, and it does not fully clarify the matter of differentiation of services and the shareholders activity.

RECOMMENDATIONS

Continue the work on elaboration of uniform approaches and the procedure for the interaction of taxpayers and tax agencies when recognizing expenses for the acquisition of intragroup services, including elaboration of reasonable approaches, comprising the best practices in conformity with the provisions of the Transfer Pricing Guidelines of the Organization for Economic Cooperation, toward:

- determining the price of services using substantiated allocation keys;
- differentiating provided services and activity for the benefit of shareholders;
- limiting the powers of local tax authorities to make a detailed analysis of contractual pricing under the guise of checking the economic justification of expenses;
- receiving information in respect of a foreign contractor through international exchange of information between tax authorities.

ADVANTAGES

- Unification of Russian rules and practical approaches of tax authorities with international rules and approaches, taking into account the openness of the global reporting of international groups and the automated exchange of information, which will make it possible to minimize the reasons and grounds for initiation of mutual agreement procedures by competent authorities due to the difference in approaches toward recognizing that kind of expenses.
- Improving (preserving) the investment attractiveness of the Russian market for foreign investors by defining clear tax administration rules.

LEGAL UNCERTAINTY AND A FORMAL APPROACH IN APPLYING THE PROVISIONS OF ARTICLE 54.1 OF THE RUSSIAN FEDERATION TAX CODE AND UNJUSTIFIED IMPOSITION OF LIABILITY FOR DELIBERATE NON-PAYMENT OF TAXES

ISSUE

The persisting indeterminacy in application of certain provisions of article 54.1 of the Russian Federation Tax Code and the article as a whole adversely affects the desire of foreign business to invest in Russia's economy. In particular, this is driven by formal application of the provisions of the Russian Federation Tax Code article 54.1 by tax agencies, even if not to the detriment of Treasury revenues.

Practice has shown that unjustified application of the provisions of clause 1 of this article on distortion of information, resulting in a prohibition on deduction of expenses/deductions if the taxpayer makes even insignificant errors in documents or financial/tax accounting. The provisions of the given clause are used instead of or alongside clause 2 when an obligation is performed by another entity (i.e. not an entity party to the agreement and/or an entity to which a transaction performance obligation is assigned by agreement or by law) without

taking into account whether the taxpayer should or could know that the obligation would be performed by an entity other than the counterparty. Furthermore, tax agencies do not always account for the fact that economic agents may conduct their activities in any way not prohibited by law, including engaging third parties (such as subcontractors) to perform their obligations. In practice, this approach results in unjustified refusal to allow expenses/deductions in the event of claims against counterparties of the 2nd and subsequent levels, even if the immediate counterparty is a real economic agent that itself bears liability for the counterparties it engages.

Moreover, tax agencies do not always determine the actual tax obligations of the parties to a transaction (do not perform a so-called 'tax reconstruction'), this possibly resulting in the additionally charged tax exceeding the taxes not paid to the Treasury.

One particular problem consists in objective imputation when taxpayers are held liable under clause 3 of article 122 of the Russian Federation Tax Code for deliberate non-payment of taxes, with reference to article 54.1 of the Russian Federation Tax Code, without the tax agency acts and decisions specifying evidence and circumstances confirming that a deliberate tax offence has been committed.

RECOMMENDATIONS

To resolve the current problems, appropriate clarifications need to be given by the Federal Tax Service of Russia concerning the following matters:

- correct qualification of offences under article 54.1 of the Russian Federation Tax Code and prevention of a formal approach being taken in applying that article;
- interpretation of obligation performance for the purpose of applying sub-clause 2, clause 2, article 54.1 of the Russian Federation Tax Code as per the provisions of the civil legislation and taking into account assessment of the circumstances of establishment and verification by the taxpayer that its direct counterparty is a real economic agent (from the standpoint of it having functions, risks and assets) since it is this counterparty that performs obligations toward the taxpayer and bears the risks associated with engaging counterparties for performance of the relevant obligations;
- prevention of counterparties of the 2nd and subsequent levels being held liable for a tax offence;
- determination of the actual tax liabilities, taking into account the real nature of the transaction and the effective economic rationale for it;
- prevention of arbitrary imposition of liability for deliberate non-payment of taxes;
- taking into account circumstances excluding culpability in committing a tax offence if the taxpayer assists in identifying persons involved in tax schemes.

ADVANTAGES

- Legal determinacy and a uniform approach in applying article 54.1 of the Russian Federation Tax Code.
- Termination of the practice of unjustified imposition of liability for the actions of counterparties of the 2nd and subsequent levels and that of unjustified imposition of criminal liability.

- Mitigation of the tax risks associated with business activities and improvement of the business and investment climate.

EXCESSIVE LAW ENFORCEMENT INTERVENTION IN TAX CONTROL AND THE THREAT OF UNJUSTIFIED CRIMINAL PROSECUTION OF GOOD FAITH TAXPAYER OFFICERS

ISSUE

Criminal law provisions are increasingly being used as an instrument for exerting unjustified pressure on business as law enforcement bodies intervene excessively in tax control activities, thus driving unnecessary criminalization of economic relations and repressive criminal crackdowns on businessmen, as well as duplication of law enforcement, control and supervision functions. This situation is explained, in particular, by the following problems:

- Criminal liability and liability for tax offences are not sufficiently differentiated in practice.
- The risk of tax offences being classed as continuing (the consequences of this approach being essentially equivalent to canceling the limitation period with respect to tax crimes).
- Criminal prosecution of taxpayer officers and other employees for tax abuses committed by counterparties (nonpayment of taxes by fly-by-night companies).
- Recognition of tax calculation breaches as fraud (Article 159 of the Criminal Code) if a tax refund is granted, this entailing harsher punishment without a chance of gaining exemption from criminal liability by compensating for the damage caused.
- A rise in the number of criminal cases initiated for tax evasion after the corresponding taxes have been paid in full following tax audits and prior to a criminal case being initiated.
- Imposition of liability for failure to discharge tax agent duties even if no false tax calculation is intentionally submitted by the tax agent.
- Criminal prosecution thresholds set in absolute terms without regard for the scale of the business or total tax liability (large amounts – RUB 15 mln or more, especially large amounts – RUB 45 mln or more, within three years, irrespective of the unpaid share of the tax).
- Absence of any uniform approach to determining aggregate thresholds and no possibility of effectively contesting the amounts calculated by the investigators.

Given the complexity and inconsistency of tax law, this approach escalates tension in tax relations, results in undue intervention in business operations by law enforcement and corrupt practices, and undermines the investment climate. This obviously runs counter to the government's economic and criminal policy, which is designed to foster a favourable business climate, decriminalize business offences and preclude even formal opportunities for abuse of rights to put pressure on business, as has been stated repeatedly by the President of the Russian Federation.

RECOMMENDATIONS

The current law enforcement situation requires relevant solutions, primarily adopted by decree of the Plenum of the Russian Supreme Court. Additional new clarifications need to be provided by the Russian Supreme Court to resolution of the Plenum of the Russian Supreme Court No. 48 dated 26 November 2019 "On the practice of courts applying the legislation on liability for tax crimes" since it did not introduce legal determinacy into the majority of material issues relating to applying the criminal legislation on tax crimes. With respect to matters that will not or cannot be resolved by RF Supreme Court clarifications, criminal law needs to be amended.

Relevant proposals for improving the criminal legislation and its enforcement have been elaborated by the AEB working group on tax crimes and submitted to the Russian Supreme Court, the State Duma, the Presidential Administration and the Ministry of Finance of Russia.

ADVANTAGES

- More effective combating of tax evasion through more rational use of law enforcement resources.
- Avoidance of excessive criminalization of economic relations and superfluous criminal prosecution of business people.
- Better guarantees of good faith taxpayer rights being protected.
- Abatement of corrupt practices.
- A more favourable investment climate and encouragement of business initiative.

COMMITTEE MEMBERS

Alrud • Auchan • Baker McKenzie • BAT • Beiten Burkhardt • BCLP • BNP Paribas Bank • Boehringer Ingelheim • BP • Brand & Partners • BSH Bytowyje Pribory • Cargill • Carnelutti Russia • Citibank • Clifford Chance • CMS Russia • CNH Industrial Russia • Commerzbank (Eurasija) • Continental Tires RUS • Corteva Agriscience • Credit Agricole CIB • Creon Capital S.a.r.l • Daimler Kamaz Rus • Deloitte • Dentons • Deutsche Bank Ltd. • DHL Express • Enel Russia • EPAM • Eversheds Sutherland • EY • Ferrero Russia • General Motors CIS • Guardian Glass • Haval Motor Rus • Hino Motors • HSBC Bank (RR) • IKEA DOM • Imperial Tobacco Sales and Marketing • JTI Russia • Juralink • Kia Motors Rus • Knauf Group CIS • KPMG • L'Oreal • LafargeHolcim • Lidings Law Offices • Loyens & Loeff N.V. • M.Video • Mazars • Mercedes-Benz Financial Services Rus • METRO AG • Michelin • Nike • Nissan Manufacturing Rus • Noerr • Nokian Tyres Ltd • OBI Russia • Olson Consulting • Oriflame • PEAC Leasing • Pepeliaev Group • Philip Morris Sales and Marketing • Procter & Gamble • PwC • Raiffeisenbank • Renault Russia • Repsol Exploracion S.A. • Rockwool • Rödl & Partner • Sanofi Russia • Schneider Group • Shell Exploration and Production Services (RF) B.V. • Schlumberger • Siemens • Solvay Vostok • Tikkurila • Total Vostok • Toyota Motor • Unipro • Volkswagen Group Rus • Whirlpool Rus • Zurich Reliable Insurance.