

Исследование на тему:  
Анализ  
международного  
законодательства и  
практики организации  
СВК и системы оценки  
налоговых рисков.  
Предложения по  
разработке СВК в РК, в  
том числе для КИК

ТОО «...»



**ОЭСР** - Организация экономического сотрудничества и развития

**GAAP** – Общепринятые принципы бухгалтерского учета

**СУР** – (Система управления рисками) - система администрирования, обеспечивающая формирование перечня объектов государственного аудита и финансового контроля на соответствующий год и проведение государственного аудита, иной деятельности органов внутреннего государственного аудита, базирующаяся на принципах выборочности, оптимального распределения ресурсов на наиболее приоритетных направлениях государственного аудита, включающая в себя всесторонний анализ совокупности имеющихся рисков, их идентификацию и оценку, выработку и принятие мер реагирования, мониторинг эффективности результатов принятых мер

**SAF-T** - Standard Audit File – Tax (Стандартный файл аудита для налогов) является международным стандартом для электронного обмена надежными учетными данными организаций и национальным налоговым органом или внешними аудиторами.

**СВК** – система внутреннего контроля

**НП** – налогоплательщик

**УО** – уполномоченный орган

**НК** - Налоговый Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет»

**КГД** – Комитет государственных доходов Республики Казахстан

## Оглавление

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1. Анализ международного законодательства и практики организации СВК и системы оценки налоговых рисков для целей ГМ .....	12
1.1 Вопросы разработки СВК НУ и БУ.....	12
1.2 Обзор международного опыта по применению системы оценки рисков .....	17
1.2.1 Определение управления налоговыми рисками.....	17
1.2.2 Общая информация о применении управления рисками соблюдения по данным стран-членов ОЭСР.....	19
1.3. Управление рисками налогового несоблюдения крупных налогоплательщиков в Великобритании .....	21
1.4. Оценка рисков и выбор файлов для аудита в комплаенс-программах в Канаде.....	23
<b>1.5 Опыт внедрения аналога горизонтального мониторинга и электронного аудита в мире</b> .....	<b>25</b>
Германия .....	34
Польша .....	45
Сингапур .....	66
Австрия.....	82
США .....	98
Люксембург .....	106
Швеция.....	108
2. Разработка предложений к порядку проведения ГМ в РК.....	113
3. Разработка предложений по формированию СВК БУ НУ в РК .....	125
3.1 Краткий обзор отчета ОЭСР по СВК .....	125
3.2 Предложения по формированию СВК БУ НУ в РК.....	129
4. Разработка предложений к изменению внутренних документов налогового учета и предложения к СВК БУ НУ для КИК в РК .....	134
4.1. Общие положения .....	134
4.2. Лица, признаваемые КИК.....	135
4.3. Исключение двойного налогообложения прибыли КИК, ПУ КИК .....	138
4.4. Порядок определения прибыли КИК .....	138
4.5. Определение других положений, направленных на соблюдение законодательства в части налогообложения прибыли КИК в РК.....	140
4.6. Порядок и сроки представления заявления об участии (контроле) в КИК .....	142
4.7. Краткие выводы по результатам анализа.....	145
4.8. Предложения по изменению внутренних документов налогового учета и по системе внутреннего контроля в сфере налогового и бухгалтерского (в части исполнения налогового законодательства) учетов .....	147



## **ВВЕДЕНИЕ**

Как известно риски существуют постоянно, мы все чаще и чаще сталкиваемся с рисками разного характера в т.ч. экономического, политического и т.д. В связи с чем, на сегодняшний день у многих стран внедрение, применение и совершенствование системы управления рисками (далее – СУР) является одной из наиболее актуальных вопросов. СУР является неотъемлемой составляющей деятельности всех организаций и направлена на идентификацию, оценку и мониторинг всех существующих рисков, а также принятие мер по снижению уровня рисков, которые могут негативно влиять на их деятельность. СУР применяется во многих организациях, в том числе государственных органах, национальных и частных компаниях.

Само определение налогового риска появилось сравнительно недавно. Налоговый риск — это возможность наступления неблагоприятного события, в результате которого компания, организация или частное лицо, принявшие то или иное решение в сфере налогообложения, могут потерять или не получить ресурсы, утратить предполагаемую выгоду или понести дополнительные финансовые либо имиджевые убытки. Проще говоря, налоговые риски угрожают организации штрафами, пенями, потерей репутации на рынке, а в некоторых случаях и уголовной ответственностью. Это определение подразумевает существование налоговых рисков не только для налогоплательщиков, но и для государства в лице органов исполнительной власти. В этом случае налоговые риски состоят в возможном снижении поступления суммы налогов, которые являются основной составляющей бюджета.

Существует несколько видов налоговых рисков, вызванных теми или иными причинами. Самым распространенным среди них является риск доначисления налогов в результате выявления нарушений в ходе налоговой проверки. Но кроме него также существуют риски неэффективного налогообложения, риски усиления налогового бремени, риски уголовной ответственности. На возникновение налоговых рисков оказывают влияние две группы факторов: внешние и внутренние.

### **Внешние факторы:**

Информационные: налоговые проблемы контрагентов, изменение позиции налоговых, судебных и финансовых органов по вопросам налогообложения, несвоевременное получение информации от госорганов.

Экономические: финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика, изменение состава налогоплательщиков, изменение перечня налогов, изменение налоговых ставок или других элементов налогообложения, изменение штрафных санкций.

Социальные: социальная политика, коррупция.

Политические: конфликт с органами власти.

### **Внутренние факторы:**

Организационные: недостаточная квалификация работников налоговых департаментов компаний, взаимодействие структурных подразделений между собой и с налоговыми органами в процессе начисления налогов, низкая осведомленность руководства о налоговых рисках.

Технические: отсутствие налогового планирования, несовершенная технология учета и обработки информации при исчислении и уплате налогов.

Экономические: затратность содержания налогового подразделения или использования услуг аудиторско-консалтинговых компаний, ухудшение финансово-хозяйственной деятельности фирмы.

Социальные: конфликт интересов собственника и менеджмента организации. Обычно налоговые риски возникают там, где имеется неопределенность. Но если с другими видами рисков отечественные предприниматели уже научились более или менее эффективно бороться, то отношение к налоговым рискам в Казахстане, в отличие от всего остального цивилизованного мира, является не слишком серьезным. Нередко руководство компании узнает об обременительных налоговых последствиях той или иной сделки уже после ее завершения, когда уже поздно принимать меры по их снижению.

Как правило, предприниматели, активно развивающие свой бизнес, вместе с этим воспроизводят и налоговые риски, поэтому наиболее дальновидные и опытные компании, в частности средние и крупные, стали создавать у себя отдельные подразделения, которые занимаются управлением налоговых рисков.

Несмотря на общую актуальность проблемы управления налоговыми рисками, казахстанские и зарубежные риск-менеджеры эти риски видят по-разному. Для отечественных компаний самым важным является снижение угрозы предъявления претензий со стороны налогового комитета и доначисления налогов, а также наложения штрафов. Иностранные компании под риском понимают еще и риск переплаты налогов. Именно такое, более широкое понимание налогового риска стимулирует внедрение в организации полноценной системы внутреннего контроля (далее – СВК), направленной не только на избежание доначислений, но и на выбор оптимальной системы налогообложения. К примеру в Нидерландах наличие у компании собственной формализованной системы внутреннего контроля налоговых процессов, корректность которой подтверждена независимым аудитором, является веским основанием для освобождения от налоговой проверки.

Повышенное внимание к вопросу управления рисками выразилось потребностью в создании общепринятого подхода, обеспечивающего эффективное выявление, оценку и управление рисками. В 2001 году COSO<sup>1</sup> инициировал проект по разработке концептуальных основ управления рисками для использования руководством компаний при оценке системы управления рисками (далее – СУР) и ее дальнейшем усовершенствовании.

В рамках реализации программы совершенствования налогового администрирования налоговая система Республики Казахстан в последние годы выходит на качественно новый этап развития, приближающийся к международной практике. В частности, в настоящее время действуют СУР в планировании и организации налоговых проверок, разработаны и утверждены критерии оценки степени рисков. СУР призвано усилить контроль над предприятиями с высокими налоговыми рисками, уменьшить затраты времени на проведение налоговых проверок на местах и увеличить отдачу от них, повысить их эффективность.

Система основана на оценке рисков и включает меры, вырабатываемые и (или) применяемые органами налоговой службы в целях выявления и предупреждения риска. На основе результатов оценки рисков осуществляется дифференцированное применение форм налогового контроля, целью которого является сосредоточение внимания на сферах повышенного риска и обеспечение более эффективного использования имеющихся в распоряжении ресурсов, и увеличение возможностей по выявлению нарушений в сфере налогообложения.

При проведении тематической проверки по требованию налогоплательщика на возврат НДС одновременно оцениваются показатели деятельности налогоплательщика с использованием критериев степени риска. Баллы по критериям суммируются для определения общего суммарного итога по всем критериям, который используется для отнесения налогоплательщиков к степени риска.

В случае, если суммарный итог баллов по результатам оценки с использованием критериев составляет тридцать пять и более баллов, налогоплательщик относится к степени риска, если же суммарный итог баллов по результатам оценки с использованием критериев составляет менее тридцати пяти баллов, но в деятельности налогоплательщика усматриваются признаки уклонения от уплаты налогов, подпадающие под схемы,

---

<sup>1</sup> Комитет спонсорских организаций Комиссии Трэдуэя (англ. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO) - является добровольной частной организацией, созданной в Соединенных Штатах и предназначенной для выработки соответствующих рекомендаций для корпоративного руководства по важнейшим аспектам организационного управления, деловой этики, финансовой отчетности, внутреннего контроля, управления рисками организаций и противодействия мошенничеству.

предусмотренные Правительством, налоговый орган относит такого налогоплательщика к степени риска.

Если риски действительно высоки, налоговые органы рекомендуют компании исключить сомнительные операции при расчете налоговых обязательств за конкретный период, уведомить налоговые органы о принятых мерах для снижения рисков. Если же компания ведет свою деятельность в высокорисковой области и не принимает никаких мер, то, скорее всего, ее включат в план выездной налоговой проверки, по результатам которой с большей или меньшей очевидностью будут начислены штрафы, пени или назначено иное наказание, вплоть до уголовной ответственности.

Для сокращения вероятности и объема возможных потерь может применяться целый спектр методов оценки налоговых рисков. К примеру, создание системы внутреннего мониторинга процессов, связанных с налогами. Такая система подразумевает отслеживание всех мероприятий по исчислению и уплате налогов. В связи с чем, для всех структурных подразделений компании разрабатываются и вводятся в действие нормативные документы, регламентирующие этот процесс: внутренние регламенты, методологические указания, формализованные процедуры расчета налогов, должностные инструкции, система КРІ. Формализация налоговых процессов внутри компании позволяет эффективно выявлять, собирать и анализировать информацию о возможных налоговых рисках с целью принятия необходимых решений по их минимизации. Построение формата системы управления рисками зависит от особенностей бизнес-процессов в конкретной компании. Большинство организаций реализуют ее через внутренние приказы, регламенты, конкретные процедуры, ужесточая при этом требования к документам системы внутреннего контроля. К примеру, в большинстве крупных международных компаний общие принципы в сфере налогообложения формализованы в собственной налоговой стратегии, которая согласована с топ-менеджментом и утверждена внутренним приказом. Для этого применяется или обновляется программное обеспечение, отвечающие за автоматизацию бизнес-процессов компании, включая и налоговые процедуры.

Любой бизнес, так или иначе, связан с появлением налоговых рисков, возникающих из-за частых изменений в налоговом законодательстве и по многим другим причинам. Даже добросовестные налогоплательщики нередко оказываются заложниками неприятной ситуации, поскольку не всегда успевают отслеживать ситуацию внутри компании и за ее пределами. В этом случае может потребоваться помощь специалистов по налогообложению консалтинговых компаний. Глубокий анализ налоговых рисков дает возможность избежать опасных последствий, связанных с

несвоевременной реакцией на законодательные акты или поведение недобросовестных контрагентов. Несмотря на то, что налоговыми органами разработана концепция самостоятельной оценки налоговых рисков, при малейшем подозрении на то, что компания подпадает под эти критерии, лучше обратиться к профессионалам.

Мировая практика в этом вопросе характеризуется объединением Бизнеса и государства в стремлении соблюдения налогового законодательства посредством Системы управления налоговыми рисками<sup>2</sup>. Компонент этой системы по общей системе внутреннего контроля базируется на общепринятых положениях Концепции COSO.

Модель COSO определяет **внутренний контроль организации** как процесс, осуществляемый советом директоров, топ-менеджментом и остальным персоналом организации, предназначенный для обеспечения «разумной уверенности» касательно достижения целей в таких категориях как эффективность и продуктивность операций, надежность финансовой отчетности и соблюдение законов и правил.

### **Горизонтальный мониторинг**

В Налоговом Кодексе РК, введенным в действие с 1 января 2018 года вводится понятие горизонтального мониторинга, предусматривающего обмен информацией и документами между уполномоченным органом и налогоплательщиком, который призван основываться на принципах сотрудничества, обоснованного доверия, законности, прозрачности и расширенного информационного взаимодействия. Введение горизонтального мониторинга предполагается с 2019 года. В текущем году перед уполномоченным органом стоит задача выработки требований к формированию налогоплательщиком системы внутреннего контроля в бухгалтерском и налоговом учете (далее – СВК БУ НУ), а также к содержанию информации, необходимой уполномоченному органу для заключения с налогоплательщиком соглашения о горизонтальном мониторинге (далее – ГМ).

Концепция горизонтального мониторинга была разработана налоговой службой Нидерландов, где и была апробирована в апреле 2005 г. Она заключается в том, что предприниматель добровольно раскрывает формы учета финансово-хозяйственной деятельности и предоставляет постоянный доступ к бухгалтерским данным, тогда как государственный орган своевременно обеспечивает консультационную помощь без проведения проверок. Преимуществами горизонтального мониторинга эксперты называют уменьшение риска применения бизнесом различных схем ухода от

---

<sup>2</sup> Compliance risk management - управление рисками несоблюдения. Tax compliance risk management - управление рисками налогового несоблюдения.

налогов, а также сокращение проверок и связанных с этим расходов. Эксперимент оказался успешным, из 20 компаний, подписавших Соглашения о взаимных обязательствах, большинство пожелало продолжить расширенное информационное взаимодействие с налоговыми органами в будущем. Опыт Нидерландов взяли на вооружение такие страны, как Южная Корея, Австралия, Великобритания и Ирландия.

В 2008 году Форум по налоговому администрированию ОЭСР, используя опыт Нидерландов, США, Великобритании, опубликовал Исследование о роли налоговых посредников (исследование 2008 года), которое стимулировало налоговые администрации других стран-членов ОЭСР установить взаимодействие с крупными корпоративными налогоплательщиками на основе доверия и сотрудничества, названное «enhanced relationship» - расширенное взаимодействие. В 2013 году ОЭСР изменило название на «co-operative compliance».

По данным ОЭСР, модель совместного соблюдения, включающая горизонтальный мониторинг, применяется или заявлена к применению в 34 странах членах ОЭСР и не являющихся членами ОЭСР. Из них Нидерланды, Австрия и Южная Корея применяют модель горизонтального мониторинга. В большинстве других стран название модели включает слово «compliance - соблюдение» от термина, рекомендованного ОЭСР.

Несмотря на различие в названии моделей контроля за налоговым соблюдением на основе расширенного взаимодействия, все они имеют ряд общих элементов, таких как работа в режиме реального времени, добровольное раскрытие информации, основанное на взаимном доверии, прозрачности и понимании, а также наличие у контролируемых налогоплательщиков надежной структуры налогового контроля.

Наличие длительного и в целом положительного опыта применения горизонтального мониторинга и других моделей совместного соблюдения, а также периодически обновляемых отчетов и исследований ОЭСР привело на практике к внедрению этих моделей через пилотную фазу. Во многих странах внедрение моделей совместного соблюдения происходило и происходит через пилотные программы.

Положительный опыт применения горизонтального мониторинга и других моделей совместного соблюдения в большинстве стран мира обусловлен:

- назревшей необходимостью перехода от командно-административного (вертикального) подхода за исполнением обязательств к стимулированию добровольного соблюдения;
- недостаточностью ресурсов налоговых органов по контролю за налогоплательщиками, часть из которых заинтересована в уклонении

от налогообложения, применения схем агрессивного налогового планирования;

- пониманием, что налоговые органы также должны изменять свой подход к работе с налогоплательщиками, стимулируя налогоплательщиков, которые стремятся к добровольному соблюдению налогового законодательства и, принимая принудительные меры к налогоплательщикам, которые не стремятся соблюдать налоговое законодательство.

### **Е-аудит**

Другим новым методом администрирования налоговой политики является электронный налоговый аудит, так называемый е-аудит, суть которого заключается в использовании компьютерных методов анализа электронной информации, содержащихся в бухгалтерских документах и их источниках, для проверки правильности расчета налогов.

Такая необходимость назрела в связи с высокой загруженностью сотрудников налоговых органов РК. Так, по данным налоговых органов, в 2009 году было проведено более 30 тыс. внеплановых и плановых налоговых проверок. К 2013 году данный показатель сократился в 2,5 раза. При этом более 85% от общего количества налоговых проверок все еще приходится на проверки по заявлению налогоплательщика на ликвидацию и около 5% составляют проверки по камеральному контролю. Для проведения одной налоговой проверки крупного налогоплательщика задействованы в среднем 5 сотрудников, при этом такие проверки, как правило, затягиваются на сроки свыше 200 дней. Но проверки крупных налогоплательщиков – это лишь 2% от общего количества проверок. Проверки по остальным 98% налогоплательщиков проходят в соотношении «шесть проверок на одного сотрудника». В связи с загруженностью налогового работника сроки по таким проверкам в среднем составляют 100 дней.

Ввиду этого планы внедрения е-аудита для целей проведения налоговых проверок кажутся вполне логичным продолжением данной оптимизации, ведь основным преимуществом е-аудита является сокращение сроков проведения и обеспечение прозрачности налоговой проверки.

Стоит отметить, что при успешной реализации системы е-аудита сокращение ресурсных расходов будет не только у налоговых органов, но и у налогоплательщика, так как длительность проверки контролирующего органа также ухудшает эффективность работы предприятия в коммерческой среде.

## 1. Анализ международного законодательства и практики организации СВК и системы оценки налоговых рисков для целей ГМ

### 1.1 Вопросы разработки СВК НУ и БУ

Согласно Отчетам ОЭСР 2013 года, 2016 года и 2017 года стандартная СВК НУ и БУ невозможна. В Отчете ОЭСР 2013 года отмечено: «Ни одна из стран, которые мы опросили, не стремилась прописать разработку и реализацию СВК НУ и БУ в законодательстве».

Система внутреннего контроля в сфере налогового и бухгалтерского (в части исполнения налогового законодательства) учетов (далее – СВК НУ и БУЗ) - важнейший элемент, обеспечивающий возможность для обеих сторон, налогоплательщика и налогового органа, взаимодействовать в рамках горизонтального мониторинга.

Международный опыт применения горизонтального мониторинга не предусматривает законодательно установленных требований к ней, за исключением:

- 1) Российской Федерации, в которой утверждены Требования к организации системы внутреннего контроля<sup>4</sup> (**приложение №1**);
- 2) Австралии, в которой Руководством по управлению налоговыми рисками<sup>5</sup>, в качестве общего ориентира для самооценки системы управления налоговыми рисками и корпоративного управления, приведены положения по передовой практике таких систем. Предусмотренные в Руководстве положения определяют требования к компонентам систем управления налоговыми рисками и корпоративного управления, а также виды документального подтверждения исходя из передовой практики таких систем (**приложение № 2** к настоящему Отчету). Компоненты этих систем аналогичны компонентам эффективной СВК НУ и БУ, так как базируются на общепризнанных положениях Концепции COSO<sup>6</sup> по общей системе внутреннего контроля.

Компоненты этих систем аналогичны компонентам эффективной СВК НУ и БУ, так как базируются на общепризнанных положениях Концепции COSO по общей системе внутреннего контроля.

---

<sup>3</sup> Tax Control Framework, TCF – система налогового контроля, являющаяся частью системы внутреннего контроля.

<sup>4</sup> Приказ Федеральной налоговой службы Министерства финансов Российской Федерации от 16 июня 2017 г. N ММВ-7-15/509.

<sup>5</sup> Australian Taxation Office: Tax Risk Management and Governance Review Guide. Австралийское налоговое управление: Руководство по управлению налоговыми рисками и обзору корпоративного управления.

<sup>6</sup> Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредуэя.

Таблица 1. Сравнение структуры Передовых практик системы управления налоговыми рисками и корпоративного управления со структурой Требований к организации СВК НУ и БУ

Передовая практика в Руководстве АНУ <sup>7</sup> для самооценки управления налоговыми рисками и корпоративного управления	Требования об организации системы внутреннего контроля ФТС РФ
1. Компонент – Контрольная среда	
(BLC)2: Четкое понимание функций и обязанностей на уровне руководства, СД <sup>8</sup> (BLC)3: Надлежащее информирование руководства, СД	Раздел III Контрольная среда организации 3.1. Наличие принципов и стандартов для установления и поддержания руководством и сотрудниками СВК НУ и БУ
(MLC)1: Четкое понимание функций и обязанностей: • разделение обязанностей, например, подписание двумя лицами (MLC)2: Уверенность высшего руководства в функциональности и эффективности персонала: • обучение персонала вопросам налогообложения • анализ работы персонала • ключевой персонал с профессиональными квалификациями и стандарты обеспечения эффективности	3.2, 3.3 Утвержденные стандарты в отношении сотрудников 3.4. Разделение ответственности и полномочий сотрудников, обеспечивающих функционирование, мониторинг, оценку организации и совершенствование СВК НУ и БУ
2. Компонент – Оценка риска	
(BLC)1: Формализованная СВК НУ и БУ: • формализованная налоговая стратегия или подобный документ, определяющий как осуществляется выявление и управление налоговыми рисками • выдержки из общей системы управления рисками в части, относящейся к налогам <sup>9</sup>	Раздел IV Система управления рисками организации (далее – СУР) 4.1, 4.4, 4.5. СУР должна: - быть разработана для обеспечения организации и функционирования СВК НУ и БУ; - быть регламентирована внутренними документами организации; - обеспечивать:

<sup>7</sup> АНУ – Австралийское налоговое управление.

<sup>8</sup> СД – Совет директоров.

<p>(MLC)9: Правовые и административные изменения:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• обзоры изменений процессов на предмет необходимости обновления принципов внутреннего контроля и разработки новых методов в соответствии с законодательными изменениями</li> <li>• подача высшему руководству запросов на изменения систем или механизмов контроля и реализация изменений</li> </ul>	<p>----- выявление рисков ----- анализ и оценку рисков ----- определение границ приемлемости рисков ----- раскрытие информации о выявленных рисках ----- принятие решений о способе управления риском на основе оценки достаточности имеющихся в распоряжении организации контрольных процедур для покрытия рисков</p>
<p>(MLC)3: Определение значительных транзакций</p>	<p>Раздел V Выявление организацией рисков Раздел VI Оценка организацией рисков</p>
	<p>Разделы VII, VIII Раскрытие и представление организацией информации о рисках</p>
<p>3. Компонент – Контрольные процедуры</p>	
<p>(MLC)2: Уверенность высшего руководства в функциональности и эффективности процессов налогового управления:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Утвержденная система контроля</li> <li>• Четкое определение ключевых КП, вкл. предотвращающие и выявляющие</li> </ul> <p>(MLC)6: Документированные системы контроля:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• официальные процедуры анализа налоговой отчетности, включая сверку с финансовой отчетностью, прошедшей аудит</li> </ul>	<p>Раздел IX Контрольные процедуры организации (далее – КП) 9.3. Разработка и описание КП должны осуществляться организацией на основе анализа причин возникновения рисков и оценки их последствий. 9.4. КП должны быть направлены на предотвращение или минимизацию рисков ошибок (искажений) НУ и налоговой отчетности организации, рисков несвоевременной и (или) неполной уплаты (перечисления) налогов, сборов и страховых взносов.</p>
<p>(MLC)7: Процедуры толкования существенных расхождений:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• методы расчета налоговых активов и обязательств для финансовой отчетности</li> </ul>	<p>Разделы X, XI Раскрытие и представление организацией информации о КП 10.1. Перечень КП должен быть сформирован организацией исходя</p>

9 Австралия придерживается позиции, что налоги являются прямым элементом общих правил корпоративного управления. Такой же позиции придерживаются Великобритания и Нидерланды – из Отчета ОЭСР 2013 года.

<ul style="list-style-type: none"> <li>• методы налоговых расчетов на основе бухгалтерских транзакций</li> </ul> <p>(MLC)8: Полное и точное раскрытие информации о налогах:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• гарантия проверки налоговой декларации или отчетности перед подачей на рассмотрение</li> </ul>	<p>из выявленных и оцененных рисков, влияющих на полноту и достоверность бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности.</p> <p>10.4. Результаты выполнения КП должны документироваться и храниться организацией.</p>
<p>4. Компонент – Информация и коммуникации</p>	
<p>(MLC)4: Наличие контрольных процедур данных:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Общие контрольные процедуры ИТ</li> </ul>	<p>Раздел XII Информационная система организации (далее – ИС) 12.1 – 12.8. ИС должна:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- обеспечивать функционирование СВК НУ и БУ</li> </ul>
<p>(MLC)5: Правила учета:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• доступ персонала к руководствам, хранящимся в корпоративной компьютерной сети, или своду инструкций, излагающих требования к ведению учета</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- реализовывать интегрированную обработку данных, обеспечивающую раннее выявление и отслеживание ошибок, противоречий, неточностей, а также должна обеспечивать формирование оповещений о подозрительных операциях в режиме реального времени и т.д.</li> </ul>
<p>5. Компонент – Мониторинг</p>	
<p>(BLC)4: Периодическое тестирование внутреннего контроля</p>	<p>Раздел XIII Оценка организацией системы внутреннего контроля организации</p>
<p>(MLC)7: Процедуры толкования существенных расхождений:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• раскрытие информации в отчете о прозрачности налогов</li> </ul>	<p>Разделы XV, XVI Раскрытие и представление организацией информации об уровне организации СВК НУ и БУ</p>

СВК НУ и БУ должна разрабатываться каждым налогоплательщиком с учетом специфики и структуры своей предпринимательской деятельности, структуры владения, режимов корпоративного управления, внутренней организации, сложности своих транзакций и бизнес-процессов, специфичных требований законодательства, применимых к его деятельности, и других факторов.

Должны быть четко определены требования налоговых органов относительно критериев, которые они учитывают при оценке эффективности СВК НУ и БУ.

Согласно Отчету ОЭСР 2013 года:

- разработка и внедрение СВК НУ и БУ – процесс непрерывный, циклический. Это обусловлено изменениями внутренней организации, предпринимательской деятельности налогоплательщика, законодательстве и других требованиях. Включает этапы:
  - разработка СВК НУ и БУ с учетом конкретных требований, необходимых для обеспечения эффективного внутреннего налогового контроля;
  - применение СВК НУ и БУ. Налогоплательщик должен быть прозрачным в отношении своей СВК НУ и БУ и в процессе ее фактического применения;
  - доработка в ходе изменений, а также при выявлении в ходе мониторинга эффективности недостатков в работе СВК НУ и БУ;
- объем и содержание СВК НУ и БУ могут быть рассмотрены на трех уровнях:
  - 1) по деятельности налогоплательщика. Для разработки и внедрения СВК НУ и БУ, охватывающей общее управление налоговыми рисками всего предприятия, общий налоговый риск делится на несколько контролируемых частей. Такое деление может быть осуществлено по следующим принципам:
    - различные юрисдикции, в которых работает налогоплательщик. На практике часто начинают разработку и внедрение СВК НУ и БУ в стране своей регистрации, и когда СВК НУ и БУ оценивается как эффективная, положения СВК НУ и БУ разрабатываются для других стран осуществления деятельности;
    - изучения каждой отдельной дочерней компании налогоплательщика;
    - изучения отдельных подразделений налогоплательщика и их функций;
  - 2) по видам налогов - подход к проблемным налоговым вопросам для разных видов налогов. Отличается для КППН и большинства остальных налогов;
  - 3) по рискам - при таком подходе разработка СВК НУ и БУ осуществляется путем определения самых крупных известных рисков.

Полностью разработанная СВК НУ и БУ должна включать все указанные уровни. Подход, основанный на риске, отражает необходимость управления наибольшими налоговыми рисками налогоплательщика.

Основная цель любого из аспектов СВК НУ и БУ является единой: предоставить налогоплательщику и налоговым органам проверяемую гарантию того, что налоговые риски не возникнут по причине отсутствия контроля и плохого понимания налоговых рисков со стороны самого налогоплательщика.

## 1.2 Обзор международного опыта по применению системы оценки рисков

Система управления налоговыми рисками<sup>10</sup> и СВК НУ и БУ аналогичны в своей основной части и, в конечном итоге, преследуют одну цель: стимулирование соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками.

Сходство систем объясняется тем, что в их основе лежит одна и та же общепризнанная Концепция внутреннего контроля COSO.

Это также послужило причиной того, что ряд стран, таких как Австралия, Великобритания, Нидерланды и Российская Федерация объединили применяемый ими горизонтальный мониторинг со стратегией управления налоговыми рисками.

### 1.2.1 Определение управления налоговыми рисками

Вопросы управления налоговыми рисками и термин были впервые глубоко рассмотрены в Руководстве ОЭСР 2004 года<sup>11</sup>:

«управление рисками несоблюдения – это структурированный процесс систематической идентификации, оценки, классификации и предупреждения (снижения) рисков налогового несоблюдения. Как и управление рисками в целом, управление рисками налогового несоблюдения является повторяющимся (циклическим) процессом, который состоит из хорошо определенных шагов для поддержки улучшенного принятия решений.»

В Руководстве ОЭСР 2004 года также приведена модель процесса управления налоговыми рисками для применения налоговыми органами. Эта модель основана на стандартах по управлению рисками различных международных организаций (включая COSO) и стран-членов ОЭСР.

Отчет ОЭСР 2017 года, комментируя вопросы изменений в управлении налоговыми рисками, указывает, что эта модель, как и ее принципы, остались неизменными. При этом изменились:

- **методы выявления, оценки и приоритизации рисков** - стали основываться на использовании новых технологий и передовых средств анализа данных;
- **источники информации** - все в большей степени основываются на внешних данных, а не только на данных налоговой отчетности. Особо выделяются неформальные источники информации (к примеру, из интернета, компаний, специализирующихся на предоставлении

---

<sup>10</sup> Compliance risk management - управление рисками несоблюдения. Tax compliance risk management - управление рисками налогового несоблюдения.

<sup>11</sup> OECD (2004) Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance (guidance note). ОЭСР (2004) Управление рисками несоблюдения: Управляя и улучшая налоговое соблюдение (руководство) [www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf](http://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf).

информации по маркетингу<sup>12)</sup> и информация, предоставляемая налоговыми органами других стран;

- **время проведения мероприятий** – происходят в режиме реального времени или близко к реальному времени совершения событий;
- **виды управления (контрольных мер) в отношении оцененных и дифференцированных по приоритету рисков и налогоплательщиков по уровню риска** – упрощаются в связи с большей степенью автоматизации;
- **применение методов** – так как новые инструменты и средства анализа данных позволяют налоговым органам управлять «полным набором данных» чем использовать традиционные подходы к управлению рисками, такие как тематические налоговые проверки, используя на это свои ограниченные ресурсы.

*Таблица 4. Сравнение модели процесса управления налоговыми рисками и СВК НУ и БУ*

Система управления налоговыми рисками (далее – СУР)	СВК НУ и БУ
Отсутствие в модели не означает отсутствие необходимости контрольной среды для СУР. СУР является частью общей системы внутреннего управления и корпоративного управления. Соответственно, для СУР контрольная среда также важна	Контрольная среда
Выявление рисков	Оценка рисков, включает выявление, оценку, приоритизацию рисков
Оценка и приоритизация рисков	
Анализ поведения соблюдения (причины, варианты для управления)	Контрольные процедуры – при разработке должны учитываться причины возникновения рисков, ошибок, чтобы обеспечить эффективность от применения таких контрольных процедур
Определение стратегий управления	
Планирование и применение стратегий управления	
Мониторинг фактического выполнения в сравнении с планом	Мониторинг эффективности СВК
Оценка результатов управления соблюдением	
Повторное планирование и применение стратегий управления с последующим мониторингом	

<sup>12</sup> Пояснения для заполнения в форме Обзора налогоплательщика, применяемая Управлением по работе с крупными налогоплательщиками Налоговой и таможенной службы Великобритании при проведении обзора бизнес-рисков для целей управления налоговыми рисками крупных налогоплательщиков ([приложение №5](#) к настоящему Отчету).

## 1.2.2 Общая информация о применении управления рисками соблюдения по данным стран-членов ОЭСР

Согласно Отчету ОЭСР 2017 года, большинство налоговых органов стран-членов ОЭСР, сообщило, что используют формализованные процедуры управления рисками. Более одной трети из этих налоговых органов открыто публикуют информацию по рискам несоблюдения, поскольку такая публикация улучшает результаты стратегии соблюдения, повышая осознанность и действуя как сдерживающий фактор, одновременно обнадеживая общественность, что государство предпринимает усилия для решения проблемы несоблюдения законодательства.

В качестве основных категорий риска для применения стратегии соблюдения большинство налоговых органов указало, что наивысшие области приоритета для контроля представляют:

- мошенничество с НДС;
- схемы агрессивного налогового уклонения (включая те, которые ведут к размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из под налогообложения (BEPS<sup>13</sup>);
- теневая экономика;
- транзакции, вовлекающие налоговые юрисдикции с нулевой или близкой к нулю ставкой налогообложения доходов.

Кроме того, многие налоговые органы также идентифицировали в качестве от среднего до высокого приоритета в категориях риска:

- электронную коммерцию;
- мошенничество с использованием персональных данных; и
- физических лиц с высокими чистыми доходами (крупным чистым капиталом).

При этом типично занимают видное место в стратегиях и подходах налоговых органов по соблюдению четыре сегмента:

- 1) крупные налогоплательщики;
- 2) физические лица с крупным чистым капиталом;
- 3) малые и средние предприятия;
- 4) теневая экономика.

В отношении крупных налогоплательщиков почти все налоговые органы имеют специальное подразделение по работе с крупными налогоплательщиками или программу по работе с ними. Причина такого

---

<sup>13</sup> BEPS - Размывание налоговой/налогооблагаемой базы и вывод доходов/прибыли из-под налогообложения — схемы ухода от налогов, заключающиеся в искусственном выводе доходов из стран с высокими налогами, где они и генерируются, в страны с низкими/нулевыми, где экономическая активность низка или не ведётся

подхода отражает важность таких налогоплательщиков во вкладе в бюджеты стран, а также в сложности налоговых вопросов крупных налогоплательщиков.

Растущим трендом в налоговых органах становится использование программ совместного соблюдения (горизонтального мониторинга) с крупными налогоплательщиками. Эти программы основаны на более прозрачном взаимодействии и более раннем (связанном с обменом информацией в режиме реального времени) подходе к разрешению существенных налоговых рисков.

**Канадское** налоговое агентство внедрило Интегрированную систему оценки риска, которая позволяет агентству анализировать риски всех крупных налогоплательщиков страны как на уровне экономического, так и юридического субъекта. Эта система связывает информацию баз данных агентства со сведениями различных форм отчетности и деклараций. Затем на базе большого количества алгоритмов налоговых рисков, разработанных профильными специалистами по внутреннему, международному налогообложению и областям уклонения от налогообложения, автоматически по данным налогоплательщиков определяет степень риска всех крупных налогоплательщиков.

Налогоплательщики, рассмотренные автоматизированной системой как от высокого до среднего риска, в дальнейшем подвергаются анализу со стороны высококвалифицированной интегрированной аудиторской команды по крупным налогоплательщикам, включающей специалистов по отраслям, для определения общего профиля риска каждого налогоплательщика с учетом присущих таким налогоплательщикам неотъемлемых и поведенческих риск-факторов. Профиль риска определяет применяемые меры налогового контроля.

Налогоплательщики, отнесенные к высокому уровню риска, подвергнутся комплексной налоговой проверке и будут включены в региональные и национальные рабочие планы проведения проверок. Налогоплательщики со средним уровнем риска могут быть субъектами комплексной или лимитированной налоговой проверки. Налогоплательщики с низким уровнем риска могут быть субъектами обзора контроля соблюдения для подтверждения классификации в низком уровне риска.

Этот метод позволяет Канадскому налоговому агентству фокусировать свои аудиторские ресурсы на случаях высокого риска среди всего количества крупных налогоплательщиков и одновременно уменьшить затраты на соблюдение для крупных налогоплательщиков с низким уровнем риска.

Более детальная информация об управлении рисками налогового несоблюдения крупных налогоплательщиков с критериями для различных уровней риска, подтверждением низкого уровня риска, порядка обзора

рисков, а также кратко порядка оценки рисков приведена на сайте Налоговой и таможенной службы (Ее Величества) **Великобритании** (далее – НТС Великобритании и в приложениях HMRC<sup>14</sup>).

Отдельно приводится текст индивидуального соглашения о горизонтальном мониторинге, используемое в Нидерландах (**приложение №3**) и текст меморандума о взаимопонимании между Налоговым управлением США и налогоплательщиком США (**приложение №4**).

### **1.3. Управление рисками налогового несоблюдения крупных налогоплательщиков в Великобритании**

Управление рисками налогового несоблюдения крупных налогоплательщиков Великобритании представляет собой интегрированную программу управления рисками соблюдения и совместного соблюдения (горизонтального мониторинга). При этом Великобритания применяет эти программы, также как и Нидерланды, США и многие другие страны, со срока не позднее 2005 года.

Действующая редакция внутреннего руководства НТС Великобритании по управлению рисками налогового несоблюдения (далее – Руководство) принята 12 апреля 2016 года и обновлена 13 марта 2017 года<sup>15</sup>. Редакция Руководства размещена для общего доступа на сайте правительства Великобритании (за исключением отдельных изъятий в части оценки рисков и других положений, предназначенных только для менеджеров Управления по работе с крупными налогоплательщиками НТС Великобритании). Перевод Руководства на русский язык прилагается (**приложение №6**).

Согласно определениям в Руководстве:

**Процесс управления рисками налогового несоблюдения** - процесс, с помощью которого НТС Великобритании работает с отдельными крупными налогоплательщиками для выявления и снижения их риска налогового несоблюдения. Этот процесс включает в себя:

- обзор бизнес-рисков;
- оценку рисков;
- работу с рисками;
- мониторинг показателей деловой активности налогоплательщиков и изменение таких показателей.

<sup>14</sup> Her Majesty's Revenue and Customs.

<sup>15</sup> HMRC internal manual Tax Compliance Risk Management. From: HM Revenue & Customs/ Published: 12 April 2016. Updated: 13 March 2017. Внутреннее руководство НТС Великобритании Управление рисками налогового несоблюдения. Опубликовано: 12 апреля 2016. Обновлено: 13 марта 2017. <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management>

**Обзор бизнес-рисков** – процесс, с помощью которого НТС Великобритании оценивает и обсуждает с налогоплательщиком в каком спектре соблюдения он находится и относится ли он к «низкому уровню риска».

В случае отнесения к низкому уровню риска по итогам обзора бизнес-рисков дальнейшие этапы процесса управления рисками (оценка рисков, работа с рисками) не применяются.

**Оценка рисков** – процесс, посредством которого конкретные источники информации, к примеру, налоговые декларации рассматриваются НТС Великобритании для определения того, существует ли риск налогового несоблюдения.

По порядку, установленному в Руководстве, оценка рисков не применяется к налогоплательщикам, отнесенным в ходе обзора бизнес-рисков к низкому уровню риска. Необходимость оценки риска возникает только, если налогоплательщик не был отнесен к низкому уровню риска.

**Работа с рисками** – деятельность НТС Великобритании по решению конкретных значительных налоговых рисков.

**Налогоплательщик с низким уровнем риска** – налогоплательщик, который имеет открытые и прозрачные отношения с НТС Великобритании, эффективно управляет своими рисками налогового несоблюдения и которому НТС Великобритании доверяет, что он не вовлечен в налоговое планирование, не соответствующее, по мнению НТС Великобритании, фактической коммерческой деятельности налогоплательщика.

Риск-факторы и группы риск-факторов для определения уровня риска крупного налогоплательщика

Обзор бизнес-рисков включает в себя оценку налогоплательщика по семи риск-факторам:

1. Группа неотъемлемые риск – факторы. Такие риск-факторы сами по себе являются рисками. Однако могут контролироваться поведением крупного налогоплательщика и быть снижены до низкого уровня риска. Неотъемлемые риски включают:

- 1.1. Сложность - размеры, объем, глубина бизнеса, бизнес-интересов
- 1.2. Границы - уровень сложности международных структур, финансирования, проблемных вопросов взаимосвязанных сторон
- 1.3. Изменения - степень и темп изменений, влияющих на налоги

2. Группа поведенческие риск-факторы включает:

- 2.1. Управление - открытость и сотрудничество с НТС Великобритании, управленческая отчетность по управлению налоговыми рисками
- 2.2. Выполнение - способность крупного налогоплательщика обеспечивать правильные налоги с помощью систем (к примеру, информационных систем, систем внутреннего контроля), процессов (к примеру, бухгалтерского учета, налогового учета и других) и навыков (кадры, кадровая политика)
- 2.3. Налоговая стратегия - вовлеченность крупного налогоплательщика в налоговое планирование, не соответствующее деятельности крупного налогоплательщика
3. Вклад - сравнение суммы налогов (задекларированных/заявленных) с суммами налогов других крупных налогоплательщиков отрасли. При несоответствии, и низком уровне рисков по предыдущим факторам, налоговый орган должен выяснить – почему прежде чем определить общий уровень риска.

#### **1.4. Оценка рисков и выбор файлов для аудита в комплаенс-программах в Канаде**

Канадцы ожидают, что Канадское налоговое агентство (CRA) хорошо управляется, информация защищена, а ресурсы используются эффективно и действенно, обеспечивая при этом, чтобы налогоплательщики выполняли свои обязательства по соблюдению законодательства. Они также ожидают честности и справедливости в наших процессах, которые способствуют последовательному налогообложению всех налогоплательщиков.

Подразделение внутривостановых комплаенс-программ (DCPB) и Подразделение международного, крупного бизнеса и расследований (ILBIB) имеют полномочия по повышению соблюдения законов, которыми контролируются Агентством. Программы в рамках подразделений включают обслуживание клиентов, обучение, а также проверки и деятельность по контролю соблюдения для обеспечения выполнения требований по GST (налогу на товары и услуги) / HST (объединенному налогу с продаж) и подоходному налогу. Деятельность по проверке и контролю соблюдения включает в себя обзоры, наблюдения, аудиты и расследования.

DCPB и ILBIB разработали процессы оценки рисков и выбора файлов для аудита, чтобы помочь выявить области с наивысшим уровнем несоблюдения в каждом виде деятельности, относящемуся к программе. Целью этих процессов является устранение несоблюдения при эффективном и действенном использовании имеющихся ресурсов. Каждая программа имеет уникальную комбинацию электронных и ручных оценок рисков и процессов отбора файлов для выявления случаев несоблюдения высокого

риска с целью принятия соответствующих корректирующих мер и, как правило, сдерживания несоблюдения.

Целью аудита является оценка наличия и эффективности контрольной среды в отношении оценки рисков, улучшения рабочей нагрузки и процессов выбора файлов для аудита для выбранных программ DCPB и ILBIB для обеспечения поддержки программ, а также целей и задач отрасли.

Агентство применяет оценку риска при выборе файлов для аудита и в течение последних трех финансовых лет, согласно Годовому отчету Парламенту, в результате аудита CRA выросли налоговые поступления. Агентство использует оценки рисков, устанавливая контекст риска на стратегическом уровне, используя функциональные и бизнес-уровни для устранения риска посредством детальной оценки операционного риска на уровне программы и деятельности. Оценки риска проводятся в рамках ILBIB и DCPB для определения областей потенциального несоблюдения, а затем использования этой информации для отбора файлов с высоким уровнем риска для аудита.

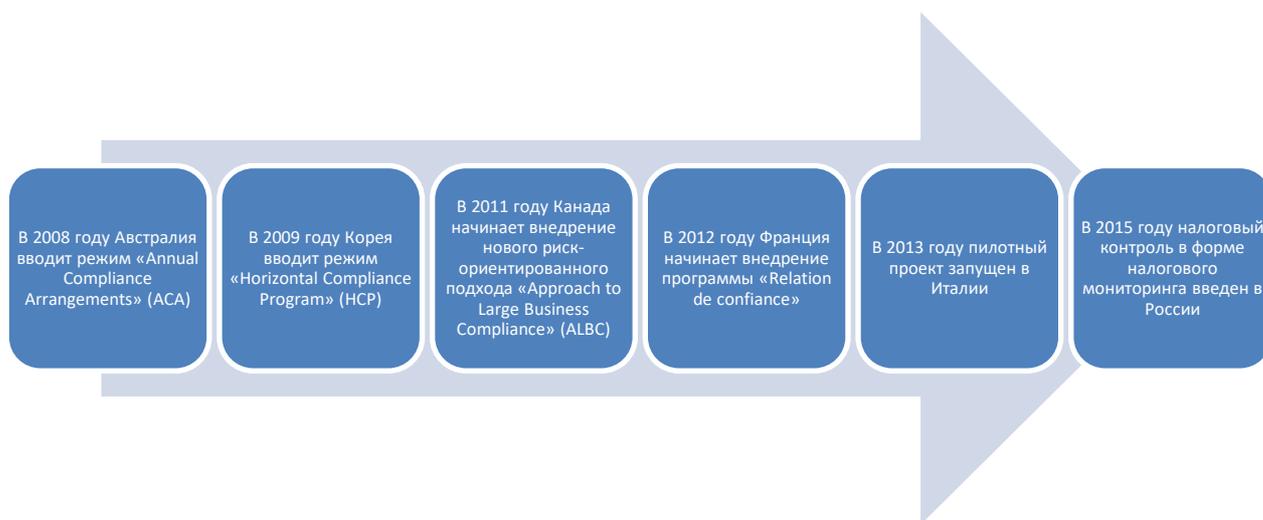
Аудит выявил определенные возможности для совершенствования как оценки рисков, так и процессов отбора файлов, включая усилия по постоянному повышению эффективности деятельности по идентификации рисков, такие как продолжение инвестиций в совершенствование автоматизированных инструментов и улучшение возможностей анализа данных. Для дальнейшего улучшения контрольной среды ILBIB и DCPB должны обеспечить, чтобы все их программы имели сильный контроль для мониторинга и оценки процессов в отношении установленных целей и задач.

Необходимо улучшить обмен информацией между независимыми процессами, чтобы лучше использовать существующую информацию о рисках и, в более общем плане, лучше информировать об оценке рисков и процессах выбора файлов.

Руководство соглашается с рекомендациями в отчете о ревизии. Действуют планы действий по всем рекомендациям и тем, которые связаны с большей автоматизацией, финансируемыми в бюджете 2016 года, выполняется выполнение плана. Как правило, большинство планов действий предназначены для мониторинга и оценки процессов выбора оценки рисков и аудита, чтобы программы могли постоянно улучшать то, как они идентифицируют и устраняют области потенциального несоблюдения. Конкретные планы действий по рассмотрению каждой рекомендации прикладываются ([приложение №7](#)).

## 1.5 Опыт внедрения аналога горизонтального мониторинга и электронного аудита в мире

Впервые горизонтальный мониторинг введен в 2005 году в Нидерландах в целях повышения прозрачности и доверительных взаимоотношений между крупными транснациональными корпорациями и Налоговой службой.



На сегодня около 30 стран мира перешли или переходят от традиционного режима налогового контроля в виде налоговых проверок к подходу, основанному на принципах доверия, прозрачности и взаимовыгодного сотрудничества.

Наличие длительного и в целом положительного опыта применения горизонтального мониторинга и других моделей совместного соблюдения, а также периодически обновляемых отчетов и исследований ОЭСР привело на практике к внедрению этих моделей через пилотную фазу. Во многих странах внедрение моделей совместного соблюдения происходило и происходит через пилотные программы.

Австрия начала применение горизонтального мониторинга через пилотную программу 17 июня 2011 года и завершила ее 30 июня 2016 года с продлением на 2 года с 30 июня 2014 года. В Южной Корее горизонтальный мониторинг применялся на пилотной основе два года с 2009 по 2011 годы. Другие модели совместного соблюдения вводились пилотно в: 2008 году в Дании (4 года до 2012 года), Новой Зеландии (1 год до 2009 года), Сингапуре (5 лет до 2013 года); 2011 году в Канаде; 2012 году во Франции; 2013 году в Финляндии и Италии (МВФ в своем отчете, завершенном по состоянию на декабрь 2015 и опубликованном в июле 2016, указывает на осуществление пилота); 2015 году налоговый контроль в форме налогового мониторинга введен в России.

Еще в 2005 году ОЭСР опубликовала первую версию руководства SAF-T (Standard Audit File – Tax) для проведения электронных проверок. Структура данного документа включает основные аспекты бухгалтерского учета и состоит из главной книги, журналов, счетов к получению, счетов к оплате, регистров платежей, а также регистров основных средств и других активов. Введение данного руководства нацелено на создание эффективного и результативного подхода к аудиту за счет единого стандартного документа из систем бухгалтерского программного обеспечения. По сути, система SAF-T – это один из возможных инструментов для проведения е-аудита, то есть электронной проверки.

Среди первых европейских стран, внедривших практику SAF-T, была налоговая администрация Португалии, а с 2008 года SAF-T в этой стране является обязательной системой для всех юридических лиц, ведущих бухгалтерский учет в электронном виде. В список стран, применяющих систему SAF-T, также входят Великобритания, Нидерланды, Швеция и Норвегия. Из стран СНГ лишь Азербайджан использует SAF-T с 2012 года при налоговых проверках крупных налогоплательщиков. Интересным является опыт Литовской Республики, которая находится на переходном этапе внедрения е-аудита. С 2012 года там используют электронную налоговую проверку на добровольной основе, а с 2016 года переходят на обязательное предоставление налогоплательщиком электронной отчетности. При этом уже в 2012 году литовским налоговым органам удалось снизить средние показатели сроков налоговой проверки до 18 рабочих дней. Кроме того, трудозатраты предприятия при электронных налоговых проверках снизились в 2 раза по сравнению с трудозатратами при обычных налоговых проверках в этой стране.

#### **Эффект от применения Е-аудита в Литовской Республике**

	Год	Количество рабочих дней	Трудозатраты предприятий
Обычная налоговая проверка	2012	23	Определенная сумма
Е-аудит (добровольно)	2012	18	Снижение в 2 раза
Е-аудит (обязательно)	2016	12	Снижение в 6 раз

ЕС создал проектную группу, которая работает с ЕС SAF-T, на основе справочного документа. Данная группа работает над техническим решением,

состоящим из одной XML-схемы. Пока слишком рано говорить что-либо о результатах или делать какие-либо выводы о результатах пилотного проекта<sup>16</sup>.

Использование стандартного файла аудита ЕС для налогов (SAF-T), наряду с тем, что уже в действии или в разработке к использованию в отдельных странах-членах ЕС, должно облегчить добровольное соблюдение законодательства налогоплательщиками и облегчать налоговые проверки.

В настоящее время находится в развитии пилотный проект Одна Мини Остановка для Закупа (MOSS – The Mini One Stop Shop) – специфическая схема для поставщиков услуг связи, телерадиовещания и электронных услуг потребителям.

### **Совместное соблюдение**

Форум по налоговому администрированию ОЭСР, используя опыт Нидерландов, США, Великобритании, в 2008 году рекомендовал налоговым администрациям других стран устанавливать взаимодействие с крупными налогоплательщиками на основе доверия и сотрудничества, названное «enhanced relationship» - расширенное взаимодействие. В 2013 году ОЭСР изменило название на «co-operative compliance»<sup>17</sup> (далее по тексту используется термин совместное соблюдение или горизонтальный мониторинг).

По данным ОЭСР, горизонтальный мониторинг применяется или заявлен к применению в 34 странах членах ОЭСР и не являющихся членами ОЭСР<sup>18</sup> (по состоянию на 1 января 2015 года).

Несмотря на использование в разных странах отличающихся названий этой формы контроля за налоговым соблюдением на основе расширенного взаимодействия (горизонтальный мониторинг), все они имеют ряд общих элементов, таких как работа в режиме реального времени, добровольное раскрытие информации, основанное на взаимном доверии, прозрачности и понимании, а также наличие у контролируемых налогоплательщиков надежной структуры налогового контроля.

Положительный опыт применения горизонтального мониторинга в большинстве стран мира обусловлен:

---

<sup>16</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/com\\_2012\\_722\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_en.pdf)

<sup>17</sup> Co-operative compliance – сотрудничество для целей соблюдения законодательства или совместное соблюдение.

<sup>18</sup> OECD (2015), Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris. Отчет ОЭСР: ОЭСР (2015), Налоговое администрирование 2015: Сравнительная информация о странах ОЭСР и других странах с развитой и формирующейся рыночной экономикой, публикация ОЭСР, Париж. [http://dx.doi.org/10.1787/tax\\_admin-2015-en](http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2015-en).

- назревшей необходимостью перехода от командно-административного (вертикального) подхода к исполнению обязательств к стимулированию добровольного соблюдения;
- недостаточностью ресурсов налоговых органов по контролю за налогоплательщиками, часть из которых заинтересована в уклонении от налогообложения, применении схем агрессивного налогового планирования;
- пониманием, что налоговые органы также должны изменять свой подход к работе с налогоплательщиками, стимулируя налогоплательщиков, которые стремятся к добровольному соблюдению налогового законодательства, и принимая принудительные меры к налогоплательщикам, которые не стремятся соблюдать налоговое законодательство.

Составными элементами горизонтального мониторинга являются:

1. соответствие установленным условиям и критериям, определяемым налоговыми администрациями для применения (различаются по странам).  
Обязательным условием является наличие системы (структуры) налогового контроля, определяющей налоговую стратегию и налоговый контроль у налогоплательщика с целью подтверждения налоговому органу, что налоговые декларации, представленные в налоговые органы, являются точными и раскрыты транзакции или позиции, приводящие к существенной неопределенности в отношении налогов.  
В странах-членах ОЭСР регулирующими положениями по системе налогового контроля являются рекомендации ОЭСР и Концепция внутреннего контроля COSO;
2. заключение соглашения (меморандума) по взаимодействию в рамках горизонтального мониторинга, в котором, в том числе, могут определяться перечень и сроки представления информации, пороги существенности, охватываемые налоги (различаются по странам);
3. назначение постоянных ответственных должностных лиц налогового органа (не менее двух для исключения рисков коррупции) в качестве постоянных контактных лиц. А также назначение постоянных контактных лиц со стороны налогоплательщика;
4. регулярные встречи с налоговым органом для обсуждения возникающих вопросов в присутствии представителей обеих сторон, которые могут принимать решения в отношении возникающих вопросов;
5. предварительные решения налогового органа по проблемным вопросам, новым сделкам налогоплательщика в виде налогового

- рулинга<sup>19</sup> или иных форм разрешения возникших вопросов (различается по странам);
6. процедуры, определяющие порядок решения неурегулированных спорных вопросов (различается по странам);
  7. определение конфиденциальности раскрываемой информации (различается по странам);
  8. условия, стимулирующие налогоплательщика к добросовестному соблюдению. К ним относятся, в частности, отсутствие проверок за периоды и по объектам налогообложения, охваченные горизонтальным мониторингом, льготный подход к применению штрафов и пени (различаются по странам размерами, а также дополнительными видами, к примеру, в Австралии существует также возможность расширения пороговых значений для коррекции ошибок по налогу на товары и услуги).

Во многих странах внедрение горизонтального мониторинга происходило и происходит через пилотные программы:

- в 2008 году в Дании (4 года до 2012 года), Новой Зеландии (1 год до 2009 года), Сингапуре (5 лет до 2013 года);
- в 2009 году в Южной Корее (два года до 2011 года);
- в 2011 году в Норвегии (нет информации на сайте).

Австрия начала применение горизонтального мониторинга через пилотную программу 17 июня 2011 года и завершила ее 30 июня 2016 года с продлением на 2 года с 30 июня 2014 года;

- в 2013 году во Франции (нет информации о ходе, кроме официальных сообщений в году ввода в действие пилота), Финляндии (нет информации на сайте на английском), и Италии (МВФ в своем отчете, завершено по состоянию на декабрь 2015 и опубликованном в июле 2016, указывает на осуществление пилота и кратко комментирует<sup>20</sup>).

---

<sup>19</sup> Налоговый рулинг – механизм получения официальных налоговых разъяснений по запросу налогоплательщика для устранения потенциальных сложностей в трактовке налогового законодательства. Налоговый рулинг может содержать в себе предварительную оценку налоговых рисков компании, оценку стоимости актива, период амортизации активов предприятия или уровень минимальной заработной платы сотрудников и т.д. Применяется во многих странах мира и также является одним из инструментов достижения расширенного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками.

<sup>20</sup> IMF Country Report No. 16/241 from July 2016 “ITALY. TECHNICAL ASSISTANCE REPORT— ENHANCING GOVERNANCE AND EFFECTIVENESS OF THE FISCAL AGENCIES”: «73. **The LBT department is currently piloting a cooperative compliance approach with a small number of the largest business taxpayers.** This scope of this initiative is in line with the practice of some advanced tax administrations in this area as described in Box 9 and is supported by the mission subject to a note of caution. The cost in terms of time and money of establishing sustainable cooperative compliance arrangements with large business taxpayers can be significant for both parties, especially during the initial set-up stage. There will also inevitably be missteps on both sides as the arrangements and mutual obligations are developed and clarified. For this reason, the pilot should be restricted to a very few taxpayers until such time as the AdeE (*Agenzia delle Entrate*, Italian Tax Administration) has refined its approach and gained sufficient experience to properly gauge the cost-benefits of rolling out the arrangements to a wider audience.»

Отчет МВФ № 16/241 от июля 2016 года «ИТАЛИЯ. ДОКЛАД ТЕХНИЧЕСКОЙ ПОМОЩИ - УЛУЧШЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ И ЭФФЕКТИВНОСТИ ФИНАНСОВЫХ АГЕНТСТВ»: «73. **В настоящее время Отдел крупных налогоплательщиков находится на пилотной фазе совместного соблюдения с небольшим числом крупнейших налогоплательщиков бизнеса.** ... Стоимость, с точки зрения времени и

28 сентября 2015 года Всемирный центр налоговой политики (ГТРС) в Институте австрийского и международного налогового права Венского университета экономики и бизнеса (WU) провел первое официальное собрание, на котором обсуждался предстоящий проект «Совместное соблюдение: нарушение барьеров». Проект будет осуществляться параллельно с инициативой «Налоговое и добросовестное управление», инициированной ГТРС в сотрудничестве с Африканским налоговым институтом (АТИ) на факультете экономических и управленческих наук Университета Претории. Две части работы отличаются друг от друга, но сосредоточены на вопросах управления. Целью проекта является создание нейтрального форума, на котором все заинтересованные стороны, научные круги, бизнес, налоговые посредники и налоговые администрации могут объединиться для анализа, оценки и разработки концепции совместного соблюдения.

В октябре 2016 года прошла 37 ежегодная Техническая конференция ассоциации налоговых администраторов Содружества: Налоговое соблюдение и стратегические союзы. Основными характеристиками совместного наблюдения являются:

Для налоговых органов:

- Коммерческая осведомленность
- Беспристрастность
- Пропорциональность
- Открытость и прозрачность
- Ответная реакция
- Управление
- Стратегический подход

Для налогоплательщиков:

- Раскрытие и прозрачность, подкрепленные надежными Принципами внутреннего налогового контроля.

Обсуждалось влияние текущих инициатив в области прозрачности, например стандарт автоматического обмена информацией и определенные правила раскрытия информации, такие как отчетность СбС2. Пока неясно, как усиление требований прозрачности в налогообложении повлияет на привлекательность модели совместного соблюдения для налоговых администраций. На сегодняшний день предварительная информация о

---

денег, налаживания устойчивых соглашений о совместном соблюдении с крупными бизнес-налогоплательщиками может быть значительной для обеих сторон, особенно на этапе начального применения. Также неизбежно будут ошибочные действия с обеих сторон по мере разработки и уточнения договоренностей и взаимных обязательств. По этой причине пилот должен быть ограничен очень немногими налогоплательщиками до тех пор, пока Итальянская налоговая администрация не усовершенствует свой подход и приобретет достаточный опыт для правильной оценки затрат-преимуществ развертывания инициативы совместного соблюдения для более широкой аудитории.»

потенциально противоречивых налоговых позициях была одним из притягательных аспектов модели для налоговых администраций. В ходе обсуждения было подчеркнуто, что участие в модели совместного соблюдения не означает отсутствие разумного налогового управления. Налогоплательщик сохраняет за собой право организовывать свои дела осмотрительно и не обязан максимизировать причитающийся налог. Еще до того, как речь идет о специфике налогообложения, налоговая администрация должна понимать бизнес-модель и то, как субъекты, подлежащие налогообложению, вписываются в общую цепочку создания стоимости. Общее сообщение должно быть ясным; как для бизнеса, так и для правительства, основной целью обеспечения совместного соблюдения является большая и более ранняя определенность при меньших затратах.

Некоторые юридические вопросы были подняты в связи с самой моделью совместного соблюдения. В частности, пока до сих пор неясно, как наилучшим образом обеспечить, чтобы налоговые администрации соответствовали обязательствам, которые они приняли в рамках соглашения о сотрудничестве с налогоплательщиком. Степень правовой определенности, которая должна быть гарантирована в соответствии с моделью совместного соблюдения, должна быть четко сформулирована. Налогоплательщики должны быть обеспечены высокой степенью определенности о своих налоговых обязательствах в рамках совместного соблюдения. У налоговых администраций должна быть соответственно высокая степень определенности в правильности определения этих обязательств. Также обсуждался вопрос о том, соответствует ли модель принципу правового равенства. Необходимо тщательно рассмотреть, на каком основании некоторые налогоплательщики покрываются определенным режимом и каковы причины исключения других налогоплательщиков из такого режима. Модель совместного соблюдения не может быть и не должна восприниматься как предложение «дорогих сделок» избранной группе крупных налогоплательщиков.

Совместное соблюдение в качестве режима не обязательно требует наличия собственной правовой базы. В то время как несколько стран приняли специальное законодательство, закрепляющее эту концепцию, например, Италия и Россия, другие не имеют специального законодательства. Например, в Гане информация о совместном соблюдении предоставляется только на веб-сайте налоговой администрации. Конкретная законодательная база может помочь укрепить доверие не только между налоговой администрацией и налогоплательщиками, но и в самой налоговой администрации. Налоговые чиновники будут уверены, что принимаемые ими решения являются законными и в соответствии с законодательно утвержденным процессом. В частности, это может помочь продемонстрировать, что отношения сотрудничества основаны не на «слепом», а «оправданном» доверии. Тогда возникает вопрос о том, как закон

должен быть составлен или скорректирован, чтобы гарантировать уровень правовой определенности, обещанный моделью совместного соблюдения.

### ***Существующая практика сотрудничества***

На собрании был представлен голландский опыт реализации совместного соблюдения в правовой и институциональной структуре налогового администрирования. В Нидерландах был установлен принцип надлежащего административного поведения. Он обеспечивает юридическую защиту, которая выходит за рамки того, что изложено в конкретных уставах. На основе этого принципа была разработана практика совместного соблюдения, также известная как «горизонтальный мониторинг». Голландская модель способствует процессуальному правосудию, но не касается правил дистрибуции: речь идет о «честной игре», а не «справедливой акции». В голландской модели крупные налогоплательщики, и малые и средние налогоплательщики могут участвовать в режиме совместного соблюдения. Налогоплательщики добровольно вступают в режим. Что касается раскрытия налоговых позиций, требуемых в рамках горизонтального мониторинга, налоговая администрация не ожидает большего, чем это уже требуется законом. Различается только время; предполагается, что налоговые проверки должны привести к тому же количеству и типу информации, собранной в соответствии с режимом горизонтального мониторинга. Горизонтальный мониторинг предлагает более раннюю юридическую определенность по сравнению с другими процедурами. В случае, когда налогоплательщик и налоговая администрация не согласны с толкованием закона, суд должен решить это дело. На данный момент голландская налоговая администрация проводит исследование для оценки эффективности режима.

***Результатом обсуждения*** различных открытых вопросов о модели совместного соблюдения было общее понимание необходимости проведения более глубоких исследований. Учитывая это, было решено, что предстоящий проект должен быть сосредоточен на следующих областях исследований:

1. Совместное соблюдение: от видения к реальности. Сравнительное исследование отдельных правовых и институциональных рамок.
2. Управление процессами принятия решений налоговыми администрациями в отношении крупных предприятий. Сравнительное исследование существующих моделей и их влияние на воспринимаемую справедливость налоговой системы в целом.
3. Роль обязательных и добровольных правил раскрытия информации в расширенном налоговом соблюдении.
4. Совместное соблюдение: качественный обзор отношения налоговых специалистов к модели и последствия ее эффективного проектирования и развертывания.

5. Взаимодействие между социальными нормами и принятием решений о соблюдении налогового законодательства старшими руководителями крупных предприятий.
6. Совместное соблюдение в контексте BEPS Action 13.
7. Правовая, технологическая и институциональная основа для отношений совместного соблюдения для малых и средних предприятий.
8. Правовые и институциональные рамки для режима многостороннего совместного соблюдения.
9. Рамки налогового контроля как ключевая особенность в отношении совместного соблюдения.
10. Эффективность системы управления налоговыми рисками. Анализ инструментов для оценки успеха.

Прежде чем начать проект, необходима четкость в отношении концепций, которые являются центральными для модели и их определений. Было решено, что будет подготовлен позиционный документ, в котором объясняются элементы модели совместного соблюдения. В документе будут рассмотрены основные особенности модели.

Разработка модели совместного соблюдения для развивающихся стран - пилотная программа

Следующим вопросом, обсуждавшимся на собрании, была актуальность концепции совместного соблюдения для потребностей налоговых администраций стран с формирующейся рыночной экономикой и развивающихся стран. Отправной точкой для обсуждения стала презентация *российского опыта* внедрения модели совместного соблюдения. Поскольку существующая российская правовая и институциональная структура характеризовалась зависимостью от нормативного формализма и относительно низкого уровня доверия между налоговой администрацией и налогоплательщиками, в России была введена модель совместного соблюдения с помощью конкретных законодательных положений. Создание нового юридического института, режима налогового мониторинга, характеризуется моделью совместного соблюдения и направлено на изменение характера взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговой администрацией в России. Таким образом, *законодательный подход* обсуждался как возможное средство для инициирования создания доверия в налоговой правовой и институциональной структуре.

Российский опыт проложил путь к более широкому обсуждению того, как реализовать модель совместного соблюдения в других странах с формирующейся рыночной экономикой и развивающихся странах. Особое внимание было уделено африканским странам. Было признано, что налоговые администрации во многих африканских странах не имеют

возможности применять все инструменты BEPS для MNE, действующих в своих странах. Сотруднический подход дает возможность обеспечить правильные налоговые результаты при меньших затратах. Модель совместного соблюдения позволит странам согласовать их потребность в стабильных доходах с желанием создать **фискальный климат**, который поощряет внутренние инвестиции. Хотя преимущества модели для развивающихся стран, по-видимому, ясны, у них отсутствует практический опыт. Некоторые пилотные программы будут идеальным способом проверки гипотезы и изучения того, при каких условиях и как должна разрабатываться модель для удовлетворения потребностей развивающихся стран и MNE, которые там работают.

## **Германия**

Немецкими властями не была введена SAF-T концепция в связи с тем, чтобы избежать применения стандарта, который бы воспринимался только как для потребностей налоговой службы.

Германия определила более общий стандарт, который является обязательным в силу законодательно установленных требований. Закон гласит:

«Принципы доступа к данным аудита электронных документов (GDPdU - Digital tax inspection and the German Principles of Data Access and the Auditability of Digital Records/Цифровая налоговая проверка и немецкие принципы доступа к данным и контролируемости цифровых записей)<sup>21</sup>.

Примером на практике является кассовая система КАКОМ, которая имеет модуль, который извлекает из памяти данных (типичный уровень базы данных) соответствующие данные. Есть описания данных, что облегчает подготовку данных для анализа программой анализа IDEA<sup>22</sup>.

### **1. Электроника вместо бумаги – расширение электронного налогообложения**

В конце 2008 года был принят Закон "О модернизации и дебюрократизации налоговых процедур"<sup>23</sup>, с помощью которого законодательная власть реализует стратегию расширения электронных коммуникаций между налоговым управлением и налогоплательщиками. Под девизом "электроника вместо бумаги", процедуры по сбору налогов должны быть максимально упрощены для удобства граждан, предприятий и налоговых органов.

---

<sup>21</sup> Уведомление Федерального МФ Германии от 16 июля IV D 2 - S 0316 - 136/01

<sup>22</sup> <http://www.avendata.de/downloads/e-GDPdU.pdf>

<sup>23</sup> Закон «О ликвидации налогового бюрократизма» от 28 декабря 2008 года, Вестник федерального законодательства I 2850.

Раньше финансовые отчеты для налогового управления подавались в бумажной форме в качестве налоговой декларации, хотя в большинстве случаев данные у предпринимателей имелись в форме структурированной информации в электронных системах. В большинстве случаев, из этих данных вручную составлялись бумажные отчеты для целей налогообложения, что было очень затратно. Со стороны налоговых управлений, было необходимо снова собирать бумажные документы вручную, чтобы можно было обрабатывать их в электронном виде. Передача важных налоговых сведений на бумажном носителе, может привести к возникновению потенциальных ошибок и дорогостоящему разрыву между электронными хранилищами данных компаний и хранилищами данных налоговых управлений. Этот метод является неэкономичным и несовременным из-за широко распространенного способа электронной передачи данных.

Простой переход к электронной связи между компаниями и налоговыми управлениями не устранил основные недостатки бумажных процедур. Поэтому было предложено решение, обеспечивающее достаточную стандартизацию, а также необходимое качество данных и, кроме того, также потенциальную выгоду для компаний, помимо простого выполнения их налоговых обязательств. Такое решение было найдено с переходом на использование открытого стандарта XBRL.

Обмен данными в XBRL основан на структурированных схемах данных, так называемых таксономиях. Они описывают содержание и структуру финансовых отчетов и служат шаблоном или строительным блоком для индивидуального составления баланса. Сопоставимые с инфраструктурой учетных записей, они содержат элементы, которые можно использовать для представления итогового баланса.

Таксономии (версии 5.0 и 5.1) опубликованы на веб-сайте [www.eSteuer.de](http://www.eSteuer.de). Они содержат модуль для передачи основных данных («модуль GCD») и модуль для передачи фактических окончательных данных («модуль GAAP»). Хотя модуль GCD содержит информацию о компании (компания, юридическом адресе, владельце и т.д.), модуль GAAP, помимо других компонентов отчетности, в частности, содержит статьи баланса и счета прибылей и убытков, а также схему для расчета структурированной налоговой сверки. В результате, как и раньше, у налогоплательщика есть возможность альтернативно предоставлять баланс с помощью сверки или налогового учета.

В соответствии с §5b Закона "О подоходном налоге" (EStG) - Электронная передача бухгалтерских балансов и отчетов о прибылях и убытках от 19 января 2010 года (BStBl)<sup>24</sup> налогоплательщики, которые определяют свою прибыль в соответствии с пунктом 1 §4, §5 или §5a Закона "О подоходном налоге", должны передавать содержание баланса, а также

---

<sup>24</sup> Вестник федерального налогового управления) I стр. 47

отчет о прибылях и убытках посредством передачи данных в соответствии с официально установленными записями данных. В соответствии с подпунктом 1b пункта 4 §51 Закона "О подоходном налоге" (EStG) Федеральное министерство финансов (BMF) уполномочено по согласованию с высшими финансовыми органами страны, определять минимальный объем данных, подлежащих передаче. Эта схема вступила в силу 1 января 2009 года и впервые была применена в отношении финансовых лет, начинающихся после 31 декабря 2010 года (пункт 15a §52 EStG).

Передача записей данных происходит с помощью процедур ELSTER25. Записи данных во время электронной передачи подвергаются проверкам с помощью ElsterRich-Clients (ERiC) для интеграции в управляющую прикладную программу, чтобы гарантировать, что передаются только достоверные и правдоподобные данные. В частности, проверяется, корректна ли запись данных, и включены ли все обязательные поля.

## **2. Электронный баланс - от начала и до конца**

Сначала было предусмотрено, что информация о доходах за 2011 финансовый год должна передаваться в электронном виде. В декабре 2010 года<sup>26</sup> начало применения Е-баланса было отложено на один год. Этому способствовало, среди прочего, желание представителей бизнеса получить больше времени для необходимых технических и организационных корректировок. Временная отсрочка также использовалась для проверки практичности системы дистанционной передачи данных, которая должна была использоваться для передачи данных. В июне 2011 года этот пробный этап был успешно завершен. Он показал, что электронная передача бухгалтерского баланса и счета прибылей и убытков в форме, необходимой налоговому управлению, и желаемого содержания возможны.<sup>27</sup>

Письмо-заявление от сентября 2011 года регулирует многочисленные вспомогательные средства для новой процедуры передачи Е-баланса. Например, налоговое управление не будет подвергать критике финансовые отчеты, если баланс и отчет о прибылях и убытках будут представлены на бумаге в течение первого финансового года, который начинается после 31 декабря 2011 года. Для конкретных фактических областей применения, таких как заводы, частично освобожденные от налогов корпорации и предприятия коммерческого типа, юридические лица публичного права, для избежания несправедливых трудностей, переходные механизмы предусматривают, что расчет налоговой прибыли по-прежнему может представляться в бумажной форме до конца 2014 года (ориентировочно до 2014/2015 финансовых годов).

## **3. Востребованность Е-баланса**

---

<sup>25</sup> ELSTER (Электронная налоговая декларация) - это проект налогового управления Германии, целью которого является безопасная электронная передача налоговых данных.

<sup>26</sup> Постановление о переносе даты вступления в силу от 20 декабря 2010 г., BGBl I 2010, п. 2135.

<sup>27</sup> Отчет о пробном этапе можно найти на странице [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) под заголовком «Wirtschaft und Verwaltung Unterrubrik Steuern».

Все налогоплательщики, подлежащие налогообложению в полном объеме в Германии, в зависимости: от своих доходов (или также убытков) в сравнении с операционной прибылью (баланс) компании в соответствии с пунктом 1 §4, §5 Закона "О подоходном налоге" (EStG) и §§140, 141 Налогового кодекса (НК – AO/Abgabenordnung) или в соответствии с §5a EStG. Это, в частности:

- Все предприниматели, а также фермеры и лесоводы, которые занимаются независимой торговлей;
- Компании, которые работают в форме OHG (Открытой торговой компании), KG (Коммандитного товарищества);
- Акционерные компании (GmbH (компании с ограниченной ответственностью), AG (акционерные общества));
- Не-коммерсанты, если их прибыль поступает от коммерческого бизнеса в случаях:
  - превышения 50 000 евро в течение финансового года; или
  - когда объем продаж превышает 500 000 евро в календарном году;
  - когда компании или индивидуальные предприниматели, а также, сельские- и лесные хозяйства добровольно вносятся в коммерческий регистр.

Это означает, что обязательство о передаче применяется ко всем компаниям, которые должны подготовить баланс в соответствии с правилами налогообложения или налоговым законодательством, или составлять его добровольно. Это также относится и к иностранным компаниям, которые владеют заводами на территории страны.

Исключением являются компании, которые не подлежат учету в соответствии с Торговым кодексом Германии (HGB) или иными правовыми нормами, а также, которые фактически определяют свою прибыль путем расчета превышения доходов над расходами (EÜR) (п.3 §4 EStG). Эта группа субъектов предоставляет инвестиционный расчет превышения доходов над расходами (EÜR) и не имеет балансового отчета. В соответствии с пунктом 4 §60 EStDV (Постановление о применении Закона "О подоходном налоге") инвестиционный расчет превышения доходов над расходами (EÜR) также должен быть передан в электронном виде налоговому управлению за финансовые годы, начинающиеся 31 декабря 2010 года (Формы 2011 см. <https://www.formulare-bfinv.de>, и там формуляры A - Z / Приложение расчета превышения доходов над расходами (EÜR) 2011).

Как указано выше, компании, освобожденные от обязанности вести учет, не обязаны сдавать электронный баланс. Другие компании, например, которые выбрали юридическую форму акционерной компании или которые не превышают несущественные учетные ограничения, рассматриваются

одинаково: таксономии<sup>28</sup> охватывают и позиции для всех организационно-правовых форм (частных предприятий, товариществ или акционерных компаний) и возможные компоненты отчетности (например, бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, примечания, управленческий отчет и т.д.), а также их возможные формы представления (учет прибылей и убытков в соответствии с себестоимостью продаж или методом общих затрат). Тем не менее, объем полей данных, подлежащих передаче в стоимостном выражении, почти такой же, как и объем текущей прибыли в бумажной форме, потому, что только компоненты отчетности, относящиеся к компании (позиции), должны быть переданы по фактическим, реально оцененным значениям.

Различие в рамках таксономии в соответствии с (например, связанным с налогами) категориями, также означало бы, что компании, которые были классифицированы в другой категории в отношении налогов по состоянию на отчетную дату, также должны переориентировать свои учетные записи. Это не предусмотрено, так как поведение налогоплательщика в отношении учета должно оставаться в значительной степени незатронутым.

В исключительных случаях, в местный налоговый орган, может также подаваться заявление о предоставлении льгот в соответствии с пунктом 2 §5b EStG.

В соответствии с пунктом 16 письма-заявления Федерального министерства финансов (BMF) от 28.09.2011, позиции, обозначенные как «обязательные» в таксономии, являются обязательными для заполнения. Формальное содержание всех обязательных полей в переданных записях данных проверяется электронным способом. Если обязательное поле не может быть заполнено значениями, например, из-за того, что в связи с юридической формой компании не ведется учетная запись, соответствующая обязательному полю, или из-за того, что требуемая информация не может быть получена из обычного индивидуального бухгалтерского учета, соответствующая позиция «пустая» (технически: значение NIL) должна быть передана для успешной передачи записи данных. Термин «NIL» означает «Не в списке» и обозначает отсутствие значения.

Поскольку отчетная компания не регистрирует инвестиционный доход на отдельных счетах в соответствии с этими критериями, соответствующие пункты, помеченные как обязательные поля, могут быть переданы с записью "NIL".

---

<sup>28</sup> Таксономии представляют собой структурированные схемы данных, которые описывают содержание и структуру финансовых отчетов. Компоненты отчета, содержащиеся в них, служат, как буквы в наборе, шаблоном для сведения баланса. Сопоставимые с инфраструктурой учетных записей, они содержат элементы, которые можно использовать для отдельного отображения конечных элементов.

Чтобы избежать какого-либо влияния на порядок ведения бухгалтерского учета соответствующих компаний, таксономии включают, в дополнение к обязательным полям, выборочные позиции, а также сборные позиции. Они предназначены для облегчения заполнения данных, если информация для обязательного поля не может быть выведена из бухгалтерских записей. В дополнение к этому, поля, обязательные для заполнения, смягчают вмешательство в бухгалтерскую систему с небольшой структурой в отношении необходимой выписки по счету. Налогоплательщик, который, в конкретной ситуации, не может получить дифференциацию для полей, обязательных для заполнения, из системы бухгалтерского учета, может альтернативно использовать сборные позиции для обеспечения точности вычислений для передачи данных. Во избежание трудоемких требований со стороны налогового управления, к соответствующей позиции отчетности может быть добровольно приложена выписка по счету. Это соответствует предыдущей практике урегулирования с налоговыми органами дополнительно для дальнейшего объяснения обстоятельств дела прилагать список действительных издержек по статье расходов и сальдовый баланс.

Пример:

Таксономия предусматривает, среди прочего, для отражения выручки от реализации в соответствии с операциями НДС. Если отчетная компания не регистрирует доходы от продаж в соответствии с этими критериями на отдельных счетах, соответствующие позиции, помеченные как обязательные поля, могут быть переданы с помощью NIL. Выручка, которая не может быть распределена по этой причине, может быть отражена в статье «Доход без распределения в соответствии с НДС».

Доходы (GKV - метод расчёта общих затрат)	Поле, обязательное для заполнения итоговой суммы
в доходы (GKV), полученные в полной первоначальной стоимости	Поле, обязательное для заполнения итоговой суммы
Доходы от услуг согласно §13b UStG (UStG - Закон "О налоге с оборота")	Поле, обязательное для заполнения
Прочие доходы, не облагаемые налогом	Поле, обязательное для заполнения
Продажи, не облагаемые налогом в соответствии с №.1a §4 UStG (экспорт в третью страну)	Поле, обязательное для заполнения
Беспошлинные поставки ЕС в соответствии с №1b §4 UStG (поставки внутри ЕС)	Поле, обязательное для заполнения
Продажи, не облагаемые налогом в соответствии с №8ff §4 UStG	Поле, обязательное для заполнения
Продажи, не облагаемые налогом в соответствии с №№2 - 7 §4 UStG	Поле, обязательное для заполнения
Прочие обороты, не облагаемые налогом	Поле, обязательное для заполнения
Льготная норма обложения дохода	Поле, обязательное для заполнения
Освобождение от налога с дохода	Поле, обязательное для заполнения
Доходы в соответствии с §25 и §25a UStG	Поле, обязательное для заполнения

Доходы, облагаемые другими налогами	Поле, обязательное для заполнения
Доход без распределения в соответствии с НДС	Необходимо выполнить расчет, при наличии

Таксономический налог распространяется на позиции для всех юридических форм (индивидуальные предприятия, товарищества или акционерные компании) и возможных компонентов отчета (например, балансовый отчет, отчет о прибылях и убытках, примечания, управленческий отчет и т.д.). Таким образом, из набора могут быть взяты компоненты отчета, необходимые для индивидуального определения прибыли.

Минимальный размер официального набора данных составляет лишь около 17% всех возможных таксономических позиций. Даже из этих позиций налогоплательщик, в основном, должен заполнять только те поля, которые имеют отношение к его юридической форме и его экономической деятельности. В сущности, все-таки, должны быть переданы только те необходимые поля, которые связаны с данными, связанными с налогообложением, и которые могут быть получены из надлежащего индивидуального бухгалтерского учета. Все остальные поля данных автоматически передаются программным обеспечением без значений (значение NIL). Таким образом, объем полей данных, подлежащих передаче, почти равен размеру сегодняшней прибыли в бумажной форме.

Технология электронного баланса напрямую не влияет на существующие индивидуальные способы ведения бухгалтерского учета налогоплательщиком. Это также не накладывает никаких новых требований на соблюдение порядка бухгалтерского учета. Это объясняется тем, что сегодня бухгалтерский учет по вопросам налогообложения должен вестись оперативно, полностью и правильно. На организацию бухгалтерского учета влияет только техническая необходимость передачи информации из бухгалтерского учета, соответствующей положениям таксономии. В этой степени влияние на индивидуальный бухгалтерский учет обусловлено эффектом стандартизации электронного баланса. Однако одноразовая нагрузка по необходимой организационной и технической корректировке компенсируется далеко идущими преимуществами.

Содержание балансового отчета, а также отчета о прибылях и убытках должно быть передано в форме записи XBRL в электронной форме в соответствии с Постановлением о передаче налоговых данных от 28 января 2003 года<sup>29</sup>, с последними поправками, внесенными постановлением от 8 января 2009 года<sup>30</sup>, с внесенными в него поправками.

XBRL (eXtensible Business Reporting Language - расширяемый язык бизнес-отчетов) является международным стандартом для электронного

<sup>29</sup> Вестник федерального законодательства, стр. 139

<sup>30</sup> Вестник федерального законодательства стр. 31

обмена данными компаний. Стандарт XBRL позволяет обрабатывать данные в стандартизированной форме и использовать их несколько раз - например, в дополнение к публикации в электронном федеральном вестнике для информирования деловых партнеров, кредиторов, надзорных органов или финансовых органов.

Создание содержимого данных, которое должно быть передано, как правило, выполняется таксономией Торгового кодекса XBRL Германии. Таксономии состоят из общих правил бухгалтерского учета и включают, среди прочего, модули «балансовый отчет», «анализ рентабельности», «отчет о прибылях и убытках», «развитие счета операций с капиталом» и «приложение». Специальные правила таксономии /расширения таксономии существуют для специальных правил учета.

Для определения набора данных, подлежащего передаче в соответствии с §5b EStG, эти таксономии расширены, чтобы охватить все позиции, требуемые налоговыми правилами. Некоторые элементы обязательны для передачи и маркируются как таковые в таксономии (минимальные требования).

При переносе торгового баланса с переводом можно также переносить отдельные элементы, которые отличаются от схемы таксономии. В этом исключительном случае таксономия предусматривает возможность указания отдельных позиций, в которых налоговые позиции должны быть переклассифицированы (например, перераспределение коммерческой позиции между активами и текущими активами со стороны основных средств, с одной стороны, и оборотных средств, с другой стороны).

§88 НК, а также обязательства по сотрудничеству налогоплательщика, в частности §§90, 97, 146, 147 и предложением 2 пункта 1 §200 НК остаются без изменений. Например, налогоплательщик может в электронном виде передавать общие суммы и остатки, а также список инвестиций в рамках обязательства по сотрудничеству.

Технология XBRL является универсальной и может также использоваться в общей финансовой отчетности, к примеру, представляемой в электронный федеральный вестник, аффилированным компаниям или банкам. Таким образом, преимущества бесплатного, мало подверженного ошибкам и позволяющего экономии средств процесса могут также использоваться помимо целей налогообложения.

По запросу налогоплательщика налоговое управление может воздерживаться от электронного представления, чтобы избежать несправедливых трудностей. Запрос считается выполненным, если электронное представление является экономически или лично неприемлемым для налогоплательщика. Это особенно важно в том случае, если создание технических возможностей для электронной передачи возможно только при незначительных финансовых расходах или если налогоплательщик в соответствии со своими индивидуальными знаниями и

способностями не использует или только в ограниченной степени использует возможности электронной передачи (предложение 2 пункта 2 §5b EStG в сочетании с пунктом 8 §150 НК).

Если финансовый орган не принял положительного решения для избежания трудностей для налогоплательщика, обязательство по электронной передаче содержания балансового отчета и отчета о прибылях и убытках, а также, если это применимо, передаточного акта, может быть принудительно осуществлено посредством предупреждения и, при необходимости, установления административного штрафа (§§328ff. НК).

Кроме того, Е-баланс также открывает возможность записывать и перерабатывать процессы подготовки расчета и декларирования налогов. В результате можно освободить компанию от годовой финансовой отчетности. Компании, использующие потенциал автоматизации и рационализации Е-баланса, могут сократить свои расходы.

С налоговой точки зрения технология электронного баланса ведет к надежному документированию расчета доходов. Возможность управления рисками со стороны налогового управления может привести к своевременному получению правовой определенности для компаний.

Таксономия требует разбивки расходов на сырье, материалы и расходные материалы, а также на закупленные товары с соответствующей разбивкой отдельных налоговых вопросов. Однако это не требует изменения текущего поведения в бухгалтерском учете. Разбивку следует производить только в той степени, в которой она выполнялась в предыдущей практике бухгалтерского учета. Поэтому возражения не возникнут у налогового управления, если общая цена покупки указана в категории Расходы на покупные товары, если расходы на сырье, материалы и покупные товары не были учтены на отдельных счетах.

Пример:

Предприниматель ведет учет всех закупок товаров и материалов на своих личных счетах без различия между сырьем, товарами и приобретенными товарами. Чтобы избежать вмешательства в существующую линию ведения бухгалтерского учета, предприниматель может сообщить о покупке всего товара в статье Расходы на покупные товары (возможно, на соответствующих субсчетах).

Материальные затраты	Поле, обязательное для заполнения итоговой суммы
Расходы на сырьё, вспомогательные и производственные материалы и на полученные товары Вследствие этого расходы на сырьё, вспомогательные и производственные материалы и на полученные товары – от связанных компаний	Поле, обязательное для заполнения итоговой суммы
Расходы на сырьё, вспомогательные и производственные материалы	Поле, обязательное для заполнения итоговой суммы

Расходы по налоговой ставке	Поле, обязательное для заполнения
Расходы на льготный налоговый режим	Поле, обязательное для заполнения
Закупки внутри Европейского сообщества	Поле, обязательное для заполнения
Расходы без распределения в соответствии с НДС	Необходимо выполнить расчет, при наличии
Изменения в запасах	Поле, обязательное для заполнения
Расходы на покупные товары	Поле, обязательное для заполнения итоговой суммы
Покупка товаров по установленной ставке налога	Поле, обязательное для заполнения
Покупка товаров по льготному налоговому тарифу	Поле, обязательное для заполнения
Закупки внутри Европейского сообщества	Поле, обязательное для заполнения
Поступление материала без распределения в соответствии с НДС	Необходимо выполнить расчет, при наличии
Изменения в запасах	Поле, обязательное для заполнения

Заявление о затруднительных обстоятельствах в соответствии с пунктом 2 §5b EStG в совокупности с пунктом 8 §150 НК должно быть подано в местное налоговое управление.

Подача заявления о затруднительных обстоятельствах обоснована, если соблюдение обязательства по электронной передаче неприемлемо по индивидуальным или экономическим причинам. Заявление не привязано к какой-либо конкретной форме. Уже представление баланса на бумаге вместе с налоговой декларацией в принципе может быть истолковано как "заявление о затруднительных обстоятельствах", поэтому отдельная заявка не требуется.

Технология XBRL дает возможность полностью автоматизировать передачу данных из электронных учетных систем в позиции «Е-баланса». Инструмент для сбора данных не сможет реализовать эти преимущества. Так как, после составления баланса об определении прибыли, требуемые данные необходимо снова вводить вручную в электронную систему. Эти трудоемкие действия следует избегать.

Сейчас обязательство по электронной передаче относится к содержанию балансового отчета и, при наличии, к отчету о прибылях и убытках. В качестве альтернативы может быть представлено либо содержимое торгового баланса, дополненное налоговой сверкой, либо отдельный налоговый баланс. Если имеется приложение, отчет о ситуации и / или протоколе испытаний, его необходимо отправить в налоговое управление либо в бумажной форме, либо в рамках учета данных

электронного баланса. Таким образом, какие-либо изменения в объеме документов, которые должны быть представлены отсутствуют.

Если в течение первого финансового года, который начинается после 31 декабря 2011 года, баланс и отчет о прибылях и убытках за этот год еще не передаются согласно официальному учету данных путем их электронной передачи, балансовый отчет и отчет о прибылях и убытках могут быть выпущены в бумажной форме и без таксономического вывода.

Существующие сборные позиции постоянно оцениваются, как и вся таксономия. Они, безусловно понадобятся в будущем для создания мягких переходов к новым правовым ситуациям в ходе динамичного правового развития.

Таким образом, будут созданы постоянные сборные позиции, поскольку они необходимы для удовлетворения данной ситуации. Удаление этих специальных элементов на определенную дату не назначено и не намечается.

В процессе оценки будут продолжать участвовать заинтересованные представители палат, ассоциаций и компаний.

При необходимости, согласно текущим планам, изменяемое требование будет вводиться в обновление таксономии один раз в год.

Если в таксономии есть недостающие необходимые позиции для предоставления финансовых отчетов можно сообщать о них или предложениях через службу поддержки ELSTER (см. [www.eSteuer.de](http://www.eSteuer.de)) в налоговое управление.

В случае необходимости внести исправления в уже отправленный электронный баланс, все электронные балансы хронологически хранятся в памяти (исходный баланс, последующие версии, память обработки).

Имея тщательно заполненный набор данных, налоговое управление получает данные, которые могут быть использованы для более своевременного и точного выбора компаний, подлежащих аудиту. Как налогоплательщик, так и управление несут ответственность за временные и организационные нагрузки проводимого аудита.

Представленные документы предназначены только для целей налогообложения и подлежат налогообложению. Они не могут быть просмотрены другими компаниями. Поэтому соответствующего портала нет.

Передача записей данных происходит как аутентифицированная передача ELSTER. Проверка данных третьими лицами невозможна, кроме как в Государственном реестре Федерального вестника. Данные Электронного баланса являются налоговой тайной.

В целом успешная реализация проекта Е-баланса - это долгосрочное решение для сокращения бюрократии и упрощения административных процедур. Компании могут выполнять свои налоговые обязательства в

электронном виде и, таким образом, быстро, экономно и без разрыва информации.<sup>31</sup> Электронный баланс следует рассматривать как строительный блок, связывающий отдельные этапы подачи налоговой декларации и процесса налогообложения во всей организации (электронное налогообложение - цепочка видов деятельности, создающих добавленную стоимость). Эта связь помогает сделать управление более эволюционным, и более эффективным. Стандартизация структур данных и рабочих процессов с одновременной всесторонней поддержкой ИТ предоставляет компьютеризованную, целенаправленную обработку процессов (управление рисками) и, таким образом, - экономически эффективное, своевременное и качественное юридическое применение ежегодного налогового обложения уже в массовом порядке. Электронный баланс также является необходимой предпосылкой для института проведения периодической проверки. С введением «электронного баланса» налоговое управление получает структурированные записи данных, посредством которых оно может автоматизировать выбор компаний, подлежащих аудиту, и потенциальному налоговому риску в каждом отдельном случае. Это служит в целом для справедливого налогообложения и экономит ресурсы для компаний и администрации.

Кроме того, компании получают многочисленные возможности для повышения эффективности. В дополнение к возможному использованию XBRL в общей финансовой отчетности, например: для электронного федерального вестника, для связанных компаний или банков, раннее приобретение правовой определенности для компаний как результат ориентации при управлении рисками со стороны налогового управления.<sup>32</sup>

## **Польша**

### **1. Введение**

Обязательство вести учет НДС предусмотрено в пункте 3 статьи 109 Закона о НДС. Это положение не предусматривает шаблон записей, однако оно должно обеспечивать точную оценку суммы налога. Налогоплательщики, за исключением лиц, осуществляющих только освобожденные от налогов виды деятельности согласно пункту 1 статьи 43 Закона о НДС или Положениям, выпущенным в соответствии с пунктом 3 статьи 82 Закона о НДС, и облагаемые налогом лица, продажи которых освобождены от налогов в соответствии с пунктами 1 и 9 статьи 113 Закона, обязаны вести записи, содержащие:

---

<sup>31</sup> «Даже если только 20 процентов из 1,6 миллиона заинтересованных компаний поймут этот потенциал, экономические выгоды почти в семь миллиардов евро будут сформированы в течение следующих пяти лет», см. «E-баланс в среднесрочной перспективе как истинный убийца расходов» на: Compliance-Magazin.de ([http://www.compliancemagazin.de/markt/untern\\_ehmen/adept-consult240512.html](http://www.compliancemagazin.de/markt/untern_ehmen/adept-consult240512.html)).

<sup>32</sup> Об электронном балансе: [www.eSteuer.de](http://www.eSteuer.de), [www.Elster.de](http://www.Elster.de), [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)

- суммы, определенные в статье 90 Закона о НДС, то есть сумму входящего (зачетного) налога, связанного с деятельностью, в отношении которой облагаемое лицо имеет право уменьшить сумму исходящего НДС;
- данные, необходимые для определения объект и базу налогообложения;
- уровень суммы исходящего (исчисляемого) налога;
- сумму входящего налога, уменьшающую размер исходящего налога, и сумму налога, подлежащего уплате в налоговый орган, или возврату из этого налогового органа, а также другие данные, используемые для точной подготовки налоговой декларации;
- в случаях, определенных в пункте 15 статьи 120, статьях 125, 130d, 134 и 138, - данные, определенные в этих положениях, необходимые для точной подготовки налоговой декларации.

С 1 января 2017 года должна была вступить новая формулировка пункта 3 статьи 109. Согласно формулировке нового положения, облагаемые налогом лица, за исключением лиц, осуществляющих только освобожденные от налога виды деятельности согласно пункту 1 статьи 43 Закона о НДС или Положениям, выпущенным в соответствии с пунктом 3 статьи 82 Закона о НДС, и облагаемые налогом лица, продажи которых освобождены от налогов в соответствии с пунктами 1 и 9 статьи 113 Закона о НДС, обязаны вести записи, содержащие данные, необходимые для точной подготовки налоговой декларации и сводной информации. Записи должны содержать, в частности:

- данные, необходимые для определения объекта и базы налогообложения,
- уровень суммы исходящего налога,
- корректировки исходящего налога,
- сумму входящего налога, уменьшающую размер исходящего налога,
- корректировки входящего налога,
- сумму налога, подлежащую уплате в налоговый орган или возврату из этого налогового органа,
- данные, используемые для идентификации отдельных транзакций, включая номер, по которому идентифицируется клиент для налоговых целей или целей НДС.

Структура отдельного файла для записей покупок и продаж (JPK\_VAT) состоит из следующих таблиц: Заголовок, Тема, где содержатся данные, касающиеся данных, идентифицирующих объект (НИН – налоговый идентификационный номер, НБРН – (национальный бизнес-регистрационный номер, имя объекта и адресные данные). Таблица JPK\_VAT также включает:

- записи о продажах и покупках товаров и услуг по НДС, за которые предприятие обязано оценивать исходящий налог, т.е.: закупки товаров внутри страны; импорт товаров, подлежащих обложению в соответствии

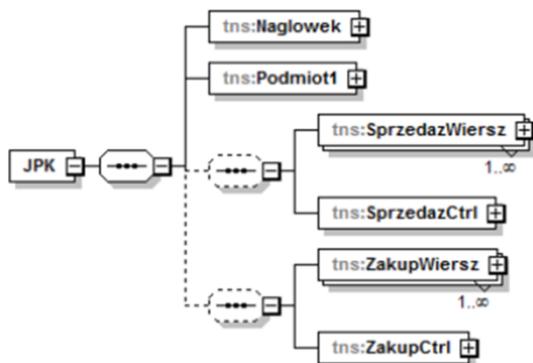
со статьей 33а Закона; импорт услуг, за исключением услуг, приобретенных у плательщиков НДС, к которым должна применяться статья 28b Закона о НДС; импорт услуг, приобретенных у плательщиков НДС, к которым должна применяться статья 28b Закона о НДС; поставка товаров, за которые покупатель должен быть налогооблагаемым лицом в соответствии с пунктами 1 и 5 статьи 17 Закона о НДС (заполняется покупателем); поставка товаров, для которых покупатель является налогооблагаемым лицом в соответствии с пунктами 1, 7 или 8 статьи 17 Закона (заполняется покупателем);

- записи о покупках для НДС.

Логическая структура JPK включает детальную часть с записями о продажах для НДС (таблица SprzedazWiersz [ЛинияПродаж]), содержащую, помимо прочего, следующие данные по каждому элементу: дату продажи, дату выпуска, номер документа, имя покупателя, адрес покупателя, чистую сумму и сумму исходящего налога, в зависимости от индивидуальных ставок. Свод (таблица SprzedazCtrl [КонтрольПродаж]) содержит данные, относящиеся к числу строк и исходящему налогу в соответствии с данными о продажах за период, к которому относится JPK.

Логическая структура JPK включает детальную часть с записями о покупках для НДС (таблица ZakupWiersz [ЛинияПокупок]), содержащая, помимо прочего, следующие данные по каждому элементу: имя эмитента, адрес эмитента, номер НИН (налоговый идентификационный номер) или другой номер, используемый для идентификации налогоплательщика-эмитента, номер счета-фактуры, сумма нетто и сумма входящего налога. Дополнительные необязательные позиции включают дату получения счета-фактуры и сумму корректировки входящего налога. Сводная таблица (таблица ZakupCtrl [КонтрольПокупок]) содержит данные, относящиеся к числу строк записей покупок в периоде, к которому относится JPK, и к сумме НДС, подлежащего вычету.

Отчеты о покупке и продаже НДС в логической структуре JPK должны согласовываться с налоговыми декларациями по НДС. Поля сумм нетто и сумм налога, указанные в структуре JPK, соответствуют нумерации полей в налоговой декларации (например, поле № 10 в декларации, относящейся к налоговой базе в случае поставки товаров и оказания услуг на территории страны, освобожденной от налогов, - соответствует полю K\_10).



### Под-диаграммы и локальные элементы

Команда импорта под-диаграмм структур данных

Команда импорта под-диаграммы кодов стран

**TKodFormularza** -элемент хранит символ шаблона формы JPK\_VAT

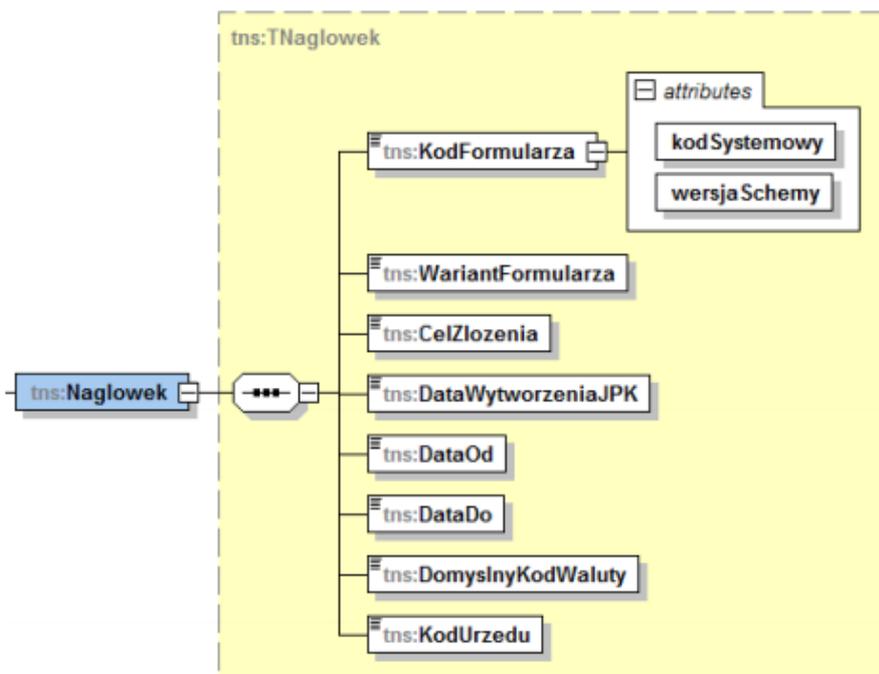
**TKwotowy** - тип для числовых значений, макс. 18 символов, включая две цифры после запятой (пример: 1234.56)

**TNaturalnyJPK** - натуральные числа, больше нуля. Тип, используемый для определения серийных номеров в файле JPK

**JPK TZnakowyJPK** - Тип знака ограничен от 1 до 256 знаками. Тип xsd:token, используемый для описания, маркировки, числовой и знаковой нумерации в файле JPK

**TAdresJPK** - Информация, описывающая адрес

### Структура заголовка



### Объект JPK\_VAT

### Структура юридического лица

**KodFormularza** - поле хранит два атрибута элемента TKodFormularza - Системный код и версию диаграммы. В настоящее время это: системный код: JPK\_VAT (2) и версия диаграммы: 1-0

**WariantFormularza** - в поле WariantFormularza сохраняется отметка опции формы. В настоящее время это значение - 2. Вариант формы - это требование е-декларации.

**CelZlozenia** - поле содержит два варианта: 1 – подача первый раз; 2 - подача исправления

**DataWytworzeniaJPK** - Дата и время генерации JPK\_VAT (пример: 2017-02-24T09: 30: 47Z)

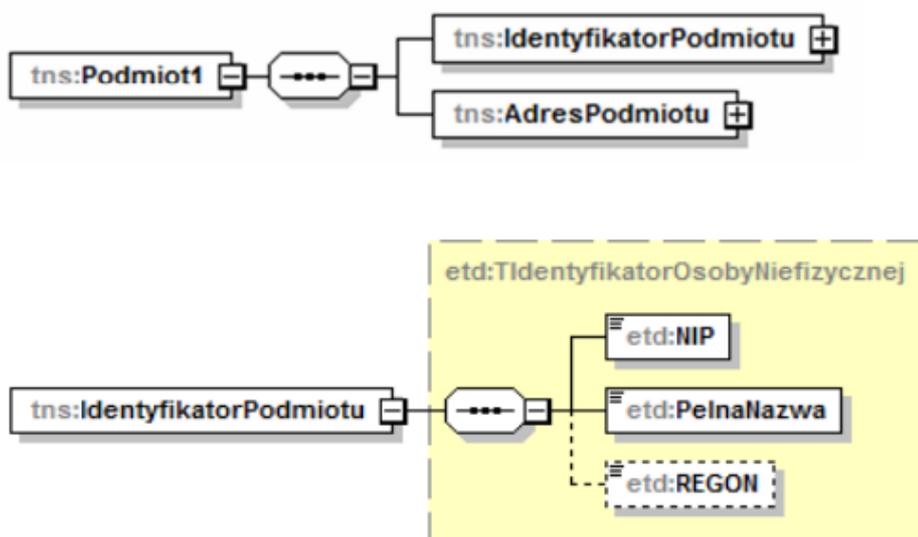
**DataOd** - Начальная дата периода JPK\_VAT (пример: 2017-01-01)

**DataDo** - дата окончания периода JPK\_VAT относится к (пример: 2017-01-31)

**DomyslnyKodWaluty** - трехзначный код местной валюты (ISO-4217), базовый по умолчанию для сгенерированного JPK\_VAT

**KodUrzedu** - поле содержит четырехзначный код налогового органа в соответствии с глоссарием, включенным в схему<sup>33</sup>

### Структура предприятия



#### Identifier of entity – Data identifying entity

Field name	Field description
NIP	NIP tax identifier
PeInaNazwa	Full name
REGON	REGON Number (optional field)

Идентификатор лица – Данные, идентифицирующие лицо

**NIP** - налоговый идентификатор НИН

**PeInaNazwa** - полное имя

**REGON** - НБРН – национальный бизнес-регистрационный номер (необязательное поле)

<sup>33</sup> [http://crd.gov.pl/xml/schematy/dziedzinowe/mf/2016/01/25/eD/DEfinicjeTypy/KodyUrzedowSkarbowych\\_v4-0E.xsd](http://crd.gov.pl/xml/schematy/dziedzinowe/mf/2016/01/25/eD/DEfinicjeTypy/KodyUrzedowSkarbowych_v4-0E.xsd)



**KodKraju** - поле содержит двухбуквенный код страны в соответствии с глоссарием, включенным в диаграмму<sup>34</sup>

**Wojewodztwo** - Воеводство (необязательное поле)

**Повиат** - округ (необязательное поле)

**Gmina** - Муниципалитет (необязательное поле)

**Ulica** - Название улицы (необязательное поле)

**NrDomu** - Номер здания (необязательное поле)

**NrLokalu** - Количество помещений (необязательное поле)

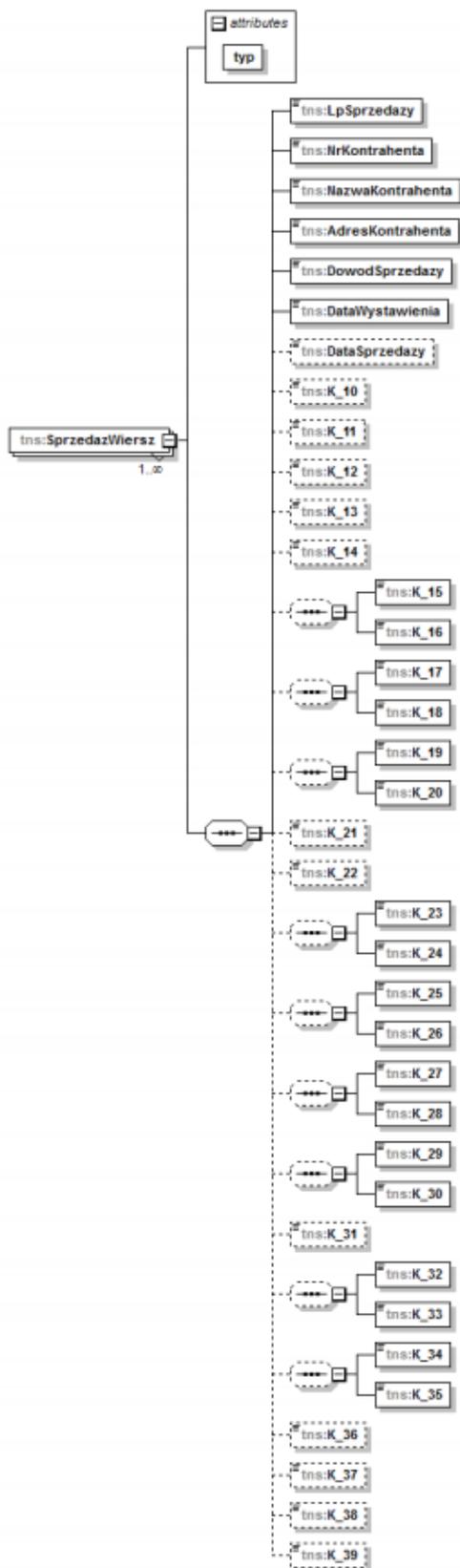
**Miejscowosc** - Название населенного пункта

**KodPocztowy** - Почтовый индекс (необязательное поле)

**Poczta** - Название почтового отделения (необязательное поле)

**Структура записей о продажах (SprzedazWiersz JPK\_VAT [SalesLine JPK\_VAT])**

<sup>34</sup> [http://crd.gov.pl/xml/schematy/dziedzinowe/mf/2016/01/25/eD/DefinicjeTYpy/KodyKrajow\\_v4-1E.xsd](http://crd.gov.pl/xml/schematy/dziedzinowe/mf/2016/01/25/eD/DefinicjeTYpy/KodyKrajow_v4-1E.xsd)



**SprzedazWiersz** JPK\_VAT [ЛинияПродаж JPK\_VAT] - записи о продажах и покупках товаров и услуг, за которые предприятие обязано оценивать исходящий налог, т.е.: покупки товаров внутри страны; импорт товаров, подлежащих обложению в соответствии со статьей 33а Закона; импорт услуг, за исключением услуг, приобретенных у плательщиков НДС, к которым должна применяться статья 28b Закона; импорт услуг,

приобретенных у плательщиков НДС, к которым должна применяться статья 28b Закона; поставка товаров, для которых покупатель является налогооблагаемым лицом в соответствии с пунктами 1 и 5 статьи 17 Закона (заполняется покупателем); поставка товаров, для которых покупатель является налогооблагаемым лицом в соответствии с пунктами 1, 7 и 8 статьи 17 Закона (заполняется покупателем).

**Тип** - атрибут, обозначающий таблицу - во всех строках таблицы он принимает текстовое значение "G" заглавной буквы - группа

LpSprzedazy

NrKontrahenta

NazwaKontrahenta

AdresKontrahenta

DowodSprzedazy

DataWystawienia

DataSprzedazy

**К\_10** - Сумма нетто - Поставка товаров и оказание услуг на территории страны, освобожденных от налогообложения (необязательное поле)

**К\_11** - Сумма нетто - Поставка товаров и оказание услуг за пределами территории страны (необязательное поле)

**К\_12** - Сумма нетто - включая оказание услуг, указанных в пунктах 1 и 4 Статьи 100 Закона (необязательное поле)

**К\_13** - Сумма нетто - Поставка товаров и оказание услуг на территории страны, облагаемых налогом по ставке 0% (необязательное поле)

**К\_14** - Сумма нетто - включая поставку товаров, упомянутых в статье 129 Закона (необязательное поле)

**К\_15** - Сумма нетто - Поставка товаров и оказание услуг на территории страны, облагаемых налогом по ставке 5%

**К\_16** - Сумма исходящего налога - Поставка товаров и оказание услуг на территории страны, облагаемых налогом по ставке 5%

**К\_17** - Сумма нетто - Поставка товаров и оказание услуг на территории страны, облагаемых налогом по ставке 7% или 8%

**К\_18** - Сумма исходящего налога - Поставка товаров и оказание услуг на территории страны, облагаемых налогом по ставке 7% или 8%

**К\_19** - Сумма нетто - Поставка товаров и оказание услуг на территории страны, облагаемых налогом по ставке 22% или 23%

**К\_20** - Сумма исходящего налога - Поставка товаров и оказание услуг на территории страны, облагаемых налогом по ставке 22% или 23%

**К\_21** - Сумма нетто - поставка товаров внутри Сообщества (необязательное поле)

**К\_22** - Сумма нетто - Экспорт товаров (необязательное поле)

**К\_23** - Сумма нетто - покупка товаров внутри Сообщества

**К\_24** - Сумма исходящего налога - покупка товаров внутри Сообщества

**К\_25** - Сумма нетто - Импорт товаров, подлежащих обложению в соответствии со статьей 33a Закона

**К\_26** - Сумма исходящего налога - Импорт товаров, подлежащих обложению в соответствии со статьей 33a Закона

**К\_27** - Сумма нетто - Импорт услуг, за исключением услуг, приобретенных у плательщиков НДС, к которым применяется статья 28b Закона

**К\_28** - Сумма исходящего налога - Импорт услуг, за исключением услуг, приобретенных у плательщиков НДС, к которым применяется статья 28b Закона

**К\_29** - Сумма нетто - Импорт услуг, приобретенных у плательщиков НДС, к которым применяется статья 28b Закона

**К\_30** - Сумма исходящего налога - Импорт услуг, приобретенных у плательщиков НДС, к которым применяется статья 28b Закона

**К\_31** - Сумма нетто - Поставка товаров и оказание услуг, для которых покупатель является налогооблагаемым лицом согласно пунктам 1, 7 или 8 статьи 17 Закона (заполняется поставщиком) (необязательное поле)

**К\_32** - Сумма нетто - Поставка товаров, для которых покупатель является налогооблагаемым лицом в соответствии с пунктами 1 и 5 статьи 17 Закона (заполняется поставщиком)

**К\_33** - Сумма исходящего налога - Поставка товаров, для которых покупатель является налогооблагаемым лицом в соответствии с пунктами 1 и 5 статьи 17 Закона (заполняется поставщиком)

**К\_34** - Сумма нетто - Поставка товаров и оказание услуг, для которых покупатель является налогооблагаемым лицом в соответствии с пунктами 1, 7 или 8 статьи 17 Закона (заполняется поставщиком)

**К\_35** - Сумма исходящего налога - Поставка товаров и оказание услуг, для которых покупатель является налогооблагаемым лицом в соответствии с пунктами 1, 7 или 8 статьи 17 Закона (заполняется поставщиком)

**К\_36** - Сумма исходящего НДС, охватываемого инвентаризацией, упомянутой в пункте 5 статьи 14 Закона (необязательное поле)

**К\_37** - Возврат вычитаемой или возмещаемой суммы, потраченной на приобретение кассовых аппаратов, указанных в пункте 6 статьи 111 Закона (необязательное поле)

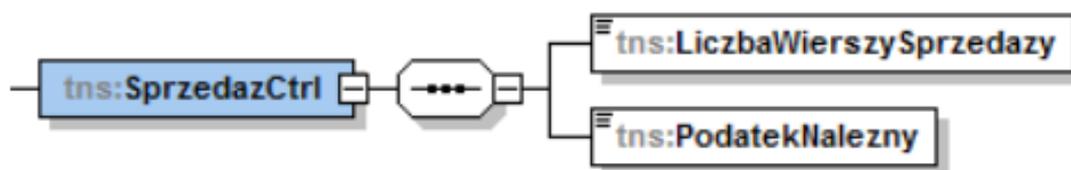
**К\_38** - Сумма налога на покупку автомобилей внутри Сообщества, признанных в пункте 24, при условии оплаты в крайний срок, указанный в пункте 3 в сочетании с пунктом 4 статьи 103, Закона (необязательное поле)

**К\_39** - Сумма налога на покупку моторных топлив внутри Сообщества, подлежащая оплате в сроки, указанные в пунктах 5a и 5b статьи 103 Закона (необязательное поле)

### **SprzedazCtrl JPK\_VAT (SalesCtrl JPK\_VAT)**

#### **Structure of control sums for sales records**

#### **Структура контрольных сумм для записей продаж**



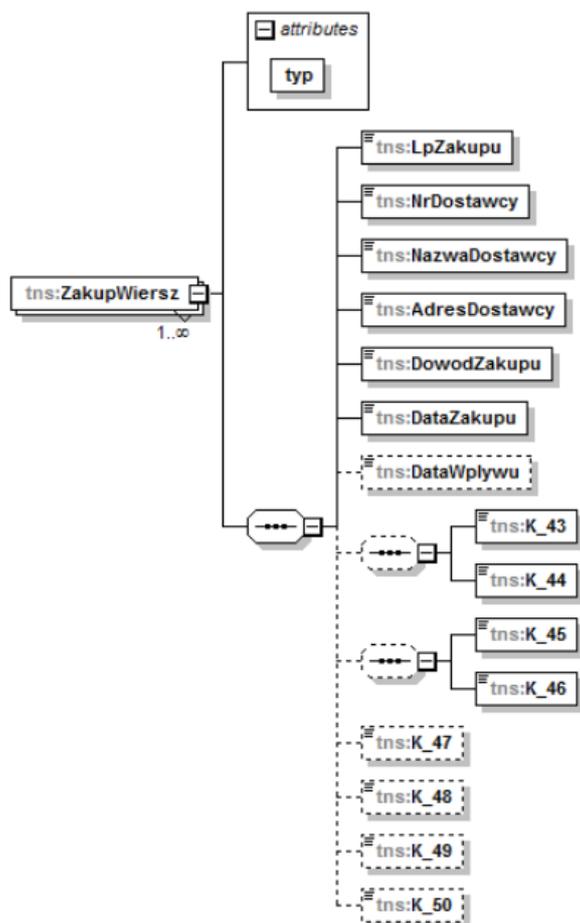
**LiczbaWierszySprzedazy** - количество строк в торговых отчетах за период, в отношении которого представляется JPK

**PodatekNalezny** - Исходящий налог по данным продаж в периоде, за который представляется JPK, - сумма значений из элементов: K\_16, K\_18, K\_20, K\_24, K\_26, K\_28, K\_30, K\_33, K\_35, K\_36 и K\_37 за вычетом значений из элементов K\_38 и K\_39

## ZakupWiersz JPK\_VAT [PurchaseLine JPK\_VAT]

Structure of purchase records

Структура записей о закупках



**Typ** - атрибут, обозначающий таблицу - во всех строках таблицы он принимает текстовое значение "G" заглавной буквы - группа

**LpZakupu** - количество строк в записях о покупке для НДС

**NrDostawcy** - номер, по которому клиент идентифицируется для налоговых целей или целей НДС.

**NazwaDostawcy** - Имя и фамилия или имя поставщика (заказчика)

**AdresDostawcy** - Адрес поставщика (заказчика)

**DowodZakupu** - номер документа, подтверждающего покупку

**DataZakupu** - Дата документа, подтверждающего покупку

**DataWplywu** - Дата получения подтверждения покупки (необязательное поле)

**K\_43** - Сумма нетто - Покупка товаров и услуг, классифицируемых налогоплательщиком в качестве материальных основных средств

**K\_44** - Сумма входящего налога - Покупка товаров и услуг, классифицируемых налогоплательщиком в качестве материальных основных средств

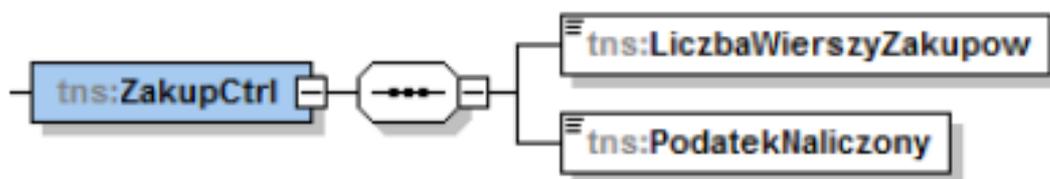
**K\_45** - Сумма нетто - Приобретение других товаров и услуг

- К\_46** - Сумма входящего налога - Приобретение других товаров и услуг
- К\_47** - Корректировка входящего налога на покупку материальных основных средств (необязательное поле)
- К\_48** - Корректировка входящего налога на другие покупки (необязательное поле)
- К\_49** - Корректировка входящего налога, упомянутого в пункте 1 статьи 89b Закона (необязательное поле)
- К\_50** - Корректировка входящего налога, упомянутого в пункте 4 статьи 89b Закона (необязательное поле)

## **ZakupCtrl JPK\_VAT [PurchaseCtrl JPK\_VAT]**

### **Structure of control sums for purchase records**

### **Структура контрольных сумм для записей о покупках**



**LiczbaWierszyZakupow** - количество строк в записях о покупках за период, за которых представляется JPK

**PodatekNaliczony** - Общая сумма вычитаемого входящего налога - сумма сумм от элементов К\_44, К\_46, К\_47, К\_48, К\_49 и К\_50

Изменения, внесенные в версию JPK\_VAT (2)

1. Механизмы Ограничения klucz\_LpSprzedaz и Constraint klucz\_LpZakup были удалены - нумерация начинается с номера 1 без пробелов и повторений.
2. Был введен локальный тип TAdresJPK - следовательно, в узле Podmiot1 элементарный тип данных «Польский адрес» был заменен универсальным адресом.
3. Местный тип CelZlozeniaJPK был заменен элементарным типом данных CelZlozenia - соответственно, к назначению подачи был добавлен вариант 2 - подача исправления.
4. В узле SprzedazWiersz добавлены элементы NrKontrahenta и К\_39.
5. В узле SprzedazWiersz элемент NazwaNabywcy был изменен на NazwaKontrahenta, с изменением поля от необязательного до требуемого.
6. В узле SprzedazWiersz элемент AdresNabywcy был изменен на AdresKontrahenta, с изменением поля от необязательного до требуемого.
7. В узле SprzedazWiersz имя элемента элемента NrDokumentu было изменено на DowodSprzedazy.
8. В узле SprzedazWiersz последовательность элементов была изменена на следующую последовательность: NrKontrahenta, NazwaNabywcy, AdresNabywcy, DowodSprzedazy DataWystawienia, DataSprzedazy.
9. В узле ZakupWiersz был добавлен требуемый элемент DataZakupu.
10. В узле ZakupWiersz имя элемента элемента NrIdWystawcy было изменено на NrDostawcy [Номер Поставщика].
11. В узле ZakupWiersz имя элемента названия NazwaWystawcy было изменено на NazwaDostawcy.
12. В узле ZakupWiersz имя элемента AdresWystawcy было изменено на AdresDostawcy.

13. В узле ZakupWiersz имя элемента NrFaktury было изменено на DowodZakupu.
14. В узле ZakupWiersz имя элемента DataWplywuFaktury было изменено на DataWplywu.
15. В узле ZakupWiersz последовательность элементов была изменена на следующую последовательность: NrDostawcy, NazwaDostawcy, AdresDostawcy, DowodZakupu, DataZakupu, DataWplywu.

Резюмирую вышеуказанное, следует отметить некоторые детали JPK\_VAT:

- Суммы, указанные в JPK\_VAT, должны согласовываться с налоговой декларацией.
- Суммы в JPK\_VAT сообщаются в польских злотых и грошах, без округления.
- Консолидированные записи могут относиться, в частности, к отчетам кассового аппарата, продажам, не задокументированным счетами, и ежегодным, ежеквартальным, ежемесячным исправлениям, сохраняя возможность их идентификации. Счета-фактуры, выставленные квитанциями, не должны вводиться в JPK\_VAT.
- Исправления в JPK\_VAT должны быть подготовлены и представлены в каждой ситуации, связанной с изменением сумм, указанных в JPK\_VAT. Исправления также должны быть представлены в случае ошибочного предоставления сторонам транзакции (в частности, ошибки в номере клиента).
- Может ли JPK\_VAT быть отправлен в Министерство финансов на устройстве хранения данных (CD, DVD) традиционной почтой? - В соответствии с §1b статьи 82 Общего налогового кодекса юридические лица, лица без юридического лица и физические лица, ведущие налоговые книги с использованием компьютерных программ, должны без запроса налогового органа передать министру, компетентному в вопросах государственных финансов, с использованием средств электронной связи информацию о сохраненных документах, упомянутых в пункте 3 статьи 109 Закона от 11 марта 2004 года о НДС, в электронной форме, соответствующей логической структуре, упомянутой в §2 статьи 193a Общего налогового кодекса, в соответствии с правилами, связанными с представлением налоговых книг или их частей, определенных в положениях, изданных в соответствии с §3 статьи 193a Общего налогового кодекса, на ежемесячной основе к 25-му дню месяца, следующего за каждым месяцем подряд, с указанием месяца, к которому относится такая информация. Из вышеизложенного вытекает, что положение §1b статьи 82 Общего налогового кодекса, в отличие от §1 статьи 193a Общего налогового кодекса, сужает метод,

используемый для представления информации о ведении записей, упомянутый в пункте 3 статьи 109 Закона о НДС, только к средствам электронной связи. Это означает, что JPK\_VAT следует отправлять только и исключительно с помощью электронных средств связи, то есть с использованием клиентского приложения или в соответствии со спецификацией интерфейсов услуг JPK.

- Может ли JPK\_VAT быть подготовлен и отправлен в нескольких файлах? - По состоянию на январь 2017 года, в связи с автоматизацией проверки представленных данных, информация о ведении записей JPK\_VAT должна быть подготовлена и отправлена в одном файле.

На основании п.1 ст.13 Закона "О Петициях" от 11 июля 2014 года<sup>35</sup> в связи с поданной петицией от 7 апреля 2016 г., содержащей заявление о решении, определяющем обязанности по регистрации зарегистрированных в Польше субъектов для целей налогообложения товаров и услуг, которые, однако, не имеют в Польше юридический адрес или постоянное место ведения предпринимательской деятельности, Министр финансов, ссылаясь на указанное заявление разъясняет:

В соответствии со ст.193а §1 Закона от 29 августа 1997 года - Налоговый кодекс<sup>36</sup>, в случае ведения налоговых книг с помощью компьютерных программ, налоговый орган может потребовать передачи всех или части этих книг, а также документов учета через средства электронной связи или на информационных носителях, в электронном формате, соответствующем логической структуре, как указано в §2, с указанием характера налоговых документов и периода, к которому они относятся.

Чтобы лучше подготовить определенные группы налогоплательщиков к внесенным изменениям в ст.29 Закона от 10 февраля 2015 года "О внесении изменений в Закон - Налоговый кодекс и некоторые другие законы"<sup>37</sup>, с поправками, внесенными Законом от 13 мая 2016 года "О внесении изменений в Закон - Налоговый кодекс и некоторые другие законы"<sup>38</sup>, предусмотрено, что в период с 1 июля 2016 года по 30 июня 2018 года микропредприниматели, малые и средние предприниматели, в соответствии с Законом от 2 июля 2004 года «О свободе экономической деятельности»<sup>39</sup>, по желанию могут предоставлять электронную отчетность по налоговым книгам.

---

<sup>35</sup> Законодательный Вестник 2014 год, пол. 1195

<sup>36</sup> Законодательный Вестник 2015 год, пол. 613, с последующими изм.

<sup>37</sup> Законодательный Вестник, пол. 1649, с последующими изм.

<sup>38</sup> Законодательный Вестник 2016 год, пол. 846

<sup>39</sup> Законодательный Вестник 2015 год, поз. 584, с последующими изм.

Обязательство предоставлять отчетность по требованию налоговых органов в формате «Единый файловый контроль» (далее «ЕФК») касается налоговых книг и бухгалтерских документов крупных предприятий, относящихся к периоду со дня вступления в силу положений, вводящих такое обязательство, т.е. с 1 июля 2016 года (с 1 июля 2018 года в отношении микро-, малых и средних предприятий). Такое обязательство не будет применяться в отношении периода до даты вступления в силу указанных положений Налогового кодекса, поскольку данное обязательство не вытекает из этих законов. Бухгалтерские документы, выпущенные с 1 июля 2016 года (с 1 июля 2018 года в отношении микро-, малых и средних предприятий) могут быть предметом запроса налоговых органов и органов финансового контроля.

Кроме того, на основании положения ст.82 §1b Налогового кодекса юридические лица, организационные единицы, не имеющие статуса юридического лица, а также физические лица, ведущие налоговые книги с помощью компьютерных программ, обязаны, без повестки налогового органа, передавать посредством электронных средств связи министру, ответственному за государственные финансы, информацию о своих документах, о чем указано в п.3 ст.109 Закона от 11 марта 2004 года "О налоге на товары и услуги" (Законодательный Вестник 2016 год, пол. 710), в электронной форме, соответствующей логической структуре, указанной в ст.193а §2, на принципах передачи налоговых документов или их частей, указанных в правилах, изданных в соответствии со ст.193а §3, на ежемесячной основе, в 25-й день месяца, следующего за каждым последующим месяцем, с указанием месяца, к которому относится информация.

Это положение является обязательством передать - без запроса налогового органа юридическим лицам, организационным образованиям, не имеющим юридического лица, и физическим лицам, ведущим налоговые книги с использованием компьютерных программ, информацию об их учете, упомянутую в п.3 ст.109 Закона "О налоге на товары и услуги".

В соответствии с п.1 ст.6 вышеупомянутого Закона от 13 мая 2016 года "О внесении изменений в Закон - Налоговый кодекс и некоторые другие законы", информация, указанная в ст.82 §1b Закона с поправками, внесенными в статью 1, с поправками, внесенными настоящим Законом, исчисляется за месяцы, которые начинаются с 1 июля 2016 года.

Положения п.2 ст.6 вышеупомянутого закона от 13 мая 2016 года гласят, что для передачи информации, упомянутой в ст.82 §1b Налогового кодекса:

1) за месяцы, которые начинаются с 1 июля 2016 года по 31 декабря 2016 года, если они не относятся к малым и средним предпринимателям по смыслу Закона от 2 июля 2004 года "О свободе экономической деятельности" (Законодательный Вестник 2015 год, пол. 584, с посл. изм.);

2) за месяцы, которые начинаются с 1 июля 2016 года по 31 декабря 2017 года, если они не относятся к микропредпринимателям по смыслу Закона, о котором говорится в пункте 1.

П.2 ст.6 Закона от 13 мая 2016 года "О внесении изменений в Закон - Налоговый кодекс и некоторые другие законы" предусматривает временное снятие с некоторых субъектов обязанности предоставлять информацию о своей документации, упомянутой в п.3 ст.109 Закона "О налоге на товары и услуги", налагаемой статьей 82 § 1b Налогового кодекса.

Следует также отметить, что Министр финансов издал общее толкование налогового законодательства от 20 июня 2016 года, № РК4.8012.55.2016 (Закон. Вестн. Мин. фин., пол. 49) касательно применения:

- п.2 ст.6 Закона от 13 мая 2016 года "О внесении изменений в Закон - Налоговый кодекс и некоторые другие законы" (Законодательный Вестник 2016 год, пол. 846), в отношении ст.82 §1b Закона от 29 августа 1997 года - Налогового кодекса (Законодательный Вестник 2015 год, пол. 613, с посл. изм.) и п.3 ст.109 Закона от 11 марта 2004 года "О налоге на товары и услуги" (Законодательный Вестник 2016 год, пол. 710), с поправками, внесенными вышеупомянутым законом "О внесении изменений в Закон от 13 мая 2016 года",

- ст.29 Закона от 10 февраля 2015 года "О внесении изменений в Закон - Налоговый кодекс и некоторые другие законы" (Законодательный Вестник 2015 год, пол. 1649, а также 2016 год, пол. 846), в сочетании со ст.193a Налогового кодекса.

В общем толковании были устранены сомнения относительно обязательств по передаче данных в форме Единого файлового контроля (по запросу налогового органа) и отправке информации об учетных записях по НДС (ежемесячные отчеты) организациями, не имеющими статуса предпринимателя.

Толкование также указывает на легитимность критериев занятости и среднегодового годового оборота, указанного в ст.ст.104 - 106 Закона "О свободе экономической деятельности", а также для субъектов, которые не имеют статуса предпринимателя, и надлежащее применение переходного периода для внедрения ЕФК, которые предусмотрены в ст. 29 вышеуказанного Закона от 10 февраля 2015 года "О внесении изменений в Закон - Налоговый кодекс и некоторые другие законы" для микро-, малых и средних предпринимателей. Это означает, что субъекты, которые не

являются предпринимателями, но отвечают критериям для микро-, малых и средних предпринимателей, будут обязаны передавать файлы ЕФК по требованию органов налогового администрирования только с 1 июля 2018 года.

Также разъяснено, что в отношении плательщиков НДС, обязанных вести учет, как указано в п.3 ст.109 Закона "О налоге на товары и услуги", не имеющих статуса предпринимателя по смыслу Закона "О свободе экономической деятельности", соответственно, должны применяться переходные периоды, предусмотренные в п.2 ст.6 вышеупомянутого Закона от 13 мая 2016 года "О внесении изменений в Закон - Налоговый кодекс и некоторые другие законы" для микро-, малых и средних предпринимателей. Хотя те субъекты, которые не являются предпринимателями, но являются действующими плательщиками НДС (и соответствуют критериям для малых и средних предпринимателей) уже с 1 января 2017 года, будут ежемесячно предоставлять информацию о проводимом учете НДС в формате ЕФК.

Принимая во внимание разъяснения, приведенные выше, и ссылаясь на петицию, в которой было принято решение о назначении обязанностей по передаче ЕФК по требованию налоговых органов в соответствии со статьей 193а Закона - Налогового кодекса в отношении иностранных юридических лиц, зарегистрированных в Польше для целей налогообложения товаров и услуг, не имеющих, однако, в Польше юридический адрес или постоянное место предпринимательской деятельности, следует принять, что польские и иностранные предприниматели должны рассматриваться одинаково в отношении выполнения обязательств в отношении ЕФК. Эта позиция согласуется с толкованием Министра финансов в отношении субъектов, не являющихся предпринимателями.

В свете положений Закона "О налоге на товары и услуги" следует отметить, что при осуществлении на территории страны деятельности, облагаемой НДС, в отношении которой налогоплательщик обязан вести отчетность по налогу на прибыль, непосредственно связанную с обязательством сохранять записи в соответствии с п.3 ст.109 указанного Закона. Таким образом, такое обязательство также относится к иностранным юридическим лицам, не имеющим в Польше юридический адрес или постоянное место предпринимательской деятельности, которые по причине того, что ведут на территории Польши налогооблагаемую деятельность, по правилам обязаны регистрироваться в Польше в качестве действующих плательщиков НДС.

В связи с принятием в толковании общей концепции, что действующие налогоплательщики НДС, в случае когда предприниматели, по смыслу Закона "О свободе экономической деятельности" не обязаны вести учет, также обязаны передавать ЕФК по требованию соответствующих налоговых

структур, поэтому большему количеству польских и иностранных предпринимателей, в соответствии с принципом равного обращения, также будет необходимо выполнять обязательства в отношении ЕФК. Следовательно, иностранным субъектам, также необходимо найти надлежащее применение переходным положениям, предусмотренным в ст.29 Закона от 10 сентября 2015 года "О внесении изменений в Закон - Налоговый кодекс и некоторые другие законы", в зависимости от соответствия этих субъектов, критериям, упомянутым в ст.ст.104 - 106 Закона "О свободе экономической деятельности".

Подводя итог, иностранные компании, зарегистрированные в Польше только для целей НДС, которые не имеют в Польше постоянного места деятельности, подлежат передаче ЕФК - в соответствии со ст.193а Закона - Налогового кодекса и ст.29 Закона от 10 сентября 2015 года "О внесении изменений в Закон - Налоговый кодекс и некоторые другие законы" - наравне с внутренними субъектами. Обязательство по ст.193а. §1 Налогового кодекса обусловлено хранением налоговых документов с использованием компьютерных программ.

При указании даты, на которую она формируется со стороны иностранного юридического лица, зарегистрированного в Польше, только для целей НДС, который не имеет в Польше постоянного места ведения деятельности, обязанность по передаче ЕФК необходимо определять на основании ст.29 Закона от 10 сентября 2015 года "О внесении изменений в Закон - Налоговый кодекс и некоторые другие законы" и руководства по общему толкованию, опубликованного Министерством финансов 20 июня 2016 года № РК4.8012.55.2016. А именно, срок обязательства по передаче ЕФК должен определяться на основе критериев размера субъекта и размера его деятельности, связанных с количеством сотрудников и среднегодовым годовым оборотом или балансовыми активами (статьи 104 - 106 Закона "О свободе экономической деятельности").

Это означает, что при определении даты, на которую эти субъекты обязаны предоставлять ЕФК, решающим является статус предпринимателя по смыслу Закона "О свободе экономической деятельности". Пороги, упомянутые в ст.ст.104 - 106 Закона "О свободе экономической деятельности" (среднегодовая занятость, чистый годовой объем продаж, общая сумма активов бухгалтерского баланса) относятся ко всей деятельности предприятия, а не к конкретной области в стране или за рубежом, где предприниматель осуществляет часть своей деятельности (эти положения не содержат каких-либо ограничений в этом отношении, что оправдывало бы другое утверждение). Следовательно, при оценке статуса «иностранного» предпринимателя нельзя принимать во внимание только данные (размер), относящиеся к деятельности, осуществляемой этими

субъектами на территории Польши или условиями занятости на территории Польши.

Учитывая вышеизложенное объяснение, по мнению Министра финансов, нет необходимости выносить решения, включая возможные изменения в законе, определяющие обязанности по регистрации субъектов, зарегистрированных в Польше для целей налогообложения на товары и услуги, упомянутые в петиции от 7 апреля 2016 года.

В то же время Министр финансов рад сообщить, что положения Закона - Налогового кодекса предусматривают возможность получения информации по каждому конкретному случаю. В случае возникновения сомнений в правильности применения налогового законодательства в отдельном случае налогоплательщик может обратиться в налоговые органы для индивидуального толкования налогового законодательства в порядке, предусмотренном в разделе II главы II Налогового кодекса.

В соответствии со ст.14б §1 Налогового кодекса, ответственность за выдачу обязательных толкований отдельных налоговых положений лежит на Министре финансов. При этом, чтобы облегчить обслуживание заявителей, Министр финансов – постановлением от 22 апреля 2015 года "О разрешении на выдачу толкований налогового законодательства" (З.В. пол. 643) - определил пять компетентных органов для выдачи от его имени письменного толкования налогового законодательства в отдельных случаях.

Компетенция органов, уполномоченных выдавать индивидуальные толкования зависит от двух факторов:

- место расположения или юридический адрес заявителя и
- вид налога, которого касается заявление.

Правила подачи заявлений на толкование положений регулируются ст.14б §§2-4 Закона - Налогового кодекса, которые предусматривают, что заявление на индивидуальное толкование может касаться данного набора фактов или будущих событий.

Плата за толкование составляет 40 злотых за каждый из фактов, представленных в заявке. Плата за подачу заявки должна быть оплачена наличными в органе, компетентном за выдачу индивидуального толкования или на его расчетный счет.

Заявитель на получение индивидуального толкования обязан представить исчерпывающий перечень фактов или будущего события и изложить свою позицию относительно правовой оценки этих фактов или будущего события.

Заявитель на индивидуальное толкование подает заявление под страхом уголовной ответственности за лжесвидетельство о том, что факты,

на которые распространяется запрос на толкование, на дату подачи заявления, не подлежат текущим налоговым разбирательствам, налоговой проверке, процедурам проверки органами финансового надзора, и что в этом отношении речь идет не о сути решения или постановления налогового органа или органа финансового контроля. В случае подачи ложного заявления индивидуальное толкование не имеет юридической силы.

Индивидуальное толкование налогового законодательства предоставляется без неоправданной задержки, но не позднее трех месяцев с даты получения заявки с возможностью продления периода отсрочки, независимо от органа.

Заявление на выдачу обязательного толкования должно быть представлено в форме, предписанной постановлением Министра финансов от 31 декабря 2015 года по образцу заявки на толкование налогового законодательства и способа оплаты заявки (З.В. 2016, пол 14).

С 2013 года в Польше реализуется проект «Повышение доступности и качества публичных e-услуг Операционной Программы Цифровая Польша 2014-2020».

Проект представляет продолжение трансформации Налоговой Администрации, также развития вертикали Налогового Контроля, приводящей к достижению описанных ниже выгод. Проект СИТ-VAT-ЖРК (КПН\_НДС-ЖРК) имеет своей целью развитие и введение в действие каталога цифровых услуг Налоговой Администрации, а также Налогового Контроля в ведомстве Министерства финансов в сфере:

- централизации обслуживания налогов: с прибыли юридических лиц (КПН (СИТ)), а также на товары и услуги (НДС (VAT)),
- обслуживания Стандартного файла аудита (ЖРК) - содержания стандарта информатизации налоговых книг, принятие данных от субъектов, а также переработки этих данных в рамках проверки.

Выполнение задач, связанных с предоставлением новых публичных услуг в области применения КПН и НДС, является продолжением и важным дополнением к уже реализованной программе МФ Е-налоги. Проект будет охватывать в отношении этих налогов поддержку следующих вопросов: принятия декларации, деятельности по проверке, учета налогов, налогового аудита, анализа рисков, контроля за исполнением налоговых обязательств, поддержки налогоплательщика и т.д. Важной частью будет дальнейшее развитие метаданных, связанных с применением с этих налогов: шаблоны документов, бизнес-правила, словари, в том числе определение бизнес-терминов.

Основное внимание на централизации счетов и обеспечении нового канала связи через налоговый портал, который обеспечит налогоплательщикам КПП и НДС доступ к текущему состоянию дел и урегулированию Налоговой Администрацией.

Проект является частью Программы Е-налоги.

Поддержка КПП и НДС будет осуществляться в новых организационных и ресурсных условиях в результате планируемых и осуществляемых мероприятий параллельно. К ним относятся, в частности, разделение кредиторов в структурах US / IS для управления налоговой задолженностью, новые принципы управления внешними рисками, консолидация отдельных процессов в Налоговой Администрации, чтобы создать системную службу и поддержку налогоплательщика, использование электронных форм контакта в налоговом портале, создание и обслуживание методологий оценки налогового разрыва, правил обнаружения мошенничества НДС в деятельности контроля и анализа (связанного с новой формой, так называемого, уведомления, предупредительных писем), включают в себя положения о контролируемой иностранной компании (CFC), стандартизацию юрисдикции НДС, введение пункта против уклонения от уплаты налогов и так далее.

Раздел, посвященный JPK, является инновационным и важным для эффективного функционирования налоговой системы, направленной на повышение эффективности налоговых проверок путем внедрения систем учета новой стандартной электронной формы - формат файла структурных налоговых книг и бухгалтерских документов, в которых налогоплательщики и подрядчики налогоплательщиков будут обязаны передавать данные по требованию налогового органа. Таким образом, можно будет использовать данные в электронном виде в стандартной процедуре налоговой проверки. В зависимости от объема предоставляемых субъектом данных, этот элемент управления будет иметь возможность проводить анализ данных более или менее упорядоченно, не подменяя проверки, а помогая им. Результаты анализа данных будут оценены контролем и дополнены другими доказательствами.

С точки зрения налогоплательщика, JPK не следует рассматривать в качестве нового вида обязательств, они будут просто передавать уже обработанные данные своего финансового учета с использованием программного обеспечения.

В перспективе реализация этого стандарта должна привести к повышению эффективности и производительности контроля, как в рамках налогового администрирования, так и налогового контроля. Для предпринимателей должно произойти снижение несвоевременного контроля, сокращение издержек и повышение производительности. Компании получат

новый инструмент внутреннего контроля. Благодаря использованию файла смогут сами проводить стандартную проверку и представить возможную коррекцию декларации.

В отличие от традиционных методов, процедура управления с использованием ЖРК позволит сравнить данные декларации с данными налоговых книг и записей с подтверждающей документацией в полном объеме, то есть в том числе всех бизнес-операций за рассматриваемый период. Дополнительные возможности ЖРК для проверки внутренней согласованности и целостности бухгалтерских документов, и практически неограниченные возможности для фильтрации и сортировки данных.

ЖРК будет служить основой для общего формата XML, используя созданную ОЭСР спецификацию стандартного файла аудита для налогов (SAF-T), который уже используется в ряде европейских стран, но проект будет изучать возможность использования других форматов, таких как XBRL.

Основной контекст проекта продолжить преобразование Налоговой Администрации и отдела развития Налогового Контроля, с целью достижения следующих преимуществ:

- Адаптация к стратегическим направлениям развития государственного управления в свете национальных документов и Европейского Союза.
- Укрепление сотрудничества с другими подразделениями Министерства финансов и подразделений других ветвей власти.
- Разработка и оптимизация стоимости модели бизнес-услуг Налоговой Администрации (АР) ориентирована на поддержку внешних субъектов (физические лица, предприятия, учреждения, подразделения местной администрации) - в существующем правовом порядке и с учетом последующих изменений в него.
- Более эффективное использование имеющихся ресурсов информационных, квалификационных, финансовых и инфраструктурных, а также улучшение качества планирования своего развития в соответствии с изменениями в потребностях по существу.

Эти преимущества определяют логическое обоснование и предпосылки для непосредственных целей и инициатив для проекта:

#### 1. Развитие перечня цифровых услуг Налоговой Администрации:

а. Увеличение доступности электронных государственных услуг за пределами Министерства за счет расширения спектра услуг и повышения их качества - соответствующий потребностям их пользователей, при одновременной оптимизации проклиентского подхода, включая эффективность затрат,

- б. Развитие общих служб (инфраструктуры, поддержку выявленных внешних служб),
  - с. Совершенствование описания параметров (определения) услуг и улучшение качества процессов управления списком услуг Налоговой Администрации и их жизненным циклом,
  - д. Предоставление предпринимателям услуг электронного налогового и фискального контроля, ускорения и снижения несвоевременности контроля.
2. Принятие во внимание стратегических направлений и внешних требований, вытекающих из национального, международного законодательства и законодательства Сообщества в связи с планами компьютеризации министерства, в частности для подразделения налогового и финансового контроля.
  3. Консолидация, централизация и стандартизация архитектуры ведомственных решений для бизнеса и улучшение планирования развития этой архитектуры в сотрудничестве с Департаментом стратегии в качестве своего основного поставщика.
  4. Повышение уровня взаимодействия внутренних и внешних систем Налоговой Администрации и Налогового Контроля, в частности, роста качества процессов управления метаданными бизнеса.
  5. Повышение качества и доступности информации, предоставляемой через услуги с учетом правил безопасности.
  6. Развитие компетентности персонала, эффективное управление знаниями и разработку методов управления и организации поддержки конкретных целей.
  7. Совершенствование функциональных и эксплуатационных инструментов для бизнеса, расширения сферы охвата систем управления документами и автоматизации рабочих процессов.

Эти цели будут материализованы в соответствующие результаты проекта, которые в запланированном временном интервале взаимно дополняют друг друга, или являются продолжением, или получены в результате разработки мероприятий, уже проведенных или планируемых в ближайшее время, - как в контексте текущих ведомственных программ и проектов, так и в рамках уставной деятельности. Их масштабы и характер определяются статусом в момент их реализации, а также назначенных им уровней прочности.

### **Сингапур**

Рассмотрим электронный налоговый справочник Налогового органа Сингапура (IRAS) Руководство по ведению записей для предприятий, зарегистрированных в качестве плательщиков налога на товары и услуги («GST»)

### **Предыстория**

Типы записей, которые должны вести компании, включают:

- a. первичные документы, подтверждающие все деловые операции, например: квитанции, счета-фактуры, ваучеры, другие соответствующие документы, выпущенные или полученные от клиентов / поставщиков, банковские выписки;
- b. бухгалтерские книги, графики и журналы, документирующие бизнес-активы и обязательства, доходы и расходы, прибыли и убытки; а также
- c. любые другие письменные доказательства сделок, связанных с вашим бизнесом.

Практика хорошего ведения бухгалтерских записей является важной частью осуществления бизнеса. Наличие практики хорошего ведения бухгалтерских записей может принести вам пользу следующими способами:

- a. принимать более обоснованные деловые решения;
- b. знать о финансовом состоянии своей деятельности (например, о прибылях и убытках, о наличии внутреннего мошенничества или кражи (при наличии));
- c. уменьшить затраты и усилия, необходимые для подачи деклараций по подоходному налогу и GST, и ответить на запросы IRAS (если таковые имеются).

Ответственность за надлежащее ведение записей лежит на владельцах предприятий и директорах компаний. Предполагается, что вы создадите систему ведения записей, чтобы обеспечить надлежащую поддержку ваших деклараций по подоходному налогу и GST необходимыми документами.

#### *Ручные записи*

- a. Ручное ведение записей - это запись ваших деловых операций в физической форме. Примерами записей вручную являются учетные книги, квитанции и физические счета-фактуры. Бизнес-транзакции должны поддерживаться первичными документами, такими как счета-фактуры / квитанции от ваших поставщиков, и копии / дубликаты копий счетов-фактур / чеков, выданных вашим клиентам;
- b. Когда вы ведете свои записи вручную, вы должны убедиться, что вы ведете все свои записи в четкой и хорошо организованной форме. Например, вы должны хранить ксерокопии квитанций, отпечатанных на термобумаге, в случае, если оригиналы тускнеют со временем.

#### *Электронные записи*

- a. Записи могут вестись в электронном виде с использованием компьютера и / или бухгалтерского программного обеспечения. Это включает в себя использование приложений Microsoft Office, готовое бухгалтерское программное обеспечение, настраиваемое бухгалтерское программное обеспечение и системы формирования или обработки изображений документов<sup>40</sup>.

Физические копии первичных документов не должны храниться для обоснования ваших деловых операций в целях налогообложения, если первичные документы хранятся в электронном виде.

- a. Предприятиям не нужно запрашивать разрешение у IRAS, чтобы хранить свои записи в электронном формате в целях налогообложения. Тем не менее, предприятиям следует обеспечить надлежащий внутренний контроль, чтобы обеспечить целостность, полноту, точность, доступность и надежность электронных записей, включая все транзакции, осуществляемые в электронном виде, если это применимо<sup>41</sup>.
- b. Преимущества ведения записей в электронном виде включают:
  - i. Быстрая, эффективная и точная регистрация ваших деловых операций (включая такие детали, как данные о клиенте, детали оплаты и данные о запасах / запасах);
  - ii. Получение своевременных обновлений о том, как ваше предприятие работает, чтобы вы могли планировать заранее и прогнозировать потребности своего бизнеса;
  - iii. Удобное хранение счетов-фактур и простота составления сводок и отчетов для выполнения ваших налоговых и других обязательств по деловой отчетности;

---

<sup>40</sup> Система формирования или обработки изображений документов относится к любой компьютерной системе, которая способна фиксировать, накапливать и получать изображения или генерировать систему изображения. Записи в виде изображений – деловые записи, которые ведутся в системе формирования или обработки изображений документов.

<sup>41</sup> Для обеспечения надлежащего хранения в изображениях деловых записей предприятия могут использовать рекомендации из набора критериев, установленных в Постановлении о Первой схеме доказательств (компьютерный вывод данных), то есть критерии в отношении фиксирования данных документа; запоминания, хранения изображений и управления; вывода изображений; применения компьютера (прикладных программ); непосредственной защиты (мер, предусматривающих физическую защиту ресурсов от преднамеренных или случайных угроз) и экологической безопасности; безопасности системы и безопасности приложений. Предприятие может также захотеть иметь частично или полностью сертифицированную систему формирования или обработки изображений как одобренный процесс Постановлением о Первой схеме доказательств (компьютерный вывод данных), если это соответствует интересам предприятия.

iv. Требуется меньше места для хранения по сравнению с ручными записями;

v. Содействие резервному копированию записей и обеспечению возможности хранения резервных копий в более безопасном месте на случай кражи или стихийных бедствий. Резервное копирование ваших записей поможет вашему бизнесу. Если ваши деловые документы отсутствуют или уничтожены, вы обязаны использовать другие соответствующие документы для воспроизведения ваших записей.

Бухгалтерское программное обеспечение - это полезный инструмент, который может помочь предприятиям улучшить практику ведения учета и соблюдения налогового законодательства. Предприятия могут ссылаться на регистр программного обеспечения бухгалтерского учета («ASR»)<sup>42</sup> - список бухгалтерских программ, соответствующих техническим требованиям IRAS.

Ручная запись против электронной записи

- a. Система ведения бухгалтерского учета в ручном режиме может быть достаточной для предприятий с небольшими объемами операций. Однако по мере расширения бизнеса и увеличения числа транзакций система ведения записей в ручном режиме может оказаться не в состоянии удовлетворить ваши потребности. Например, розничный торговец, имеющий множество торговых точек, найдет систему электронного учета более полезной при управлении своими деловыми записями;
- b. Использование системы электронного учета приведет к снижению затрат на рабочую силу, поскольку вам не придется вручную отслеживать каждую деловую операцию. Первичные документы (например, квитанции, инвойсы, ваучеры) вы можете хранить в физической или электронной форме.

Ваши деловые учетные записи должны храниться в актуальном состоянии и таким образом, чтобы IRAS проверила цифры, указанные вами в ваших декларациях по подоходному налогу и GST.

В отсутствие записей IRAS будет ссылаться на доступные источники, чтобы оценить эффективность вашего бизнеса. Заявки на возмещение расходов и другие требования (например, для амортизационных отчислений, входящего GST) могут быть запрещены в случае недостаточного количества записей.

---

<sup>42</sup> Чтобы ознакомиться со списком программных обеспечений, пожалуйста, смотрите на сайте IRAS (Сингапурской налоговой службы) по адресу: [www.iras.gov.sg](http://www.iras.gov.sg) (Businesses > IRAS Accounting Software Register).

В соответствии с Законом о подоходном налоге и Законом о GST предприятиям, обязанным уплачивать подоходный налог и GST, необходимо хранить учетные записи не менее пяти лет для отчетных периодов, заканчивающихся 1 января 2007 года или после этой даты. Срок хранения составляет семь лет для отчетных периодов, заканчивающихся до 01 января 2007 года.

Каковы последствия несоблюдения законодательства. Важно соблюдать требования, изложенные в настоящем Руководстве E-Налоги. Несоблюдение может стать преступлением в соответствии со статьей 67 Закона о подоходном налоге (читать вместе со статьей 94 Закона о подоходном налоге) и / или в соответствии с пунктом 6 статьи 46 Закона о GST, что может привести к:

- a. использованию IRAS своего лучшего суждения для оценки полученного дохода;
- b. запрету возмещения расходов, амортизационных отчислений или зачета входящего налога GST; и / или
- c. наложению штрафных санкций.

В соответствии с Законом о подоходном налоге может быть наложен максимальный штраф в размере 1000 долларов США (в случае неуплаты может быть назначен срок тюремного заключения до шести месяцев).

Согласно Закону о GST может быть наложен максимальный штраф в размере 5000 долларов США и / или тюремный срок до шести месяцев. В случае последующего осуждения правонарушители могут быть оштрафованы на сумму не более 10 000 долл. США и / или заключены в тюрьму на срок не более трех лет.

### **Требования к ведению записей**

#### *Записи по доходам*

Предприятия должны хранить записи (включая первичные документы) и способны дать пояснения по ВСЕМ транзакциям, связанным с их доходом. Необходимые записи включают:

- a. счета-фактуры на продажу / налоговые счета-фактуры / выписанные упрощенные налоговые счета-фактуры<sup>6</sup>, серийно пронумерованные квитанции / ваучеры или кассовые ленты в качестве доказательства всех операций с доходами;
- b. договоры аренды, подписанные как арендодателем, так и арендатором в качестве доказательства дохода от аренды;
- c. книги, в которых учитываются запасы / товарно-материальные ценности, предназначенные для личного потребления;

- d. кредитные ноты за возвращенные товары;
- e. экспортные документы, как указано в руководстве E-Налоги по GST «Руководство по экспорту», например, заказы на доставку, коносаменты, авианакладные, разрешения на экспорт;
- f. подтверждение получения платежей (например, банковские выписки); а также
- g. контракты / соглашения, подписанные с покупателями.

Если выручка от продажи используется для оплаты ваших деловых расходов или покупок, вы должны регистрировать использованные коммерческие квитанции и включать их в качестве продаж, в том числе личные рисунки, сделанные на основе сбора вашей компании. Обратите внимание, что продажи должны быть указаны в ваших доходах по подоходному налогу как «доход». Пожалуйста, обратитесь к Приложению 2 за образцом «Доходной записи».

#### *Записи бизнес-расходов*

Предприятия должны хранить записи (включая исходные документы) и иметь возможность объяснить ВСЕ транзакции, относящиеся к их деловым расходам. Необходимые записи:

- a) счета-фактуры, налоговые счета-фактуры, упрощенные налоговые счета-фактуры или квитанции, полученные в качестве доказательства всех деловых расходов;
- b) платежные ваучеры для платежей за полученные услуги и соответствующие контракты / соглашения, подписанные с поставщиками услуг;
- c) платежные ваучеры за вознаграждение персонала;
- d) данные о взносах СПЛ, внесенных работодателем;
- e) договоры аренды, подписанные как арендодателем, так и арендатором в качестве доказательства расходов на аренду;
- f) данные о том, что платежи были произведены (например, банковские выписки); а также
- g) протокол годового общего собрания («годовое собрание») / внеочередного общего собрания («ВОСА»), отражающего утверждение вознаграждения директоров.

#### *Записи о покупке*

Предприятия должны хранить записи (включая исходные документы) и быть в состоянии объяснить ВСЕ транзакции, связанные с их покупками. Необходимые записи:

- a) Счета-фактуры, налоговые счета-фактуры, упрощенные налоговые счета-фактуры, квитанции или кредитные ноты, полученные от поставщиков, а также дебетовые билеты, выданные поставщикам в качестве доказательства всех операций покупки;
- b) импорт документов, например. Коносаменты, авиагрузовые накладные, разрешения на импорт, дополнительные сертификаты на импорт, сводные отчеты от Air Express Companies («АЕС»);
- c) данные о том, что платежи произведены (например, банковские выписки); а также
- d) контракты / соглашения, подписанные с поставщиками.

### *Другие записи*

В дополнение к вышеупомянутым записям, предприятия должны хранить записи (включая исходные документы) и иметь возможность объяснять все другие деловые операции, которые влияют на сумму платной или подлежащей компенсации GST. К ним относятся операции, связанные с:

- a) запас / инвентарь, которые помещаются в некоммерческое использование;
- b) распоряжение запасами / инвентарными запасами, независимо от того, было ли получено вознаграждение;
- c) удаление запасов / запасов со складов, лицензированных таможенной Сингапура, для хранения импортированных товаров с приостановленным GST.<sup>43</sup>

### *Бухгалтерские отчеты и расписания*

Предприятия должны вести учетные записи и графики, которые обобщают их деловые операции в систематическом порядке. К ним относятся:

- a) перечень запасов / запасов в качестве доказательства наличия запасов / запасов на конец каждого отчетного периода;
- b) списки продаж в качестве доказательств сделок с доходами;
- c) списки покупок в качестве доказательств сделок купли-продажи;
- d) главные книги для учета активов и обязательств, а также доходов и расходов;

---

<sup>43</sup> Для получения дополнительной информации о требованиях к ведению учета для конкретных отраслей и схем GST, вы можете обратиться на веб-сайт IRAS по адресу: [www.iras.gov.sg](http://www.iras.gov.sg) (GST> Для компаний, зарегистрированных по GST> Charge & Claim GST> Основные данные GST для бизнес-секторов и GST> Для GST зарегистрированных компаний> Другие> Схемы GST).

- e) сводки по GST-счетам суммарного налогового и исходящего налогов, относящихся к каждому отчетному периоду;
- f) подробные графики расходов на общественный транспорт, командировочные расходы за рубежом и расходы на развлечения; а также
- g) графики основных средств.

IRAS также опубликовало руководящие принципы ведения учета и шаблоны для предприятий (индивидуальных предпринимателей / самозанятых) в отдельных отраслях промышленности для содействия их учету.

Предприятия должны хранить исходные документы (например, квитанции, налоговые счета, ваучеры, другие соответствующие документы), объясняющие, как были созданы эти учетные записи и графики, в случае запроса IRAS для объяснения.

Неспособность сохранить исходные документы может привести к тому, что IRAS будет использовать свое лучшее суждение для оценки полученного дохода, отказа от требований на расходы, пособия на капитал и входного налога GST и наложения штрафов.

Формат файла для целей налогового аудита

По запросу IRAS у бизнеса должны быть возможности для записи в форматах файлов, указанных ниже:

- a) параметры формата файла (для списков данных)
  - i. электронная таблица Microsoft Excel; или
  - ii. файл Microsoft Access; или
  - iii. файл аудита IRAS («IAF»);
- b) параметры формата файла (для списков не данных)
  - i. документ Microsoft Word; или документ Adobe Acrobat.

### **Подробная информация о различных типах записей**

*Счета-фактуры / Налоговые счета-фактуры / Упрощенные счета-фактуры*

Если вы зарегистрированы в GST, вы должны выписывать налоговые счета в соответствии с требованиями законодательства GST вместо счетов-фактур, если вы не подпадаете под сценарии в пунктах 5.1.2 и 5.1.3. В налоговой накладной должны быть указаны следующие данные:

- a) слова «налоговая накладная» на видном месте;
- b) идентификационный номер (например, номер счета);
- c) дата выставления счета;
- d) название вашей компании, адрес и регистрационный номер GST;
- e) имя и адрес вашего клиента;

- f) описание, достаточное для идентификации поставляемых товаров или услуг и вида поставки;
- g) для каждого описания поставляемых товаров или услуг, количества товаров или объема услуг и суммы к оплате, за исключением GST;
- h) предлагаемая скидка на наличные;
- i) общая сумма, подлежащая оплате (за исключением GST), ставка GST и общая сумма GST, подлежащая уплате (показана как отдельная сумма);
- j) общая сумма, подлежащая оплате (включая общую сумму сборов GST и разбивка освобожденных, нулевых или других поставок, отдельно указывающая общую сумму, подлежащую уплате в отношении каждого вида поставки).

При поставках с нулевым рейтингом вы можете оформить счет-фактуру или налоговую накладную. Если вы решите выпустить счет-фактуру, она должна содержать следующую информацию:

- a) идентификационный номер (например, номер накладной);
- b) дата выставления счета;
- c) название вашей компании, адрес и регистрационный номер GST;
- d) имя и адрес вашего клиента;
- e) описание, достаточное для идентификации товаров или услуг;
- f) для каждого описания поставляемых товаров или услуг указывается количество товара или объем услуг, а также подлежащая уплате сумма;
- g) предлагаемая скидка на денежные средства; а также
- h) общая сумма к оплате.

Если стоимость вашего предложения, включая GST, составляет 1000 долларов США или меньше, вы можете выпустить упрощенную налоговую накладную, содержащую следующую информацию:

- a) идентификационный номер (например, номер накладной);
- b) дата выставления счета;
- c) название вашей компании, адрес и регистрационный номер GST;
- d) описание, достаточное для идентификации товаров или услуг;
- e) общая подлежащая уплате сумма (включая общую сумму GST, подлежащую уплате); а также
- f) Слова «Цена, подлежащая оплате, включают GST».

Однако упрощенные налоговые счета-фактуры не должны выдаваться для поставок с нулевым рейтингом или без таковых. Вы должны выпустить либо счет-фактуру продажи, либо налоговую накладную для этих поставок.

Вы можете проектировать и распечатывать свои счета-фактуры или покупать заранее отпечатанные счета-фактуры.

Если вы хотите выписывать электронные налоговые счета, вы обязаны соблюдать следующее:

- a) установить внутренний контроль для обеспечения того, чтобы электронные налоговые счета, выставленные и переданные клиентам, были полными и точными;
- b) обеспечить, чтобы электронные налоговые счета-фактуры, выставляемые и переданные клиентам, содержали все данные, требуемые в соответствии с правилом 11 или правилом 13 Положений о налогах на товары и услуги (общие правила), если это применимо;
- c) установить внутренний контроль для обеспечения того, чтобы электронные налоговые счета-фактуры нельзя было манипулировать до и во время передачи;
- d) установить внутренний контроль для обеспечения того, чтобы весь выходной налог, связанный с этими электронными передачами, был полностью учтен IRAS в ваших доходах GST;
- e) Не выписывайте налоговые счета в бумажной форме клиентам, которые уже выпустили электронные налоговые счета. В случае, если вам необходимо выписать налоговые счета в бумажной форме, вы должны принять необходимые меры, чтобы не допустить двойного требования со стороны своих клиентов к входному налогу (например, аннулировать либо бумажную форму, либо электронную форму выписанных налоговых накладных); а также

Распечатайте и сохраните бумажную копию выписанных электронных налоговых накладных, если вы не храните налоговые счета-фактуры в электронных средствах массовой информации.

Если ваш клиент платит наличными, а не чеком, вы должны четко указать в налоговой накладной, что платеж получен, и дату получения оплаты.

Налоговые счета должны быть выданы в течение 30 дней с момента поставки. Вы не должны выставять налоговые счета-фактуры для поставок клиентам, которые не зарегистрированы в GST. На практике это может означать выдачу налоговых счетов всем клиентам, поскольку обычно вы не знаете, зарегистрирован ли клиент GST. Вам не нужно проверять, зарегистрирован ли клиент GST перед выдачей налоговой накладной.

Если вы отправляете налоговую накладную в иностранной валюте, следующие позиции в налоговой накладной должны быть конвертированы в сингапурский доллар по курсу продажи, преобладающему в Сингапуре на момент поставки:

- a) общая сумма к оплате (за исключением GST);
- b) общая сумма начисляемых GST; а также
- c) общая сумма, подлежащая оплате (включая общую сумму сборов GST).

Пожалуйста, обратитесь к электронному налоговому руководству GST «Курсы валют для целей GST» для утвержденных обменных курсов, которые будут использоваться.

Если в налоговом счете указано несколько позиций стандартных поставок, общая сумма НДС, подлежащая оплате в вашей налоговой накладной, может рассчитываться на основе:

- a) суммирование суммы GST для каждой отдельной позиции; или
- b) умножить общую сумму к оплате (исключая GST) для всех позиций на 7%.

Общая сумма вычисляемого GST может отличаться в зависимости от используемого метода. Оба метода приемлемы при условии, что выбранный метод применяется последовательно.

Общая сумма GST, подлежащая уплате за все товары и услуги, указанные в налоговой накладной, может округляться до ближайшего целого процента (т. е. двух знаков после запятой). После прекращения выпуска одноцентовых монет некоторые компании могут округлить свои векселя до ближайших пяти центов, чтобы облегчить наличные платежи своим клиентам. Будет ли законопроект округлен или округлен до ближайших пяти центов, является деловым решением.

### *Квитанции*

Вы можете оформить квитанцию вместо налоговой накладной для своего зарегистрированного клиента, не являющегося GST. Квитанции могут использоваться в качестве доказательства ваших доходов и должны быть серийно пронумерованы, при этом должны быть сохранены дубликаты.

С июля 2003 года предприятиям больше не требуется запрашивать разрешение у IRAS, чтобы не выдавать квитанции для целей налогообложения. Тем не менее, предприятия должны обеспечивать полную и точную регистрацию доходов, даже если они решают не выдавать квитанции. Должен быть хорошо документированный контрольный журнал, чтобы показать, что все операции с доходами правильно регистрируются и декларируются для целей налогообложения. Следует поддерживать такие практики, как использование кассового или бухгалтерского программного обеспечения, для обеспечения надлежащей регистрации всех операций с доходами. Необходимо отметить, что:

- a) вы должны все еще выдавать квитанции клиентам (если требуется); а также
- b) зарегистрированные на GST предприятия должны продолжать выписывать налоговые счета в соответствии с требованиями законодательства GST, поскольку отказ от выдачи квитанций не является таким же, как отказ от выдачи налоговых накладных.

При совершении покупок в коммерческих целях вам следует запросить получение независимо от способа оплаты (например, наличные или чека) и суммы. Квитанции служат доказательством произведенных платежей.

Детали, которые должны быть указаны в квитанции, включают:

- a) дата выдачи квитанции;
- b) название вашей компании и регистрационный номер GST;
- c) общая сумма к оплате (включая общую сумму GST, подлежащую уплате);  
а также
- d) слова «Цена, подлежащая оплате, включают GST».

Как правило, достаточно получить квитанцию из кассового аппарата, но она не всегда дает описание товаров или услуг, которые были поставлены. Описание товаров или услуг должно быть указано в квитанции, в которой нет такого описания.

### *Ленты кассовые*

Кассовый аппарат с внутренней лентой может использоваться для учета всех продаж наличных денег.

При использовании кассового аппарата вы должны следить за тем, чтобы все продажи наличных денег регистрировались в кассовом аппарате и чтобы внутренняя лента сохранялась в качестве исходного документа. В качестве хорошей практики вы должны регистрировать общую сумму денежных поступлений вручную или электронным способом в конце каждого дня.

### *Книги для записи запаса / инвентаря, взятого для частного потребления*

Если вы берете запас / инвентарь из своего бизнеса для вашего собственного личного потребления, продажная цена запаса / инвентаря должна быть добавлена к вашим продажам. Соответствующий GST должен считаться и учитываться как выходной налог, если ранее был заявлен входной налог.

### *Кредитные записи*

Кредитные билеты выдаются клиентам за товары, которые были проданы, но позже возвращены, или для предоставления кредитов клиентам. Транзакции, такие как возврат товаров, например, Неправильное количество, дефектные или поврежденные товары или неправильное выставление счетов; Или частичный / полный отказ от платежей до того, как поставка товаров должна быть зарегистрирована, потому что они уменьшают показатели продаж.

Кредитная нота должна быть четко обозначена:

- a) идентификационный номер (например, номер кредитной ноты);
- b) дата выпуска кредитного авизо;
- c) название вашей компании, адрес и регистрационный номер GST;
- d) имя и адрес вашего клиента;

- e) идентификационный номер и дата выдачи оригинальной налоговой накладной;
- f) описание, достаточное для идентификации товаров или услуг, для которых предоставлен кредит;
- g) Основания для предоставления кредита, например. «Возвращенный товар»;
- h) количество и сумма, зачисленные на каждый предмет;
- i) общая сумма зачисленных, за исключением GST;
- j) ставка GST и сумма зачитываемого GST; а также
- k) Общая сумма зачисленных средств, включая GST.

В вашей кредитной ноте вы можете не корректировать сумму GST, взимаемую по исходному счету-фактуре, если выполняются следующие условия:

- a) Поставщик и заказчик договорились в письменном виде не корректировать исходную сумму GST;
- b) Клиент зарегистрирован для целей GST и полностью облагается налогом (то есть клиент не делает никаких освобожденных поставок); а также
- c) Кредитная нота должна содержать заявление «Это не кредитная нота для целей GST».

#### *Документы, касающиеся импорта и экспорта*

Если ваша деятельность связана с импортом и экспортом товаров, вы обязаны хранить разрешения на импорт и экспорт, дополнительные сертификаты на импорт и дополнительные сертификаты на экспорт, ноты отгрузки, расписка по отправке посылки, курьерские товарные накладные, входящие сводные отчеты от АЕС (компаний, оказывающих срочную перевозку посылок самолетом), коносаменты, авианакладные, разрешения IESGP, счета-фактуры, заказы на поставку, упаковочные листы, накладные, страховые документы и доказательства произведенных платежей. Для получения более подробной информации вы можете обратиться к электронному руководству по Е-Налогам для GST «Руководство по экспорту».

#### *Банковские выписки*

Банковские выписки, которые показывают ваши транзакции с банком в течение месяца, имеют жизненно важное значение для ведения учета вашей компании и должны быть безопасно отражены в хронологическом порядке. Предприятия должны хранить все банковские выписки, связанные с бизнесом. Кроме того, должны быть отдельные банковские счета для личных и деловых целей. При отсутствии отдельных банковских счетов личные и деловые операции должны быть дифференцируемыми.

Регулярное внесение всех бизнес-квитанций на бизнес-банковский счет упрощает отслеживание доходов бизнеса. Все покупки и расходы должны оплачиваться чеком, чтобы они отражались в банковских выписках.

Сведения о выписке по счету могут отличаться от ваших записей, так как прямые дебетования, банковские сборы и проценты могут быть вычтены с вашего банковского счета. Вы не будете знать сумму этих вычетов, пока вы не получите выписки из банка.

Рекомендуется регулярно сверять банковские счета, чтобы обновить свои записи с учетом данных о вычетах, указанных в ваших выписках из банка.

### *Отчеты о вознаграждениях персонала и взносах в Центральный страховой фонд (ЦСФ) от работодателя*

Вознаграждение сотрудникам включает почасовую или сдельную заработную плату, заработную плату (должностной оклад), премии, комиссионные доходы и вознаграждения. Вам необходимо сохранить следующие записи:

- a) сведения о сотрудниках, включая полное имя, идентификационный номер и обозначение;
- b) платежные ваучеры или графики вознаграждений; а также
- c) ведомость по ЦСФ за ваши заявления по взносам в ЦСФ от работодателя.

Вы можете использовать эти записи для подготовки декларации по доходам работника (форма IR8A). Пожалуйста, обратитесь к Приложению 6 за образцом «Записи о доходах персонала».

### *Платежные ваучеры для платежей, сделанных частным лицам за оказанные услуги*

Вы можете оформить платежные ваучеры вместо того, чтобы оплачивать наличными ИП за оказанные услуги (например, услуги по уборке, внештатный бухгалтерский учет). В платежных ваучерах необходимо указать следующие данные:

- a) полное имя, идентификационный номер и адрес получателя;
- b) срок оплаты и характер оказываемых услуг;
- c) основы достижения размера компенсации; а также
- d) подтверждение получения получателем.

### *Списки инвентаризационные / инвентарные*

Подготовка списка инвентаризационного / инвентарного поможет вам отслеживать запасы / остатки в наличии в конце каждого отчетного периода.

Запасы / складские остатки включают все изготовленное, промышленно произведенное, приобретенное или приобретенное для целей производства или продажи. Для определения итогового запаса / инвентарной стоимости в конце каждого отчетного периода необходимо провести инвентаризацию запасов.

### *Списки продаж*

Вы должны сохранить списки продаж в формате, показанном в таблице ниже.

Валовые продажи от ваших стандартных поставок и / или поставки с нулевой ставкой должны быть указаны в ваших декларациях по GST:

- Дата счета-фактуры
- Номер счета-фактуры
- Имя клиента
- Описание
- Сумма счета, за вычетом GST (\$)
- GST (\$), если применимо
- Назначение товаров (для экспорта)

### *Список покупок*

Вы должны сохранить список покупок в формате, показанном в таблице ниже:

- Дата счета-фактуры
- Номер счета-фактуры
- Название поставщика
- Регистрационный номер GST поставщика
- Описание
- Сумма счета, за вычетом GST (\$)
- GST (\$)

### *План расходов*

Расходы, понесенные в деловых целях, имеют право на налоговый вычет в соответствии с положениями Закона о подоходном налоге. Целесообразно придерживаться следующих планов расходования для заявления налоговых вычетов:

а) Расходы на общественный транспорт, при этом для каждого путешествия учитываются следующие данные:

- i. Дата и место назначения;
- ii. Вид транспорта;
- iii. Наименование и обозначение лица, понесшего расходы;

- iv. Цель поездки; а также
  - v. Сумма понесенных расходов.
- б) Заграничные командировочные расходы, при этом для каждого путешествия учитываются следующие данные:
- i. Дата и место назначения;
  - ii. Вид транспорта;
  - iii. Наименование и обозначение лица, понесшего расходы;
  - iv. Цель и продолжительность зарубежных поездок; а также
  - v. Сумма понесенных расходов.
- с) Расходы на развлечения, при этом для каждого вида деятельности учитываются следующие данные:
- i. Дата и место проведения досуга;
  - ii. Ф.И.О. и должность лица, понесшего расходы;
  - iii. Цель развлечений;
  - iv. Ф.И.О. и должность развлекавшегося лица (лиц); а также
  - v. Сумма понесенных расходов.

Следует хранить первичные документы, такие как квитанции такси и проездные документы, подтверждающие расходы на общественный транспорт, расходы на проезд за границу и расходы на развлечения. Квитанция слип об оплате кредитной картой или ежемесячные выписки по кредитной карте не являются достаточными для обоснования ваших заявлений.

#### *Планы по основным средствам*

В плане по основным средствам должны быть указаны все расходы, связанные с основными средствами вашего бизнеса. Вам рекомендуется подготовить план по основным средствам на момент начала вашей деятельности для записи приобретенных активов. Обычно бизнес имеет ряд активов, таких как станки и оборудование, а также автомобили. Для каждого приобретенного актива должны быть записаны следующие данные:

- а) дата покупки и стоимость; а также
- б) дата продажи и цена продажи (если применимо).

Документы, такие как договоры купли-продажи (например, соглашения о покупке в рассрочку) и счета-фактуры должны храниться».

#### *Записи по заявленным налоговым скидкам при капитальных расходах*

Суммы, возникающие при покупке основных средств, носят капитальный характер и не вычитаются для целей налогообложения. Однако вы можете заявить амортизационные отчисления. Вы должны отражать

амортизационные отчисления, которые вы уже заявляли как налоговые вычеты, чтобы вы могли рассчитать свое право на амортизационные отчисления в последующие годы.

### *Советы по учету*

Предприятия должны вести учет сразу после того, как они начнут вести бизнес-операции. В противном случае им пришлось бы тратить больше времени и усилий на ведение документации впоследствии. Вот некоторые советы для ведения записей:

- a) настроить систему учета, которая может быть понята любым лицом, знакомым с бизнес-операциями, а не только персоналом бухгалтерии. Система ведения записей предупредит вас, когда придет время следить за задолженностью перед вашим бизнесом или предпринять действия, когда причитаются платежи. Вы также сможете лучше управлять своим денежным потоком, а также согласовывать свои деловые операции;
- b) ежедневно записывать транзакции, чтобы вести учет в актуальном состоянии; - ведение учета не должно оставаться до конца месяца или отчетного периода;
- c) получить необходимый первичный документ (документы) во время транзакции. Не оставляйте на более позднее время - вам понадобятся эти первичные документы для подтверждения ваших расходов и требований по возмещению входящего GST;
- d) перекрестная ссылка на ваши записи, например. При осуществлении платежа чеком укажите номер чека в счете-фактуре;
- e) убедитесь, что все транзакции введены правильно; а также создайте банковский счет для бизнеса, чтобы обеспечить более четкое управление средствами бизнеса.

### **Австрия**

Цель проекта по горизонтальному мониторингу разработать наряду с обычной внешней проверкой новые методы сотрудничества между облагаемыми налогом крупными предприятиями и финансовым управлением (финансовые ведомства и проверка крупных предприятий). Стимул пришел от финансового управления Нидерландов, которое более 10 лет назад разработало новые формы сотрудничества между компаниями и голландским финансовым управлением под наименованием Горизонтальный Мониторинг и внедрило их и в дальнейшем.

Австрийское финансовое управление взяло эту идею, и, вместе с промышленной палатой, промышленным объединением и палатой аудиторов и налоговых консультантов, разработало концепцию "сопутствующего контроля налогооблагаемых крупных предприятий" на добровольной основе. Сотрудничество между компаниями и финансовым управлением основано на

взаимном доверии, открытости и прозрачности всех участвующих сторон. Участие в проекте предполагало, наряду с налоговой дисциплиной, наличие внутренней (например, система внутреннего контроля, внутренняя ревизия) и внешней (например, ревизия хозяйственной деятельности предприятия) системы контроля. Другим предварительным условием было то, что компании имели систему налогового контроля или, по крайней мере, были готовы разработать совместно с финансовым управлением систему налогового контроля, опирающуюся на систему внутреннего контроля. Исходя из этих критериев участие было ограничено крупными предприятиями.

В качестве новшества в финансовом управлении Австрии в помощь этому проекту была дана сопровождающая процесс оценка. Для этого была создана собственная группа по оценке, которая была поддержана Институтом прикладной психологии Венского университета. В рамках сопровождающей процесс оценки были разработаны объективные критерии оценки проекта, с тем чтобы обеспечить политике основу для принятия решения, должен ли быть проект переведен в регулярный режим или прекращен.

В качестве резюме из опыта, накопленного в ходе осуществления проекта, и результатов проводимой в рамках процесса оценки стало очевидным, что эта новая форма сотрудничества между финансовым управлением и компаниями приносит выгоды всем участвующим сторонам. Для компаний, в частности гарантию соблюдения законности, для финансового управления своевременный сбор налогов в правильном объеме. Вместе с тем было также отмечено, что сопутствующий контроль сопряжен с большими сложностями с точки зрения организационных и технических аспектов. Они должны быть отработаны до реализации, с тем чтобы сопутствующий контроль мог также быть успешной моделью в постоянном режиме.

Экспериментальный проект "Горизонтальный мониторинг" представляет собой инициативу "Игра по правилам" федерального министерства финансов, начиная с 2011, и основывается на стратегической нацеленности на соблюдение налоговой дисциплины. Горизонтальный контроль представляет собой смену парадигмы в управлении финансами и является дополнительной альтернативой внешней проверке, ориентированной на прошлое, в форме сопутствующего контроля, основанного на доверии и прозрачности.

Горизонтальный мониторинг является новым способом сотрудничества между компаниями и финансовым управлением в процессе осуществления. Ответственная секция IV Федерального министерства финансов занималась вопросом правовых рамок пилотного проекта ГМ. Следующие положения в основном основываются на этом профессиональном опыте.

Процесс ГМ основывается в совместном соглашении предприятия и компетентного финансового ведомства. В соглашении, подписанной обоими партнерами, стороны соглашаются строить свои отношения на гласности, понимании и взаимном доверии. В ней компания обязуется в особенной мере выполнять свое обязательство по участию в процессе передачи сведений и согласовывать систему налогового контроля с финансовым управлением, а налоговые органы подтверждают своевременное выполнение. Тем самым в рамках горизонтального мониторинга будет осуществлено тесное сотрудничество между налогооблагаемым лицом и налоговым органом. В действиях по выполнению это возможно без изменений в законодательстве, в то время как согласованности относительно налогового решения (размер налогов, основы установления) конституционно неприемлемы.

Добровольное соглашение между налогооблагаемым лицом и налоговым органом, в том виде в каком она подписана в процессе ГМ, не представляет собой публично-правовой договор. Такой договор может быть заключен только при наличии определенной правовой основы. Австрийский налоговый правовой режим не содержит каких-либо отдельных положений о горизонтальном мониторинге, поэтому из соглашения об участии в горизонтальном мониторинге не могут быть выведены никакие взаимные права и обязательства.

Участие в горизонтальном наблюдении не ограничивает ни следственные полномочия, ни обязанность и право налогового органа давать извещения. Отказ от полномочий по проведению расследований противоречит указанным в Федеральном положении о налогах и сборах принципам равномерности налогообложения и официальному обязательству по расследованию, следуя этому ограничение государственной монополии на применение силы было бы конституционно недопустимо. Также мало ограничиваются или изменяются права и обязательства компании, участвующей в горизонтальном мониторинге.

Задействованность налогового органа в рамках пилотного проекта Горизонтальный Мониторинг подлежит как и всякое действие официального органа принципу легальности и выполняется на базе § 143 Федерального положения о налогах и сборах (требование данных) и § 144 Федерального положения о налогах и сборах (надзор). так что для Горизонтального Мониторинга не требуется никаких легальных мер. В качестве правовой основы можно, во всяком случае, также привести § 147 Федерального положения о налогах и сборах (внешняя проверка).

Для отбора компаний, которые могут участвовать в горизонтальном мониторинге, необходимо установить критерии фактического отбора, учитывая принцип равенства. Такие критерии могут быть представлены

налоговой надежностью, готовностью предоставить все разрешенные к передаче факты и обстоятельства.

Этот экспериментальный проект был поручен тогдашним министром финансов доктором Марией Фектер 17 июня 2011. Срок окончания проекта был назначен на 30 июня 2014 года.

19 и 20 июня 2012 состоялся так называемый "Семинар по разъяснению целей". Участниками этого мероприятия представители различных заинтересованных групп ГМ (палата аудиторов и налоговых консультантов, Хозяйственная палата Австрии, Налоговые консультанты и финансовое управление) а также Венский Университет (Институт прикладной психологии: работа, образование, экономика)

В рамках этого мероприятия были доработаны соответственно дополнены мета цели экспериментального проекта по ГМ.

В пилотном режиме приняли участие 17 групп компаний, в которых в общей сложности 249 налоговых номеров. Из них в процессе принятия из проекта были исключены две группы компаний, в которых в общей сложности 40 налоговых номеров, а с двумя группами компаний в период пилотирования декларация ГМ не была подписана. Одна группа компаний на основе вступления в ГМ не была включена в оценку в начале 2016.

В отчёт об оценке были включены в оценку те компании, которые к отчетному сроку 31.12.2015 показали по крайней мере один налоговый год. На представленные компании системой финансового управления начисляются в общей сложности 200 налоговых номеров.

Оценка собранных данных позволяет сравнивать рабочие дни в проверке крупных компаний, которые использовались для проведения последних двух внешних проверок соответственно для оказания поддержки в проведении ГМ. Поскольку при традиционном способе внешней проверки в проверке предприятия 2000 регистрируются рабочие дни только аудитора, при сравнении из базы данных ГМ были записаны все потраченные рабочие дни, также руководителей групп, для допустимого сравнения дней для традиционной внешней проверки было найдено значение для рабочих дней руководителя группы. На основе опытных значений были приняты 12,5% рабочих дней аудитора. В нижеследующей таблице 1 указаны рабочие дни и административные расходы в связи с числом проверенных соответственно контролируемых налоговых лет (НЛ).

**Таблица 1:** рабочие дни и административные расходы за налоговый год

	Перед ГМ			ГМ			Из них проверка перед вступлением			Регулярный режим ГМ (без вступительной проверки)		
	РД	НГ	РД/НГ	РД	НГ	РД/НГ	РД	НГ	РД/НГ	РД	НГ	РД/НГ
ГМ-Компания А	50	6	8,34	52	5	10,40	20	3	6,50	33	2	16,25
ГМ-Компания Б	497	7	70,96	250	6	41,67	141	4	35,25	109	2	54,50
ГМ-Компания В	238	8	29,74	251	6	41,83	165	3	54,83	87	3	28,83
ГМ-Компания Г	575	7	82,13	287	4	71,75	131	3	43,67	156	1	156,00
ГМ-Компания Д	100	8	12,52	43	4	10,75	7	1	7,00	36	3	12,00
ГМ-Компания Е	890	9	98,88	473	6	78,83	287	3	95,50	186	3	62,00
ГМ-Компания Ж	69	5	13,73	60	3	20,00	21	1	21,00	39	2	19,50
ГМ-Компания З	314	8	39,24	377	6	62,83	248	4	62,00	129	2	64,50
ГМ-Компания И	66	6	10,97	41	4	10,25	18	2	9,00	23	2	11,50
ГМ-Компания Й	80	8	10,06	232	7	33,14	108	4	27,00	124	3	41,33
ГМ-Компания К	533	6	88,80	433	8	54,13	308	7	44,00	125	1	125,00
ГМ-Компания Л	127	7	18,19	94	5	18,80	18	2	8,75	76	3	25,33
<b>Общие затраты/НЛ *</b>	3. 53885		<b>41,63</b>	2.592	64	<b>40,50</b>	1. 470	37	<b>39,74</b>	1.122	27	<b>41,56</b>

€19. 027,02

€18. 512,44

€18. 161,42

€18. 993,46

Примечание: \*... Административный сбор €457,06 в день РД... Рабочие дни, НГ. Налоговые годы

Оценка свидетельствует о незначительном снижении административных расходов на налоговый год в рамках горизонтального мониторинга. Поскольку вступительная проверка является разовым событием в процессе ГМ, административные расходы, понесенные в связи с вступительной проверкой, а также административные расходы, связанные с постоянным режимом ГМ, рассматривались отдельно. Что касается регулярного режима, то значение административных расходов за налоговый год приблизительно одинаковое в сравнении со значением обычных внешних проверок.

Следует отметить, что в некоторых компаниях высокие значения

рабочих дней в постоянном режиме ГМ могут быть приписаны разработке системы контроля налогов. Разработка системы налогового контроля, как и вступительная проверка, представляет собой одноразовый эффект, который получился благодаря различным исходным ситуациям пилотных компаний.

Для интерпретации данных важное значение имеет также разработка числа проверенных соответственно установленных налоговых номеров в период наблюдения (см. таблицу 2). В результате реструктуризации соответственно расширения в пилотных компаниях ГМ число проверенных соответственно установленных налоговых номеров в предпоследней внешней проверке (или 135 в последней внешней проверке) увеличилось с 97 до 200 налоговых номеров в пилотном режиме ГМ.

В пилотных компаниях ГМ исходя из этого сфера охвата группы, измеряемой правовыми единицами, удвоилась в течение времени.

**Таблица 2:** число проверенных соответственно сопровождаемых налоговых номеров

Наименование компании	предпоследняя внешняя проверка	последняя внешняя проверка	Регулярный режим ГМ
ГМ Компания А	1	1	1
ГМ Компания В	14	15	18
ГМ Компания С	1	4	6
ГМ Компания D	31	51	87
ГМ Компания Е	1	1	1
ГМ Компания F	14	16	25
ГМ Компания G	8	9	9
ГМ Компания H	12	23	35
ГМ-Компания I	1	1	1
ГМ-компания J	3	3	6
ГМ Компания K	9	9	9
ГМ Компания L	2	2	2
<b>Итого</b>	<b>97</b>	<b>135</b>	<b>200</b>

Горизонтальный мониторинг подлежит установлению гипотезы и цели "Верные налоги в правильное время". В оценке результатов последних двух традиционных внешних проверок должно быть представлено, в каком размере были предписаны требования по доплате налогов на основе "Ретроспективных действий по внешней проверке" Дополнительное налоговое предписание будет в этом случае по значению приравнено к налогу, выплаченному с запозданием. Речь идет принципиально не о сокращениях налогов согласно Закона о финансовых преступлениях, а скорее о различных юридических пониманиях соответственно толкованиях, которые как-раз могут быть заранее исключены инструментами процесса ГМ.

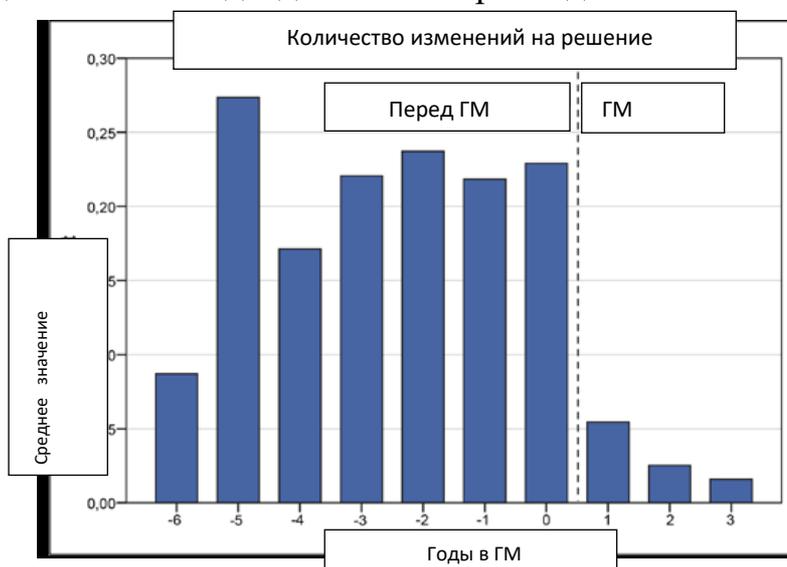
Оценка показывает, что в двух пилотных компаниях было предписано в общей сложности приблизительно 81 500 000 евро по случаю последних внешних проверок (см. таблицу 3).

**Таблица 3:** требования по доплате обоих последних внешних проверок

Компания	Требования по доплате
ГМ Компания А	€29. 372,00
ГМ Компания В	€13. 130 710,00
ГМ Компания С	€ 4.129.452,00
ГМ Компания D	€9. 852.178,00
ГМ Компания E	€ 188.890,00
ГМ Компания F	€ 30.362.768,00
ГМ Компания G	€ 157.347,00
ГМ Компания H	€ 10.671.824,00
ГМ-Компания I	€ 86.018,00
ГМ-компания J	- € 80.080,00
ГМ Компания K	€ 10.829.262,00
ГМ Компания L	€ 2.088.923,00
<b>Всего</b>	<b>€ 81.446.664,00</b>

Сбор данных по изменениям вынесенных решений по апелляциям служит для рассмотрения вопроса о том, можно ли достичь целей ГМ таких как "Гарантия соблюдения планирования и законности" и "Обеспечение своевременного и законного сбора налогов. В идеальном варианте цели считаются достигнутыми, если налоги внесены в верном объеме и в нужное время и первое решение было окончательным. В качестве показателя установлено число изменений решений в результате возобновления процедуры в связи с новыми фактами и доказательствами согласно § 303 Федерального положения о сборах и налогах и число отмен уведомлений согласно § 299 Федерального положения о сборах и налогах.

На диаграмме показано среднее число изменений на решение, разделенное на годы до и после присоединения к ГМ.



### *Реальные факты*

С точки зрения финансового управления, среднесрочная передача ресурсов в районы риска является важной целью горизонтального мониторинга. Следует отметить, что, несмотря на единоразовые события, такие, как вступительная проверка и разработка системы налогового контроля, а также значительное увеличение установленных налоговых номеров, количество рабочих дней на один налоговый год и, вместе с тем административные расходы, связанные с горизонтальным мониторингом по отношению к обычным проверкам, несколько снизились.

В годы, предшествующие горизонтальному мониторингу, большие периоды между первым решением и имеющим силу решением на крайний срок сбора данных четко показывает, сколько времени в нынешней практике для компаний нет правовой и плановой определенности, а законный сбор налогов затягивается. Если в ходе ретроспективной внешней проверки оспаривается возобновленное решение, период вновь продлевается до имеющего юридическую силу решения.

При толковании оценки следует учитывать, что те декларации, которые еще не были предъявлены соответственно решения, которые еще не имели законной силы, не вошли в расчет, поскольку не было в распоряжении никакой окончательной даты.

Тот факт, что на момент сбора данных по состоянию на 30 июня 2016 в отношении налогового 2014 года по-прежнему остаются открытые начисления налогов, свидетельствует о том, что в режиме ГМ тоже вполне могут быть более длительные периоды между поступлением декларации и до имеющего законную силу решения.

Однако следует ожидать, что горизонтальный мониторинг приведет к значительному снижению среднего количества дней от поступления декларации до "последнего решения", и тем самым налоги будут устанавливаться оперативно и в верном размере. Для компаний это приводит к повышению гарантий соблюдения планирования и законности.

В режиме ГМ число средств правовой защиты значительно уменьшилось. Число изменений решений на налоговый год в горизонтальном мониторинге относительно периода перед горизонтальным мониторингом тоже снизилось. Также для исследовательских премий было определена более низкое значение числа изменений на налоговый год в горизонтальном мониторинге. Это было ожидаемо, поскольку в горизонтальном мониторинге принципиально нет изменений решений на основе ретроспективных проверок. Вместе с тем различные юридические позиции могут появляться также само собой разумеется и в рамках горизонтальных мониторинга и приводить к прояснению путем апелляции.

В рамках оценки не было определено сокращение расходов на соблюдение налоговой дисциплины в пилотных компаниях. Однако, поскольку было доказано, что количество апелляций в рамках горизонтального мониторинга снизилось, соответствующие расходы компаний также должны быть сокращены. Отмечается, что сокращение числа ресурсов через сокращение апелляций отражается не только в организационной единице проверки крупных предприятий, но и в других организационных единицах финансового управления, а также на уровне суда, которые занимаются обработкой апелляций.

Если предполагать, что сумма требований по доплате в рамках внешней проверки должна быть приравнена к выплаченному с опозданием налогу, то обнаруживается, что горизонтальный мониторинг на основании доли поступлений налогов от компаний ГМ в общем объеме поступлений налогов в Австрии (и прежних сумм требований по доплате из внешних проверок) может внести существенный вклад в своевременный сбор налогов.

Только с 12 группами предпринимателей, для которых были оценены реальные факты, смогли быть покрыты около 5,5% поступлений корпоративного налога и 5,7% выплаченных исследовательских премий через проверку крупных предприятий. Распространение на все крупные предприятия, которые отвечает критериям отбора ГМ, представляется разумным с точки зрения финансового управления, поскольку это означает, что можно сохранить соблюдение налоговой дисциплины этих компаний соответственно поощрить и тем самым обеспечить значительную часть налоговых поступлений в оперативном и верном объеме.

### *Семинары по процессу*

Анализ результатов семинаров по оценке процесса свидетельствует о том, что чаще всего в качестве преимущества упоминается категория "ресурсы/эффективность" во всех группах заинтересованных лиц. Это приводит к выводу, что с горизонтальным мониторингом становится возможным для компаний снизить затраты на соблюдение налоговой дисциплины, а со стороны финансового управления среднесрочный перенос ресурсов в районы риска. Слабые стороны в категории "ресурсы/эффективность" определили участников проверки крупных предприятий, поскольку было замечена недостаточная подготовка к проведению горизонтального мониторинга. Чтобы обеспечить прозрачность, с одной стороны, и избежать чрезмерного бюрократизма горизонтального мониторинга, с другой стороны, часто говорилось об эффективной документации.

Следующее большое число названий в качестве преимущества бросается в глаза в категории "Сотрудничество" и здесь также все

заинтересованные группы были очень положительного мнения относительно постоянного контакта между финансовым управлением и предприятиями через совещания. В частности, было подчеркнуто обсуждение положения вещей и процесса совместного голосования. Все заинтересованные стороны были весьма удовлетворены потоком информации, климатом переговоров и обратной связью. Эти упоминания позволяют сделать вывод о том, что через горизонтальный мониторинг может быть выполнено соблюдение налоговой дисциплины. В позитивном климате работы и переговоров легче вместе решать сложные правовые вопросы о налогах и укреплять взаимное доверие. Это может облегчить компаниям осуществлять своевременную и в нужном объеме уплату налогов.

Участвовавшие в этой работе заинтересованные лица администрации согласились с тем, что взаимодействие между проверкой крупных предприятий и финансовыми ведомствами должна быть улучшена, поскольку финансовые ведомства не всегда чувствуют себя включенными в информационный поток. Кроме того, руководство часто подвергалось критике за размытость в отношении компетентностей, внутренней системы контроля налогов и документации по процессу. Неясные условия приема в процессе ГМ были определены заинтересованными сторонами в качестве риска.

Таблица оценки (глава 8.6) также показывает, что в категории "развитие персонала" со стороны проверки крупных предприятий и финансовых ведомств говорится в большинстве о слабых сторонах и очень мало о преимуществах. Это приводит к заключению, что здесь необходимы действия. Это также укрепляется через результат этой категории в рисках. В развитии сотрудников по-прежнему ощущается необходимость в некоторых усилиях по подготовке к постоянному режиму ГМ. Партнеры по постоянному контакту были признаны в качестве преимущества. С одной стороны, кадровые изменения рассматривались в качестве риска со стороны проверки крупных предприятий и компаний, с другой стороны, были опасения по поводу рутины и процессуальной слепоты.

Результаты по категориям "гарантия соблюдения планирования и законности" и "правовые рамки" представляются интересными, так как с одной стороны, "гарантия соблюдения планирования и законности" была отнесена всеми заинтересованными группами к преимуществам и возможностям, и, с другой стороны, результат категории "правовые рамки" в основном на стороне рисков и слабых сторон. Здесь, с точки зрения участников, для всех лиц, имеющих отношение к ГМ, необходимо четко определить, насколько необходимы правовые рамки и что может быть регламентировано в руководстве соответственно в соглашениях.

В качестве дополнительного значения для компаний в результате горизонтального мониторинга неоднократно упоминалось усиление места экономической активности Австрии. В ходе семинаров по оценке процесса, а также на массовых собраниях говорилось о том, что необходима работа с общественностью, и существенно важное значение имеет прозрачность, с тем чтобы не создавалось впечатление, что крупные предприятия "занимаются темными делами" с финансовым управлением. Имидж и прозрачность из прежних высказываний всех заинтересованных лиц ни разу не был от лица финансового управления, не задействованного в пилотном проекте. Нужно опасаться, что граждане будут больше воспринимать как "совершение темных дел" чем как Вклад в социальную корпоративную ответственность.

### *Онлайн-опросы*

Горизонтальный мониторинг является многогранной темой и, таковой, был принят заинтересованными сторонами. Общее отношение к горизонтальному мониторингу следует рассматривать больше как положительное во всех группах, однако реакция между заинтересованными группами различается, и активное участие в горизонтальном мониторинге является существенным фактором в управлении финансами. Кроме того, ясно, что результаты различных периодов опроса практически не отличаются друг от друга, и поэтому представление о горизонтальном мониторинге со временем остается стабильным.

Различия в восприятии горизонтального мониторинга показывают ассоциации различных заинтересованных групп. "Фундаменты" горизонтального мониторинга-"доверие" и "открытость/прозрачность" стоят в центре внимания групп, имеющих опыт ГМ, в то время как опасения и критика по таким вопросам, как "коррупция", "несправедливость", "расходы ресурсов" и "отказ", в основном относятся к финансовому управлению без опыта ГМ. Как показано, предприятия видят больше конкретных преимуществ как например они представляют в „Правовая и плановая определенность" и в „Экономия ресурсов". Тема "изменения/новизна" была особенно упомянута лицами финансового управления, которые участвовали в этом проекте. Совершенно очевидно, что смена парадигмы очевидна, но в свете других результатов она, в итоге, воспринимается как позитивная.

В целом участники компаний ГМ продемонстрировали широкое одобрение во всех шкалах анкеты и назвали в этом отношении больше позитивных ассоциаций, как это четко видно из индекса полярности. В анкете компании ГМ имели наиболее позитивную позицию и воспринимали наиболее позитивные последствия, а также чувствовали себя наиболее информированными, больше всех идентифицировали себя с проектом и выше всех оценивали свои собственные навыки в области горизонтального мониторинга. Шкала анкеты также показала, что компании ГМ однозначно ожидали соответственно воспринимали позитивные результаты и явные

преимущества горизонтального мониторинга. Компании давали высокие положительные ответы в пунктах шкал "позиция" и "последствия", которые среди прочего обсуждали темы "гарантия соблюдения планирования и законности" (пункт 30), "Преимущества внедрения системы внутреннего контроля совместно с финансовым управлением" (пункт 29), "оперативная и компетентная выдача сведений от финансового управления" (пункт 28), "Повышение имиджа для всех участвующих сторон" (пункт 8) и "упрощение работы для всех участников" (пункт 10).

В качестве главного преимущества компании ГМ, как представляется, видят гарантию соблюдения планирования и законности, ассоциации этой категории упоминаются в большинстве случаев наряду с "сотрудничество/коммуникация». Поразительно, что результаты лиц, которые имеют "опыт практического применения горизонтального мониторинга", практически не отличаются от тех, которые не имеют опыта ГМ. Это относится даже к шкале "информация", которая может толковаться в смысле побуждающего, положительного отношения к горизонтальному мониторингу в компаниях ГМ.

У участников компании ГМ также сложилось впечатление, что финансовое управление или государство может пользоваться результатами горизонтального мониторинга. Они ответили положительно в шкалах Позиция и Следствия и как показывается, убеждены, что «через горизонтальный мониторинг повышается налоговая честность» (пункт 26), все участвующие „открыто представлять важные документы" (пункт 27) и в общем все заинтересованные лица могут получить выгоду через горизонтальный мониторинг, идет ли речь о пользе для имиджа, упрощении работы, плановой и правовой определенности или об эффективности.

Результаты анкетирования и ассоциаций свидетельствуют также о том, что позитивное восприятие в компаниях ГМ остается наиболее стабильным. Вторые опросы компаний, участвующих в горизонтальном мониторинге, которые проводились по крайней мере в течение одного года активного функционирования ГМ, не показали существенных различий в результатах. Поэтому первоначальная эйфория могла быть также подтверждена в проекте после некоторого времени.

В рамках финансового управления тема горизонтального мониторинга является гораздо более поляризованной. Рассеивание в шкалах анкеты намного больше, чем в компаниях ГМ, и поэтому в общем различия между отдельными лицами в целом сильнее выражены. В этом связи наиболее важной отличительной чертой является практический опыт ГМ. Результаты ассоциаций и анкеты свидетельствуют о наличии четких различий. Лица с практическим опытом ГМ демонстрируют более высокие значения во всех шкалах и имеют более позитивные ассоциации по горизонтальному мониторингу. В частности, в финансовых ведомствах лица, не имеющие опыта ГМ, заценили свою информацию о горизонтальном мониторинге на

самом низком уровне.

В финансовом управлении лица, имеющие опыт работы с ГМ в пяти шкалах анкеты, имеют схожие, хотя и не совсем такие позитивные результаты как компании ГМ. Это включает в себя, среди прочего, такие темы, как эффективность, имидж, налоговая честность, открытость, а также правовая и плановая безопасность. Аналогичная картина также возникает в ассоциациях. Например, тема ресурсов была в общем ассоциирована чаще положительно чем негативно вместе с тем доля категории сбережений ресурсов в компаниях ГМ больше чем в финансовом управлении. Кроме того, в финансовом управлении больше упоминаний к категории "Расходы ресурсов" чем в компаниях ГМ, различие, которое становится относительным из-за дифференциации лиц с и без опыта ГМ.

Дата проведения опроса одинаково не повлияла на результаты ни компаний ГМ ни также финансового управления. Результаты как шкал анкеты, так и ассоциаций в дальнейших опросах изменились лишь незначительно. Оценка опрошенных с опытом ГМ по-прежнему остались стабильно на высоком уровне, и в этом случае, как представляется, было подтверждено также изначальное позитивное восприятие проекта. Отсутствие реакции заключается в том, что, однако, этот положительный опыт, как представляется, не оказывает какого-либо влияния на оценку людей, не участвующих в горизонтальном мониторинге, значения которых остались почти без изменений, также и относительно шкалы "Информация". В отличие от компаний ГМ, которые с самого начала, независимо от своего практического опыта, оценивали себя как хорошо информированных о горизонтальном мониторинге, это можно толковать как отсутствие взаимодействия по вопросу о горизонтальном мониторинге в рамках финансового управления.

В рамках финансового управления проверка крупных предприятий и финансовые ведомства также различаются в своих оценках. Ожидаемые последствия и позиция относительно горизонтального мониторинга почти идентичны в двух группах, однако участники проверки крупных предприятий идентифицируют себя с проектом сильнее. Очевидно также, что в проверке крупных предприятий информация о горизонтальном мониторинге и собственные навыки для участия в горизонтальном мониторинге были оценены лучше, чем в финансовых ведомствах. Этот результат не вызывает удивления, поскольку горизонтальный контроль в своих концепции и осуществлении находится в большей степени в области компетенции проверки крупных предприятий.

Следует отметить, что руководящие лица, как правило, оценивают себя лучше информированными о горизонтальном мониторинге. По сравнению с руководящими лицами и Департаментом, сотрудники чувствуют себя информированными хуже всех, различие, которые можно обнаружить и для навыков ГМ. Можно заметить, что особенно плохо информированными

оценивают себя работники финансовых ведомств и, к тому же среднее восприятие о своих собственных навыках в области горизонтального мониторинга можно судить как недостаточное.

Региональные различия в управлении финансами могли быть установлены только для финансовых ведомств. Здесь южный регион во всех шкалах анкеты, как правило, имел самые высокие значения, а регион Вены во всех шкалах (кроме "информация") самые низкие. Региональные различия не были вызваны различиями между функциональными областями соответственно опытом ГМ, поскольку эти два фактора учитывались вместе в анализе. В различных регионах финансовых ведомств, как представляется, существуют различные точки зрения по вопросу горизонтального мониторинга, которые были возможны обоснованы отдельными представителями мнения или другими культурными различиями.

Участники компаний, не участвующих в горизонтальном мониторинге, имеют положительное общее представление о проекте, как позволяют заключить, например, результаты индекса полярности и анкеты, в частности шкалы "позиция" и "последствия". Чаще всех упоминаются ассоциации категории "правовая и плановая безопасность", а также "своевременность" и "экономия ресурсов" имеют важное значение. По сравнению с другими группами заинтересованных лиц частые Ассоциации к теме "контроль/надзор" предполагают, что в компаниях не ГМ аспект контроля горизонтального мониторинга воспринимается сильнее. Однако это может быть также объясняется и общим очень низким информационным состоянием, которым обладают компании не ГМ согласно шкале "Информация".

В среднем лица из компаний не ГМ, показали среднюю заинтересованность в горизонтальном мониторинге, аналогично и с пунктом "горизонтальный мониторинг очень хорошо подошел бы моему предприятию". Из-за сильного распыления ответов по-прежнему оценили 43,5% участников, которые ответили на этот пункт, 8 или 9 (= наибольшее одобрение). Большая часть респондентов, как представляется, рассматривает вопрос о горизонтальном мониторинге своей компании в качестве весьма приемлемой альтернативы традиционной налоговой проверке.

Следует подчеркнуть, что представление о горизонтальном мониторинге в финансовом управлении также может быть оценено в общем как положительное. Даже в группах, не имеющих опыта ГМ, в большинстве шкал были зарегистрированы средние значения, превышающие центр шкалы (= 5). Индекс полярности также свидетельствует о том, что все группы лиц, не имеющих опыта ГМ, в среднем имели гораздо более позитивные, чем отрицательные ассоциации к горизонтальному мониторингу. Общие гораздо более позитивные оценки компаний ГМ также объясняется их участием в горизонтальном мониторинге: для решения компании участвовать в горизонтальном мониторинге в качестве предпосылки может быть очень положительная оценка, а также достаточная информация о проекте.

Кроме того, в компаниях ГМ практически нет различий у лиц с опытом ГМ и без. Хотя это может быть истолковано как побуждающее сообщение о горизонтальном мониторинге, но, в отличие от финансового управления, все участники, по-видимому, имеют некоторый опыт работы с горизонтальным наблюдением. Если взять выборку компаний не ГМ в качестве группы сравнения без опыта ГМ для предприятий, то общее позитивное воздействие на проект по-прежнему является очевидным.

### *Рекомендации*

С учетом целей горизонтального контроля, установленных в начале осуществления проекта, оценок результатов применения методов оценки и высказываний, сделанных в ходе обсуждения результатов, были сделаны следующие выводы соответственно рекомендации:

- Горизонтальный мониторинг является надлежащим инструментом для поощрения налоговой дисциплины;
- Все заинтересованные стороны, участвовавшие в горизонтальном мониторинге, считают, что горизонтальный мониторинг привел к новой позитивной форме сотрудничества. В рамках этого сотрудничества подчеркивается хороший климат работы и переговоров, которые создают взаимное доверие на всех уровнях и поэтому требуются для решения правовых вопросов;
- Горизонтальный мониторинг означает не устранение любого из видов контроля, а сопутствующий контроль со стороны финансового управления. Доверие поощряется также через одобрение соответственно признание контроля со стороны финансовых органов. Эту сознательность нужно развивать как в обществе, так и в финансовом управлении. В целях обеспечения прозрачности в отношении горизонтального мониторинга соответственно противодействия обвинению в "сговоре" рекомендуется инициировать целенаправленную работу с общественностью в согласовании со всеми заинтересованными лицами ГМ. Важно обеспечить ясность, в частности в отношении критериев приема в ГМ, требований к внутренней системе контроля налогов и требуемой документации. Если критерии допуска будут рассмотрены в обществе как несправедливые, это может сказаться на репутации финансового управления и, таким образом, на общем соблюдении налоговой дисциплины в Австрии;
- Горизонтальный мониторинг приносит компаниям повышение гарантий соблюдения планирования и законности;
- Через сокращение числа апелляций, изменений решений и периода от момента поступления декларации до решения, а также изменения в учете для исследовательских премий повышается правовая и плановая безопасность для предприятий ГМ;
- В контексте правовой и плановой определенности нужно прояснить

является ли нынешнее правовое положение достаточным для того, чтобы перевести горизонтальный контроль в постоянный режим или же необходимо внести изменения в законодательство. В связи с этим стоит прозрачность, которая может быть достигнута через четкие объективные критерии выбора ГМ, уточнение требований к внутренней системе контроля налогов, а также доступную документацию положения дел;

- Горизонтальный мониторинг может обеспечить своевременное и безупречный сбор значительной доли от общего объема налоговых поступлений;
- Горизонтальный мониторинг является сопутствующим контролем, что означает, что требования о доплате налогов значительно сократятся. В идеальном случае после первоначального предъявления не будет никакого изменения решений. Таким образом, обеспечивается своевременный и законный сбор налогов. В этом контексте можно проверить возможность расширения горизонтального мониторинга для всех компаний, которые отвечают критериям выбора ГМ, и для других видов налогов;
- Горизонтальный мониторинг возможно может помочь снизить затраты на правовые вопросы. Сокращение числа апелляций и изменений решений может снизить расходы на правовые вопросы в компаниях. В рамках оценки в этом отношении не было собрано никаких конкретных сведений. Через своевременный сопроводительный контроль разъясняются все, без исключения, положения вещей. Это позволяет избежать ресурсозатратного рассмотрения давно прошедшего положения вещей;
- Горизонтальный мониторинг может обеспечить среднесрочную смену ресурсов в области финансового управления в районах риска. Сокращение рабочих дней на налоговый год и связанные с этим административные расходы, а также сокращение числа апелляций и изменений решений свидетельствуют о том, что есть потенциал для среднесрочного перевода ресурсов финансового управления в районы риска. Сбалансированное равновесие между прозрачностью и бюрократией в документировании результатов регулярных совещаний, и дальнейшая разработка стандартов для внутренней системы контроля налогов позволяют эффективно использовать ресурсы в постоянном режиме ГМ. Рекомендуется подготовить сотрудников специально для проверки внутренней системы контроля налогов, а также актуального правового положения.

Для обеспечения успеха горизонтального мониторинга необходимо обеспечить дальнейшее развитие сотрудников всех заинтересованных сторон.

Результаты оценки свидетельствуют наличии дефицита информации, взаимодействия, квалификации в отношении горизонтального мониторинга, особенно у сотрудников финансового управления не имеющими опыта ГМ. Разработка концепции взаимодействия представляет собой необходимость с тем, чтобы устранить поляризацию относительно горизонтального мониторинга и усилить идентификацию сотрудников финансового управления с горизонтальным мониторингом. Важно также, чтобы было постоянное взаимодействие внутри финансового управления. Для обеспечения достаточной подготовки к будущему постоянному режиму ГМ, рекомендуются мероприятия по повышению квалификации всех участвующих лиц для сопроводительной проверки в процессе ГМ. При этом, в частности, обсуждается смена парадигмы от ретроспективной внешней проверки к сопроводительному контролю (например, стратегический подход, философия соблюдения, психология налогов, смысл и цель горизонтального мониторинга), ход процесса ГМ, проверка внутренней системы контроля налогов, знание актуального налогового законодательства, социальная компетенция, а также компетенция в области "Профессиональная этика и доверие". Необходимо принять меры для смены персонала у всех заинтересованных групп ГМ, чтобы обеспечить беспрепятственный постоянный режим ГМ.

Горизонтальный мониторинг приносит дополнительную пользу компаниям, и в дальнейшем месту экономической активности Австрии в международной конкуренции.

Из семинаров по процессу и мероприятия "горизонтальный мониторинг-место встречи будущее" можно отметить, что компании признают дополнительную выгоду через горизонтальный мониторинг и что осуществление воспринимается как усиление мест экономической активности Австрии. Идея "сделать видимым" в качестве надежного партнера финансового управления увеличивает значение горизонтального мониторинга для компаний. Для повышения дополнительной выгоды для компаний в качестве стимула может рассматриваться сертификация, например, в форме знака качества. Это может сделать вклад компаний ГМ в корпоративную социальную ответственность видимым и, таким образом, положительно скажется на имидже компаний. Это может привести к конкурентным преимуществам для честных налоговых компаний.

## **США**

США начали применение программы Процесса обеспечения соблюдения (CAP – Compliance Assurance Process) в 2005 году как пилотную программу с 17 налогоплательщиками. С 2011 года Программа была объявлена постоянно действующей.

Программа включает три этапа, применяемые на основе заключаемых Меморандумов о взаимопонимании для каждого этапа, в которых

определяются все условия взаимодействия налогоплательщика и налогового органа, с обязательной демонстрацией налогоплательщиком на каждом из них открытости и сотрудничества.

Несмотря на отсутствие положений по Процедуре CAP в Налоговом кодексе США (IRC), все вопросы применения четко урегулированы в соответствующем разделе 4.51.8 Руководства по налогам (IRM), включая перечень предоставляемых документов, сроки предоставления информации, последствия возникновения неурегулированных вопросов, другие вопросы взаимодействия. Также большинство из этих вопросов отражены в форме Меморандумов о взаимопонимании, таким образом налогоплательщик имеет четкое понимание своих обязанностей и действий. Положения по Программе CAP и Меморандума о взаимопонимании по этапу CAP, переведенные на русский язык, приведены ниже ([приложение №8](#) и [№9](#)) к настоящему Отчету.

Программа CAP в США находится под пристальным вниманием IRS (Налоговое управление США) с целью возможности продолжения ее реализации в 2018 году. На сегодняшний день в ней участвует 181 крупный налогоплательщик, включенный в нее до 2017 года, новые участники для 2017 года не включались.

IRS в 2017 году создало Отделы крупного бизнеса и международного налогообложения (LB&I) – которые будут заниматься идентификацией и выбором компаний, которые имеют высокие риски несоблюдения законодательства с целью проведения пристального анализа, выявления рискованных зон, определения форм налогового контроля от «мягких», в виде уведомлений, до обычной проверки.

Таким образом, IRS объясняет почему новые участники не включались тем, что оно подготовило и ввело с 2017 года так называемые Кампании по соблюдению Отдела крупного бизнеса и международного налогообложения (LB&I). В частности, указывается что LB&I объявил об идентификации и подборе 13 компаний, по которым высоки риски несоблюдения, в т.ч. по вычетам для энергетических компаний, по сделкам по переводу средств со связанными сторонами, по сделкам с корзиной финансовых инструментов и т.д.

Предполагается в рамках установленных Кампаний проводить пристальный анализ, выявляя рискованные зоны, формы налогового контроля от мягкого письма до обычной проверки, но в части конкретных выявленных рискованных вопросов налогообложения.

Условия применения программы «Процесс обеспечения соблюдения» урегулированы в Руководстве по налогам (IRM), включая перечень предоставляемых документов, сроки предоставления информации, последствия возникновения неурегулированных вопросов, другие вопросы взаимодействия. Большинство вопросов применения названной формы

налогового контроля отражены в Меморандумах о взаимопонимании, таким образом, налогоплательщик имеет четкое понимание своих обязанностей и действий.

В Меморандумах о взаимопонимании установлено, что вся информация, предоставляемая в рамках Программы САР, является конфиденциальной.

В комментариях по этому вопросу отмечается<sup>44</sup> что существуют проблемы с реализацией Программы САР, они связаны со значительными затратами времени и средств на ее применение.

Подразделения по крупному бизнесу и международному налогообложению (LB&I) объявило об идентификации и подборе 13 кампаний. Это значимая веха для LB&I. Запуск кампаний является кульминацией обширных усилий по переопределению работы по соблюдению и созданию поддерживающей инфраструктуры. LB&I продолжает позиционировать подразделение для решения проблем соблюдения и ресурсов. Разработка кампании требует стратегического планирования и развертывания ресурсов, обучения и инструментов, показателей и обратной связи.

Кампании являются кульминацией обширных усилий по пересмотру работы по соблюдению крупным бизнесом и созданию поддерживающей инфраструктуры внутри LB&I. Разработка кампании требует стратегического планирования и развертывания ресурсов, обучения и инструментов, показателей и обратной связи. LB&I инвестирует во время и ресурсы, необходимые для создания хорошо управляемых и четко спланированных кампаний по соблюдению.

Эти кампании были идентифицированы с помощью обширного анализа данных LB&I, предложений от сотрудников IRS по соблюдению и отзывов от налогового сообщества. Цель LB&I - улучшить выбор отчетности, выявить проблемы, представляющие риск несоблюдения, и максимально использовать ограниченные ресурсы.

В рамках этих усилий лидеры LB&I продолжают обсуждение с налоговым сообществом, чтобы помочь в работе над этими областями, чтобы наилучшим образом удовлетворить потребности налогоплательщиков, а также налогового администрирования. Эти обсуждения также помогут определить дополнительные области для будущих кампаний.

13 кампаний, выбранных для этого начального развертывания:

- **IRC 48С Кампания по энергетическому кредиту**

Область практики - деятельность предприятия

Ведущий исполнительный директор: Кэти Роббинс

Эта кампания гарантирует, что только те налогоплательщики, чьи передовые энергетические проекты были одобрены Министерством

---

<sup>44</sup> ИНСТИТУТ НАЛОГОВЫХ ИСПОЛНИТЕЛЕЙ - ВСТРЕЧА КОМИССАРА ВНУТРЕННЕГО ДОХОДА И БОЛЬШОГО БИЗНЕСА И МЕЖДУНАРОДНОГО СОВЕЩАНИЯ ОТДЕЛЕНИЯ, 22 февраля 2017 года.

энергетики (МЭ) и которым IRS предоставила вычеты (зачет), заявляют вычет (зачет). Эти вычеты (зачет) должны быть предварительно одобрены путем расширенного обращения в МЭ. Направлением для выбора решения для этой кампании будет мягкое письмо и проверки в части проблемных вопросов.

- **Кампания по OVDP Отклонения-Выплаты**

Область практики - обязательства по удержанию и международное индивидуальное соблюдение

Ведущий исполнительный директор: Памела Дренте

Офшорная программа добровольного раскрытия информации (OVDP) позволяет налогоплательщикам США добровольно разрешать прошлое несоблюдение, связанное с незарегистрированным офшорным доходом и неспособностью подать информацию о внешней информации. Эта кампания направлена на заявителей на OVDP, которые подали заявку на предварительное оформление в программу, но либо были лишены доступа к OVDP, либо отказались от программы сами по себе. Налогоплательщикам, которые еще не решили свое несоответствие и которые отвечают критериям приемлемости, предлагается рассмотреть возможность ввода одной из офшорных программ, доступных в настоящее время. IRS будет рассматривать продолжающееся несоблюдение посредством различных направлений решения, включая проверку.

- **Кампания по OVDP Отклонения-Выплаты**

Область практики - обязательства по удержанию и международное индивидуальное соблюдение

Ведущий исполнительный директор: Памела Дренте

Офшорная программа добровольного раскрытия информации (OVDP) позволяет налогоплательщикам США добровольно разрешать прошлое несоблюдение, связанное с незарегистрированным офшорным доходом и неспособностью подать информацию о внешней информации. Эта кампания направлена на заявителей на OVDP, которые подали заявку на предварительное оформление в программу, но либо были лишены доступа к OVDP, либо отказались от программы сами по себе. Налогоплательщикам, которые еще не решили свое несоответствие и которые отвечают критериям приемлемости, предлагается рассмотреть возможность ввода одной из офшорных программ, доступных в настоящее время. IRS будет рассматривать продолжающееся несоблюдение посредством различных направлений решения, включая проверку.

- **Кампания по OVDP Отклонения-Выплаты**

Область практики - обязательства по удержанию и международное индивидуальное соблюдение

Ведущий исполнительный директор: Памела Дренте

Офшорная программа добровольного раскрытия информации (OVDP) позволяет налогоплательщикам США добровольно разрешать прошлое несоблюдение, связанное с незарегистрированным офшорным доходом и неспособностью подать информацию о внешней информации. Эта кампания направлена на заявителей на OVDP, которые подали заявку на предварительное оформление в программу, но либо были лишены доступа к OVDP, либо отказались от программы сами по себе. Налогоплательщикам, которые еще не решили свое несоответствие и которые отвечают критериям приемлемости, предлагается рассмотреть возможность ввода одной из офшорных программ, доступных в настоящее время. IRS будет рассматривать продолжающееся несоблюдение посредством различных направлений решения, включая проверку проблемных вопросов, когда это оправдано.

- **Кампания по Микро-каптивному страхованию**

Область практики - деятельность предприятия

Ведущий исполнительный директор: Глория Салливан

В этой кампании рассматриваются транзакции, описанные в Уведомлении о транзакциях с процентами 2016-66, в котором налогоплательщик пытается уменьшить совокупный налогооблагаемый доход, используя договоры, рассматриваемые как договоры страхования, и связанную с договорами компанию, которую стороны рассматривают как кэптивную страховую компанию<sup>45</sup>. Каждая организация, которую стороны рассматривают в качестве застрахованного лица по договорам, вычитает страховые взносы. Способ, которым контракты интерпретируются, администрируются и применяются, несовместимы с транзакциями «на расстоянии вытянутой руки» и разумной деловой практике. LB&I разработало стратегию обучения для этой кампании. Направлением решения для этой кампании будут проверки в части проблемных вопросов.

- **Кампания по сделкам со связанными сторонами**

Область практики - деятельность предприятия

Ведущий исполнительный директор: Питер Пузакулик

Эта кампания фокусируется на сделках между контролируруемыми компаниями, которые предоставляют налогоплательщикам средства для перевода средств от корпорации через связанные компании сквозного налогообложения<sup>46</sup> или акционеров. LB&I выделяет ресурсы на эту проблему, чтобы определить уровень соблюдения в операциях со

---

<sup>45</sup> Кэптивная страховая компания (captive insurance company) - страховая компания, созданная внутри другого юридического лица для обслуживания компании-учредителя, реже - клиентов компании-учредителя, или страховая компания, принадлежащая материнской структуре (часто какой-либо ФПГ или концерну), и обслуживающая только её риски.

<sup>46</sup> Сквозное налогообложение (Pass-Through Taxation) – принцип налогообложения, когда прибыль, полученная компанией, не облагается налогом на уровне самой компании, а рассматривается как доход, полученный напрямую её учредителями, пропорционально величине принадлежащей им долей интереса в данной компании.

связанными сторонами налогоплательщиков в сегменте среднего рынка. Направление решения для этой кампании – проверки в части проблемных вопросов.

- **Кампания по принятым в программу IIR<sup>47</sup> резервам отложенных переменных аннуитетов и резервам на выплаты по страхованию жизни**

Область практики - деятельность предприятия

Ведущий исполнительный директор: Кэти Роббинс

IRS и Главный юрисконсульт согласились принять резервы по отложенным переменным аннуитетам и резервы на выплаты по страхованию жизни в программу IIR (в соответствии с Налоговой процедурой 2016-19) для разработки рекомендаций по устранению неопределенностей по вопросам, важным для отрасли страхования жизни. Эти вопросы включают суммы, которые необходимо учитывать при определении налоговых резервов как по отсроченным переменным аннуитетам с гарантированными минимальными выплатами, так и по договорам страхования жизни. Целью кампании является сотрудничество с заинтересованными сторонами в отрасли, Главным юрисконсультом и Казначейством для разработки подлежащих опубликованию рекомендаций, которые обеспечивают определенность налогоплательщикам по этим смежным вопросам.

- **Кампания по сделкам с корзиной финансовых инструментов**

Область практики - деятельность предприятия

Ведущий исполнительный директор: Глория Салливан

В этой кампании рассматриваются структурированные финансовые транзакции, описанные в Извещениях 2015-73 и 74, в которых налогоплательщик пытается отложить и трактовать обычный доход и краткосрочный прирост капитала как долгосрочный прирост капитала. Налогоплательщик рассматривает опцион или другой производный инструмент как завершенный до возникновения барьерного события и, следовательно, не признает или не сообщает о прибылях текущего периода. Прибыль откладывается до тех пор, пока контракт не прекратится, и тогда общая чистая прибыль будет объявлена как долгосрочный прирост капитала. LB&I разработала стратегию обучения для этой кампании. Направлениями решения для этой кампании будут проверки в части проблемных вопросов, мягкие письма для Материальных советников<sup>48</sup> и разъяснительная работа для

<sup>47</sup> IRS Program IIR (Industry Issue Resolution) – программа Налоговой службы США по разрешению отраслевых проблем.

<sup>48</sup> Материальные советники (Material Advisors) - обычно включают в себя любых советников (юридические фирмы, бухгалтерские фирмы и любых других налоговых консультантов (в том числе, возможно, инвестиционные банки и другие фирмы в той мере, в какой они предоставляют налоговые консультации по структурированию)), которые составляют или предоставляют налоговую декларацию в отношении любой отчетной или биржевой транзакции, и прямо или косвенно получают определенные пороговые уровни валового дохода в связи с такими советами. Отчетные транзакции включают в себя биржевые транзакции,

практикующих адвокатов, юристов.

- **Агенты по земельной собственности - Кампания по методу заверщенного контракта (ССМ)**

Область практики - деятельность предприятия

Ведущий исполнительный директор: Питер Пузакулик

Крупные агенты по земельной собственности, которые строят в жилых сообществах, могут ненадлежащим образом использовать метод учета завершенных контрактов. Агент, чья ежегодная валовая выручка превышает 10 миллионов долларов США, может использовать ССМ только по контракту на строительство жилья. В некоторых случаях агенты ненадлежащим образом откладывают все выгоды до завершения всего проекта. LB&I проведет обучение налоговых агентов, назначенных для работы с этой проблемой. Направления решения включают в себя разработку Практических руководств, выпуск мягких писем и последующие проверки в части проблемных вопросов, когда это оправдано.

- **Кампания по стратегическому плану интеграции TEFRA**

Область практики - это компании сквозного налогообложения

Ведущий исполнительный директор: Клиф Шервински

По мере того, как партнерские отношения стали более масштабными и сложными, LB&I регулярно пересматривает процессы оценки налога на терминальных инвесторов. Недавние юридические консультации дают возможность внести существенные изменения в то, как мы подходим к этому процессу. Эта кампания направлена на разработку новых процедур и технологий для совместной работы с налоговым агентом, проводящим проверку партнерства TEFRA для выявления, связывания и оценки налогов с терминальных инвесторов, которые представляют наиболее значительный риск несоблюдения.

- **Кампания по потерям корпораций S, заявленным сверх установленной базы**

Область практики - это компании сквозного налогообложения

Ведущий исполнитель: Холли Паз

Акционеры S корпорации сообщают о доходах, убытках и других статьях, полученных через их корпорацию. Закон ограничивает убытки и вычеты до их базы в корпорации. LB&I обнаружило, что акционеры претендуют на убытки и вычеты, на которые они не имеют права, поскольку у них нет достаточных запасов или долговой базы для поглощения этих статей. LB&I разработало технический контент для этой кампании, который поможет налоговым агентам при рассмотрении проблемы. Направлениями решения для этой кампании будут: проверки в части проблемных вопросов;

---

транзакции с процентами, убыточные транзакции согласно разделу 165 Кодекса законов о налогообложении США, конфиденциальные транзакции и транзакции по договорной защите.

мягкие письма, поощряющие добровольное самокорректирование; проведение разъяснительной работы с заинтересованными сторонами и создание новой формы для акционеров, чтобы помочь правильно вычислить их налогооблагаемую базу.

- **Кампания по репатриации**

Область практики - это пограничная деятельность

Ведущий исполнитель: Джон Хиндинг

LB&I знает о различных структурах репатриации, используемых для целей безналоговой репатриации средств в США в среде среднего бизнеса. Также было установлено, что многие из налогоплательщиков не сообщают о репатриации должным образом как о налогооблагаемом доходе в своих поданных декларациях. Целью этой кампании является одновременное улучшение фильтров выбора вопросов при проведении проверок по выявленным проблемам репатриации с высоким риском и, тем самым, повышению соблюдения налогоплательщиками.

- **Форма 1120-F Кампания по плательщикам, не подавшим налоговую декларацию**

Область практики - это пограничная деятельность

Ведущий исполнитель: Джон Хиндинг

Иностранные компании, занимающиеся бизнесом в США, часто обязаны подать форму 1120-F. В LB&I имеются данные, свидетельствующие о том, что многие из этих компаний не выполняют свои обязательства по подаче деклараций. В этой кампании LB&I будет использовать различные внешние источники данных для идентификации этих иностранных компаний и поощрять их подавать требуемые декларации. Направления решения для этой кампании будут включать разъяснительную работу. Если компании не предпримут надлежащих действий, LB&I проведет проверки для определения правильного налогового обязательства. Цель состоит в том, чтобы усилить добровольное соблюдение иностранными корпорациями вместе со связанными с ними бизнесменами из США.

- **Кампания по входящим дистрибьюторам**

Область практики – операции, связанные с применением налоговых конвенций и трансфертного ценообразования

Ведущий исполнительный директор: Шарон Портер

Дистрибьюторы товаров, полученных от сторон, связанных с иностранными компаниями, понесли убытки или небольшую прибыль по доходам в США, которые не соразмерны выполняемым функциям и предполагаемым рискам. Во многих случаях налогоплательщик США имеет право на более высокую доходность в сделках по принципу «вытянутой руки». LB&I разработало всеобъемлющую стратегию обучения для этой кампании, которая поможет налоговым агентам, при проведении ими

проверок по этому вопросу, подпадающему под секцию 482 Кодекса законов о налогообложении США. Направлением решения для этой кампании будет проверка в части проблемных вопросов.

## **Люксембург**

Люксембург принял в 2009 году закон, который дает налоговым органам право получать финансовые данные в стандартном формате, предусматривавшийся к вступлению в силу с 2011 года. Решение со стороны властей было принято в рамках мероприятий, предусмотренных к осуществлению в 2012/ 2013 годах. В настоящее время применение SAF-T ограничено.

Решение определяет стандартный файл на основе рекомендаций ОЭСР, названный FAIA, в одном формате XML.

Обязаны сообщать финансовые данные в стандартном формате все зарегистрированные плательщики НДС.

На первой стадии не представляют FAIA:

§ Все плательщики НДС, не подпадающие под применение Общего плана счетов;

§ Все плательщики НДС, применяющие упрощенный налоговый режим;

§ Все плательщики НДС, чей годовой оборот ниже 112 000,00 ЕВРО;

§ Все плательщики НДС, имеющие разумный объем учетных транзакций (+/- 500 транзакций).

То есть налогоплательщиков, для которых неавтоматизированное, ручное проведение проверки более быстрое и эффективное, чем электронная передача данных для проверки<sup>49</sup>.

SAF-T (Стандартный файл аудита для налогов) был разработан службой ОЭСР. Этот файл содержит все данные, связанные с экономической деятельностью налогооблагаемого лица. Файл экспорта AED называется FAIA (файл электронного аудита налогового органа) и основан на стандартах SAF-T.

В FAIA (**приложение 10**) содержатся рекомендации для экспорта данных бухгалтерского учета в электронном формате для Государственного управления по регистрации и доменам (AED) в рамках налогового контроля. Его основанием являются закон от 19 декабря 2008 года об административном сотрудничестве между налоговыми органами, (Mémorial A-206 от 24 декабря 2008) о внесении изменений в статью 70, пункт 3, подпункт 2 Закона об НДС согласно которому, в настоящее время,

---

<sup>49</sup> Более подробную информацию можно найти здесь: [www.aed.public.lu/FAIA](http://www.aed.public.lu/FAIA)

бухгалтерские книги, документы и, в целом, все данные, которые должны быть предоставлены по запросу государственных органов, должны быть доступны в электронном виде в удобочитаемой и понятной форме, соответствующей оригиналу на бумажном носителе, или в соответствии с другими техническими требованиями, по определению государственных органов.

Стандартный файл SAF-T 2.0 содержит большое количество полей. Тем не менее, сообщается информация только по тем полям, которые присутствуют в учете по НДС налогоплательщика. Остальные поля остаются пустыми или заполнены конкретной информацией о том, что поля являются пустыми (например: n/a для буквенно-цифровых полей, /, -, 0, для числовых полей). Основой файла являются все записи, которые были введены в систему бухгалтерского учета. Он дополняется базой данных клиентов, поставщиков, сведениями со счетов-фактур, заказов, платежей и корректировок.

Тем не менее, для AED необходимо минимальное количество полей. В этом минимуме полей указывается информация о личности плательщика НДС и экспортируемый отчетный год. Эта информация имеет большое значение для контроля за качеством поставляемого файла. Эти критерии качества имеют решающее значение для принятия файла аудиторами AED. По сути, файл FAIA сопоставим с декларацией по НДС. Декларация это стандартный документ, который обязаны использовать все налогоплательщики. В декларации также содержатся поля. Есть обязательные поля (например: номер, имя, и.т.д.) и есть поля, где указываются различные виды коммерческой деятельности. В заключение, в декларации по НДС содержится такая же информация. Как и в FAIA: обязательные поля, поля с информацией из бухгалтерского учета и пустые поля. В пустых полях раскрывается характер коммерческой деятельности, которая осуществляется компанией на протяжении финансового года. Там не будут присутствовать данные, которые не были указаны.

Данные из файла экспорта FAIA являются строго конфиденциальными, так как вся указанная информация является предметом налоговой тайны.

Экспорт данных бухгалтерского учета в стандарте FAIA позволяет аудиторам производить более быстрое, более эффективное, более точное и менее дорогое управление. Этот новый метод автоматизированного контроля обеспечивает высокое качество проверки.

Важным условием для обеспечения надлежащей проверки данных бухгалтерского учета (в бумажной форме или в электронной форме), являются достоверные данные. Надежные электронные данные это – данные, которые отражают свое содержание, иллюстрируя цепь транзакций с полным и точным учетом всех деловых инцидентов, гарантируя при этом максимально возможную надежность целостности данных. Самым

надежным способом является сочетание строгих механизмов внутреннего контроля и соответствующих методов безопасности, чтобы гарантировать надежность хранимых данных.

Если же, с другой стороны, используемое программное обеспечение не гарантирует необратимость и неприкосновенность проверенных записей, компьютеризированный учет не может считаться подлинным, законным и надежным.

### **Швеция**

Аналитический доклад по внедрению в Швеции горизонтального мониторинга, опубликованный в декабре 2016 года<sup>50</sup>, показывает, что инициатива по применению совместного соблюдения в Швеции провалилась, т.к. фактически горизонтальный мониторинг применяет только одно юридическое лицо.

Анализ проводился путем анонимного опроса как юридических лиц-участников программы совместного соблюдения, так и должностных лиц Шведского налогового агентства.

В комментариях одного из опрошенных сотрудников Шведского налогового агентства указывается на недостаточную проработанность положений по программе, в частности по вопросам информации от налогоплательщиков, по которым будет соблюдаться конфиденциальность. Также приведен комментарий о том, что горизонтальный мониторинг в Швеции было целесообразно вводить через пилотный проект. Отказ большинства лиц от участия в программе связан с вопросом конфиденциальности информации и две компании, сохранившие соглашение со Шведским налоговым агентством, применяют его по простым, маленьким вопросам и не раскрывают информацию по существенным сделкам.

При этом в докладе указывается, что не отмена инициативы совместного соблюдения в законодательстве частично обусловлена опасением Шведского налогового агентства показать себя ниже по уровню других налоговых администраций, в т.ч. стран Северной Европы.

Рассмотрим рабочий доклад «Справедливые налоги», опубликованный в декабре 2016 года<sup>51</sup>.

В этом докладе кратко излагается проект шведского совместного соблюдения *Fördjupad samverkan* - FS (расширенное сотрудничество), представленный в 2011 году, и модифицированная инициатива, возобновленная в рамках диалога *Fördjupad* - FD (расширенный диалог) в

---

<sup>50</sup> SWEDEN: Failure of a Cooperative Compliance Project? *Working Paper · December 2016*, FairTax WP-Series No.7. ШВЕЦИЯ: провал проекта по совместному соблюдению? *Рабочий документ – Декабрь 2016*, Справедливые налоги Серия-WP №7.

<sup>51</sup> [https://www.researchgate.net/publication/313726430\\_SWEDEN\\_Failure\\_of\\_a\\_Cooperative\\_Compliance\\_Project](https://www.researchgate.net/publication/313726430_SWEDEN_Failure_of_a_Cooperative_Compliance_Project)

2014 году. В нем описывается, как Шведское налоговое агентство предложило инициативу, подобные проекты которой на международном рынке были успешными, но в шведской версии и контексте встретили сильное сопротивление и теперь приостановлены в ожидании предлагаемых изменений в законодательстве. Эта хронологическая траектория выявила проблемы, которые влияют на соблюдение налоговых обязательств среди крупных корпораций и, возможно, также среди обычных налогоплательщиков в шведском обществе. Исходя из этих вопросов, возникло восемь аспектов, на которые следует обратить внимание при реализации инициатив по совместному соблюдению.

В этом докладе описывается одна шведская инициатива по активному вовлечению крупных корпоративных налогоплательщиков в так называемый проект «совместного соблюдения». Он является частью скандинавского сотрудничества, целью которого является описание того, как инициативы «совместного соблюдения» принимаются и воспринимаются в обществе, опираясь на опыт в Дании, Финляндии, Норвегии и Швеции. Подход является качественным, опираясь на этнографический сбор данных на местах, состоящий из наблюдения участника (когда это возможно), интервью и изучения документов.

Чтобы описать прием и восприятие этих инициатив, попытаемся решить четыре всеобъемлющих вопроса: (1) Каким образом инициатива по совместному соблюдению повлияла на регулирование налогового соблюдения? (2) Какими административными процессами были использованы для этого? (3) Изменило ли это взаимоотношения между налоговыми администрациями и заинтересованными сторонами? (4) Как это повлияло на налоговое соблюдение, например, проблемы, которые влияют на налоговое соблюдение среди корпораций / бизнес-сектора в шведском обществе?

Более крупное деловое сообщество было ознакомлено с FS в начале марта 2011 года в статье в *Dagens industri*, шведском розовом бизнес-журнале, подписанной под авторством генерального директора SKV и руководителя Департамента крупных корпораций. В этой статье они описывают предысторию развития FS как результат повышенного внимания SKV к принятию рисков многонациональными корпорациями и процедур их внутреннего контроля в период после финансового кризиса. Утверждалось, что управление такими корпорациями сопряжено с трудностями при прогнозировании налоговых рисков, которые могут потенциально привести к затяжным судебным процессам и дорогостоящим переоценкам налогов.

Утверждалось, что FS - это новый способ работы; это было представлено как формализованное сотрудничество, в котором крупные корпорации получают определенный контакт с SKV. Тем не менее, подробности FS сотрудничества еще не раскрылись, поскольку SKV будет проницательным для желаний участвующих корпораций. Несколько крупных корпораций будут приглашены для участия в конце 2011 года, группа,

которая будет расширена, чтобы в конечном итоге охватить все крупные транснациональные корпорации. Таким образом, цель с FS была долгосрочным обязательством, и обе стороны должны подписать декларацию о намерениях. Эти декларации, однако, не будут юридически обязательными.

В статье описаны способы работы внутри ФС. SKV обязуется назначить конкретного контактного лица и открыто заявить о своем решении о налоговом риске корпорации, а также предложить средства для снижения налоговых рисков. Кроме того, SKV также будет использовать свои знания и компетентность для обеспечения адекватности внутренних процедур и систем управления корпорациями в отношении налоговых вопросов. С другой стороны, ожидается, что участвующие корпорации будут открыты для обсуждения своих рисков налогообложения, а также для решения сложных налоговых вопросов на начальном этапе обсуждения. В FS SKV и корпорация будут вместе составлять инвентаризацию внутренних процедур и систем управления, чтобы обеспечить доставку правильной информации в SKV. В статье сделан вывод о том, что как SKV, так и участвующие корпорации выиграют от FS.

Корпорация снизит налоговые риски, расходы и административное бремя. Корпорация может посредством сотрудничества предотвращать аудиты или другие меры контроля, которые могли бы привести к переоценке налогов или составлению правовых процедур. FS будет следить за тем, чтобы расходящиеся мнения по налоговым вопросам стали очевидными на ранней стадии. Для SKV полезно предотвращать ошибки вместо аудита и корректировать их апостериори. Сотрудничая с корпорациями в FS, SKV может быть более эффективным и использовать свои контрольные ресурсы в других местах.

Одновременно с публикацией этой статьи SKV пригласил крупнейшие корпорации Швеции и крупные фирмы налоговых консультантов для проведения четырех информационных собраний в общей сложности по FS в трех крупнейших городах Швеции. В этих хорошо посещаемых встречах, где, возможно, участвовало в общей сложности 100 корпораций, SKV изложил аргументы для FS и того, как он должен работать.

Презентация SKV описала новую инициативу как развитие существующего проекта «Диалог» (dialog). Dialogen - это способ для корпораций задавать вопросы SKV по электронной почте или по телефону. Было указано несколько преимуществ Dialogen: корпорации получают представление SKV по вопросам с налоговой точки зрения перед совершением сомнительных транзакций; и возможность быстрого решения неясных вопросов. Корпорации казались довольным Dialogen, и это сделало проблемы налогообложения менее опасными и более предсказуемыми, в результате чего в результате чего растет доверие к отношениям между SKV и

корпорациями. Но в докладах утверждалось, что в Dialogen было задано большее количество вопросов с повышенной сложностью и что многие корпорации ответили на последующие вопросы через этот форум. SKV пришел к выводу, что необходимы другие меры.

FS работал хорошо какое-то время, пока не возникла проблема конфиденциальности. SKV не сделал свою «домашнюю работу» надлежащим образом<sup>52</sup> и, в частности, не удалось устранить проблему того, какой тип информации налогоплательщика может рассматриваться как конфиденциальная. Мы не получили правовую поддержку, которую мы должны были иметь. Оглядываясь назад, докладчик выказывает сожаление о том, что было бы гораздо лучше, если запустили пилотный проект.

### **Проблемные вопросы по горизонтальному мониторингу, обсуждаемые в рамках ОЭСР**

- потенциально противоречивые положения налогового законодательства.

*Комментарии ОЭСР:* Налогоплательщик сохраняет за собой право организовывать свой бизнес осмотрительно, и не обязан максимизировать причитающийся налог. Налоговая администрация должна понимать бизнес-модель и то, как субъекты, подлежащие налогообложению, вписываются в общую цепочку создания стоимости.

Общий смысл данной формы налогового контроля должен быть ясным, как для бизнеса, так и для правительства:

- основная цель горизонтального мониторинга (или «программ по обеспечению совместного соблюдения») - **является большая и более ранняя** определенность по налоговым обязательствам/поступлениям при меньших затратах.

- принцип правового равенства.

*Комментарии ОЭСР:* Необходимо тщательно рассмотреть, на каких условиях некоторые налогоплательщики могут участвовать в горизонтальном мониторинге, и каковы причины исключения других налогоплательщиков из такого режима. Горизонтальный мониторинг не может быть и не должен восприниматься как предложение «дорогих сделок» избранной группе крупных налогоплательщиков.

- законодательная база.

---

<sup>52</sup> Interview 14.1.2016.  
FairTax WP-Series No.7  
SWEDEN: Failure of a Cooperative Compliance Project?

*Комментарии ОЭСР:* Конкретная законодательная база может помочь укрепить доверие не только между налоговой администрацией и налогоплательщиками, но и в самой налоговой администрации. Гарантированная степень правовой определенности должна быть четко сформулирована в нормативных правовых актах.

➤ уровень компетенции специалистов налоговых органов.

*Комментарии ОЭСР:* Высокий уровень осведомленности налоговых органов о специфике бизнеса и учета налогоплательщиков, заключивших соглашения о горизонтальном мониторинге, будет оказывать непосредственное влияние, как на правильное определение налоговых обязательств налогоплательщика, так и на вопрос равенства перед законом всех налогоплательщиков.

**Ключевые вопросы, связанные с применением горизонтального мониторинга, при подготовке нормативно-правовой базы:**

- Наличие четких законодательных норм (НПА: по налогам, административной ответственности) в отношении обязанностей и прав налогоплательщиков, участвующих в горизонтальном мониторинге:
  - формат доказательств, подтверждающих достаточный уровень внутреннего контроля в сфере бухгалтерского и налогового учета;
  - порядок и способы «раскрытия информации»: периодичность, объем, содержание представляемой информации;
  - порядок урегулирования спорных вопросов;
  - ограничение по другим формам налогового контроля;
- Конфиденциальность и безопасность передачи данных.

## 2. Разработка предложений к порядку проведения ГМ в РК

С 1 января 2019 года вступает в силу статья 131 НК РК о горизонтальном мониторинге.

**Горизонтальный мониторинг** предусматривает обмен информацией и документацией между уполномоченным органом и налогоплательщиком. Горизонтальный мониторинг основывается на принципах:

- сотрудничества;
- обоснованного доверия;
- законности;
- прозрачности;
- расширенного информационного взаимодействия.

Для проведения горизонтального мониторинга необходимо заключать соглашение о горизонтальном мониторинге между налогоплательщиком и налоговым органом на основании заявления предоставленного налогоплательщиком. Заявление следует подавать заранее не позднее начала четвертого квартала года, предшествующего периоду, за который планируется проведение горизонтального мониторинга, для того чтобы налоговые органы смогли определить план работы на следующий год. Налоговым органам также необходима документация, подтверждающая соответствие категории налогоплательщика, которую следует подавать вместе с заявлением.

Основными критериями для применения ГМ должны являться:

- размер налоговых поступлений;
- стоимостный баланс группы;
- численность работников;
- наличие СВК – системы внутреннего контроля;
- налоговые регистры;
- выписка ЭСФ – электронных счетов-фактур;
- низкая степень риска по СУР.

Таким образом, предлагаем выделить 2 категории налогоплательщиков, с которыми будут заключаться соглашения о горизонтальном мониторинге:

*1) Налогоплательщики, являющиеся коммерческими организациями, за исключением государственных предприятий. На дату подачи заявления о заключении соглашения одновременно соответствующие следующим условиям:*

- сумма стоимостных балансов фиксированных активов на конец налогового периода согласно декларации по КПП за год, предшествующий году, в котором подается заявление, составляет не менее 325 000 МРП.
- сумма уплаченных налогоплательщиком налогов составляет не менее 5 миллиардов тенге за календарный год, предшествующий году, в котором подается заявление
- численность работников согласно декларации по ИПН за последний месяц четвертого квартала года предшествующего году, в котором подается заявление, составляет не менее 250 человек;
- наличие у налогоплательщика налоговых регистров, расшифровывающих каждую строку декларации;
- ведение налогоплательщиком бухгалтерского и налогового учетов на казахском и (или) русском языках с использованием программного обеспечения, предназначенного для автоматизации бухгалтерского и налогового учетов;
- низкий уровень риска налогоплательщика согласно оценке применяемой налоговыми органами системы управления рисками по состоянию на 31 декабря года, предшествующего году, в котором подается заявление;
- подавшие заявление о заключении соглашения о горизонтальном мониторинге;

2) *Налогоплательщики, подавшие заявление о заключении соглашения о горизонтальном мониторинге, и соответствующие **одному** из условий:*

- налогоплательщик реализует инвестиционный приоритетный проект;
- участник Международного финансового центра «Астана», прошедший государственную регистрацию и занимающийся предпринимательством в Республике Казахстан только на территории Международного финансового центра «Астана».

Налоговые органы после рассмотрения должны уведомить налогоплательщика об отказе или согласии. По опыту развитых стран предлагаем заключать соглашение на 3 года и начинать проводить горизонтальный мониторинг с 1 января года, следующего за годом подписания соглашения.

После подписания соглашения обе стороны должны определить должностных лиц, ответственных за проведение проверки. О принятом решении стороны обязаны уведомить друг друга в письменной форме.

Проводится горизонтальный мониторинг может как на территории налогоплательщика, либо без выезда к налогоплательщику. Для горизонтального мониторинга на территории налогоплательщика, налогоплательщик должен предоставить рабочее место должностному лицу налогового органа. Рабочее место должно быть оснащено компьютерной техникой, которая должна иметь доступ к информационным системам бухгалтерского и налогового учетов.

Налоговый орган и налогоплательщик в соглашении о горизонтальном мониторинге должны определить адреса электронной почты, предназначенные исключительно для обмена информацией в рамках горизонтального мониторинга.

В ходе мониторинга должностные лица могут запросить у налогоплательщиков документацию, письменные пояснения, которые подтверждают правильность исчисления налогов и своевременность уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Если выявлены нарушения в ходе горизонтального мониторинга, приводящие к начислению сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет, должностные лица Налогового органа, должны составить рекомендации по вопросу исполнения налоговых обязательств.

Если налогоплательщик согласен с рекомендацией, то в течение определенного срока он исполняет обязательства. При не согласии, налогоплательщик должен предоставить письменные возражения, после рассмотрения которого налоговый орган выносит и направляет налогоплательщику свое окончательное решение.

Необходимо предусмотреть, что налоговый орган может досрочно расторгнуть соглашение в случае, если налогоплательщик не предоставляет или предоставляет недостоверную информацию. Под недостоверной информацией понимается предоставление пояснений, не соответствующих фактической информации или предоставление поддельной документации.

Также в случае начала процедуры банкротства, реабилитации, реорганизации или ликвидации должно быть предусмотрено досрочное расторжение.

Для закрепления ответственности налогоплательщика, необходимо предусмотреть, что после досрочного расторжения соглашения о горизонтальном мониторинге, повторно заключить соглашение можно только через 3 - 5 лет со дня такого расторжения. Исключением будет расторжение по причине реорганизации. Под реорганизацией понимается слияние, присоединение, разделение и выделение налогоплательщика.

Уведомление о досрочном расторжении соглашения предлагаем направлять в письменной форме по почте заказным письмом с уведомлением. Дата расторжения - дата отправления уведомления.

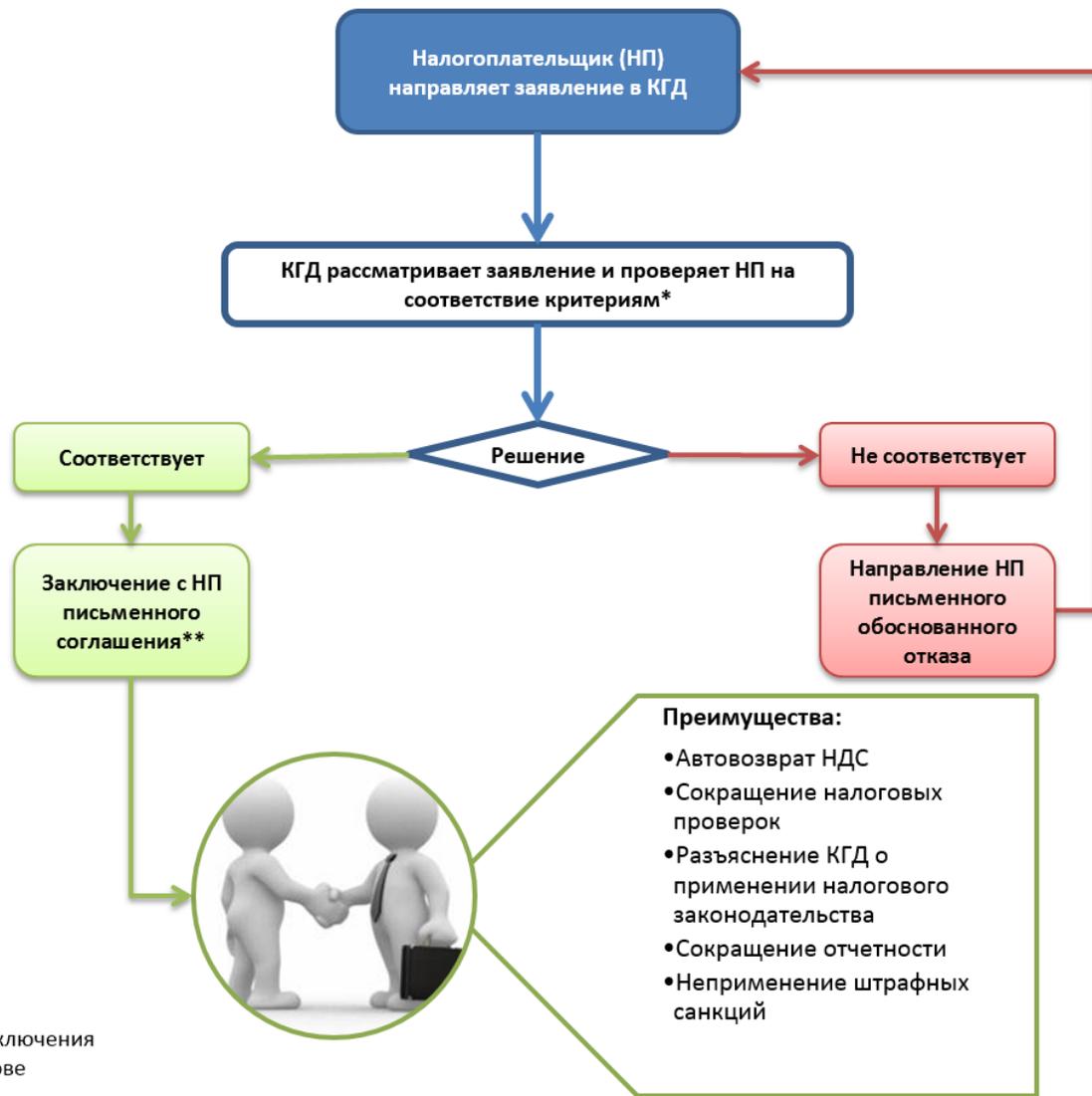
В целях смещения акцента контроля с налоговой проверки на камеральный контроль постепенно повсеместно внедрится в нашу жизнь **налоговый добровольный мониторинг**, когда проверки участников проекта не будут назначаться вообще. При этом предприятия максимально откроются и начнут сотрудничать с налоговыми органами.

Таким образом, КГД необходимо предложить расширенное информационное взаимодействие с крупными налогоплательщиками, основанное на принципах обоснованного доверия и открытости, отсутствие налоговых проверок за период нахождения на горизонтальном мониторинге (за исключением определенных случаев), тестирование правильности исполнения налоговых обязательств посредством существующей у налогоплательщика системы внутреннего контроля, предоставление разъяснения налогоплательщикам по совершенным либо планируемым сделкам, неприменение ответственности к налогоплательщикам, допустившим нарушение налогового законодательства при исполнении рекомендаций, разъяснений и решений налоговых органов в рамках горизонтального мониторинга, сокращение налоговой отчетности, получение данных бухгалтерского и налогового учетов и дачи письменных пояснений по фактам, ведение налогоплательщиком детализированных налоговых регистров.

Алгоритм заключения Соглашения о горизонтальном мониторинге описывается в схеме, указанной ниже:

- \* Критерии:**
- размер налоговых поступлений
  - стоимостный баланс группы
  - численность работников
  - СВК
  - налоговые регистры
  - ЭСФ
  - низкая степень риска по СУР
- Вне зависимости от критериев в горизонтальном мониторинге могут участвовать налогоплательщики, реализующие инвестиционные приоритетные проекты и (или) инвестиционные стратегические проекты

\*\* Рассматривается вариант заключения соглашений на ежегодной основе

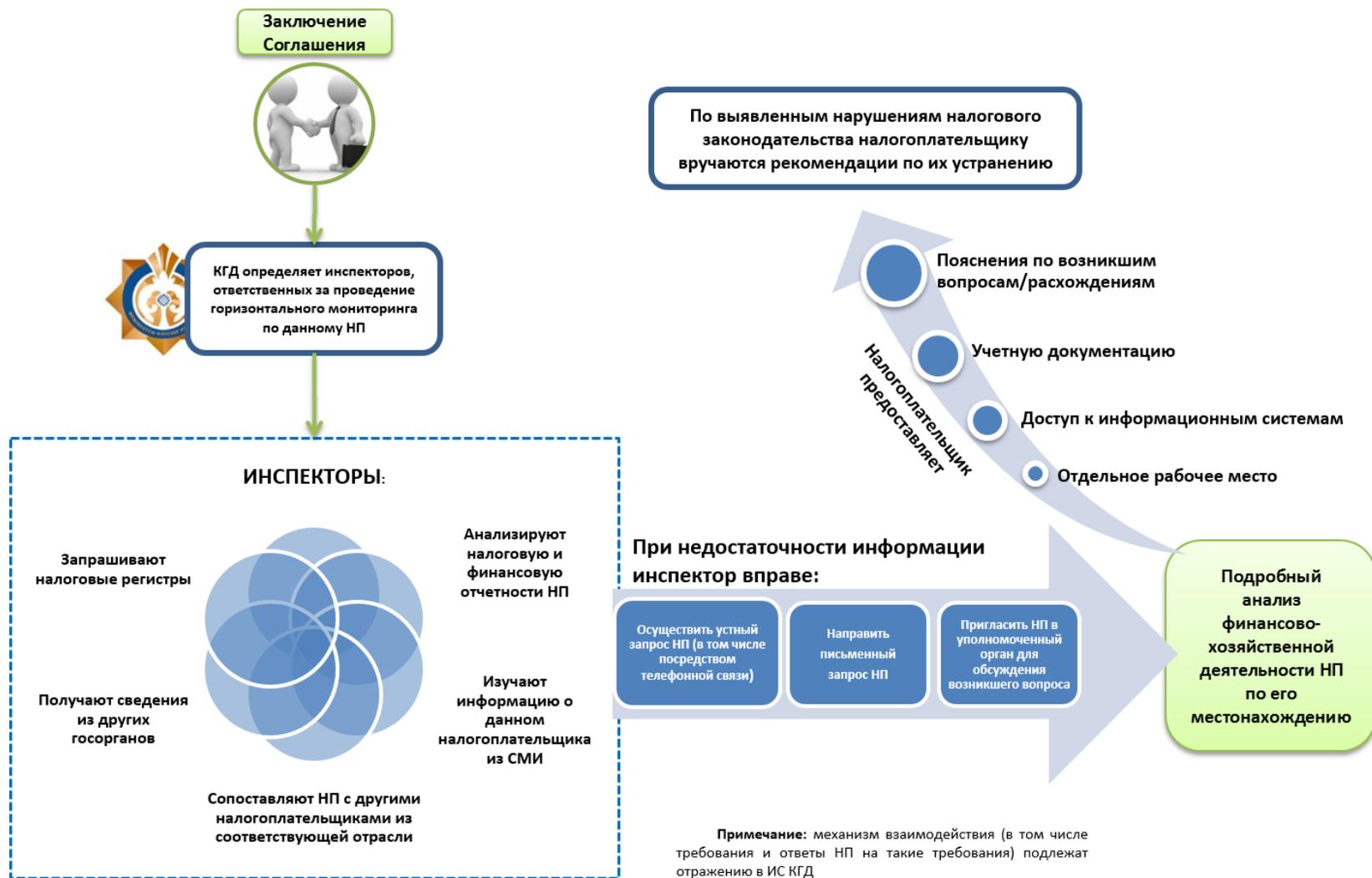


Порядок представления разъяснений по применению налогового законодательства (включая предварительное разъяснение):



**\*Примечание:** В случае смены позиции государственного органа в отношении ситуации, по которой налогоплательщик исполнил налоговые обязательства в соответствии с полученным в период нахождения на добровольном мониторинге разъяснением, по такой ситуации административные взыскания не применяются.

# Порядок осуществления горизонтального мониторинга



Заключение  
Соглашения



КГД определяет инспекторов, ответственных за проведение горизонтального мониторинга по данному НП

По выявленным нарушениям налогового законодательства налогоплательщику вручаются рекомендации по их устранению

**ИНСПЕКТОРЫ:**

Запрашивают налоговые регистры

Получают сведения из других госорганов

Анализируют налоговую и финансовую отчетность НП

Изучают информацию о данном налогоплательщике из СМИ

Сопоставляют НП с другими налогоплательщиками из соответствующей отрасли

При недостаточности информации инспектор вправе:

Осуществить устный запрос НП (в том числе посредством телефонной связи)

Направить письменный запрос НП

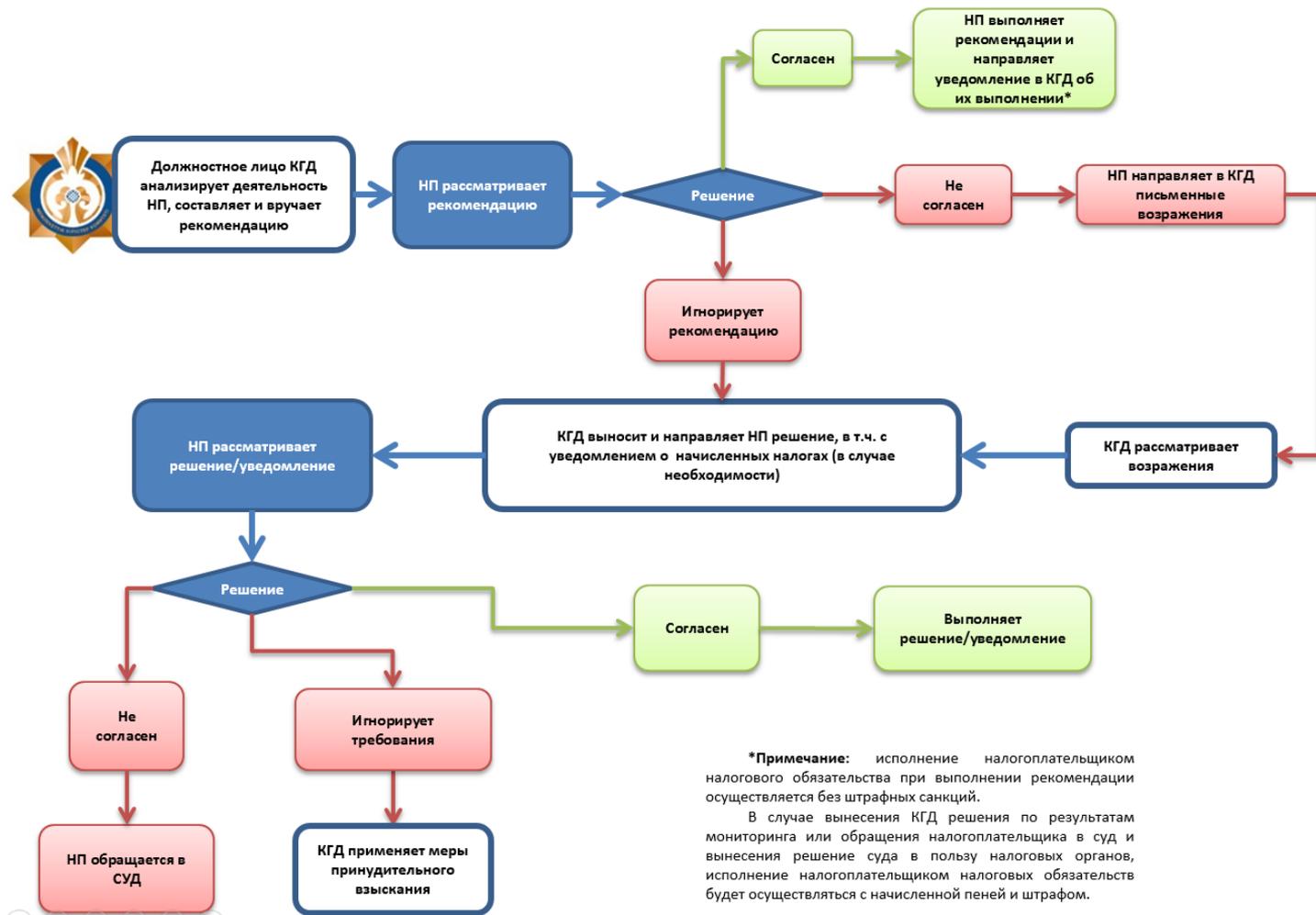
Пригласить НП в уполномоченный орган для обсуждения возникшего вопроса

- Налогоплательщик предоставляет
- Пояснения по возникшим вопросам/расхождениям
  - Учетную документацию
  - Доступ к информационным системам
  - Отдельное рабочее место

Подробный анализ финансово-хозяйственной деятельности НП по его местонахождению

Примечание: механизм взаимодействия (в том числе требования и ответы НП на такие требования) подлежат отражению в ИС КГД

# Алгоритм взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, состоящих на горизонтальном мониторинге



**\*Примечание:** исполнение налогоплательщиком налогового обязательства при выполнении рекомендации осуществляется без штрафных санкций.  
 В случае вынесения КГД решения по результатам мониторинга или обращения налогоплательщика в суд и вынесения решение суда в пользу налоговых органов, исполнение налогоплательщиком налоговых обязательств будет осуществляться с начисленной пеней и штрафом.

В целом для проведения качественного, правильного и эффективного горизонтального мониторинга необходимо также внедрить информационную систему **Е-Аудит**, который представляет собой совершенствование традиционной налоговой проверки путем использования информационных систем:

- автоматическая сверка приобретения и реализации по НДС;
- получение налоговых регистров в электронной форме;
- создание электронного форума проверяющих;
- фиксация алгоритма проверки в информационных системах налогового органа;
- внедрение стандартного файла проверки и его использование наряду с другими инструментами налоговой проверки.

Е-Аудит в данном понимании применяется странами ОЭСР

## Порядок применения стандартного файла проверки (СФП)\* в ходе налоговой проверки



В Налоговом кодексе горизонтальный (налоговый добровольный) мониторинг появляется в нескольких статьях небольшими вкраплениями и на наш взгляд в опубликованном проекте не вполне отражает суть горизонтального мониторинга. В НК должен быть отражен порядок реализации соглашения о горизонтальном мониторинге, прописаны главные принципы взаимодействия, такие как добровольный характер соглашений и возможность беспрепятственного выхода из него, отражены права и обязанности налогоплательщика и налогового органа, правовые гарантии каждого из них. Отдельно следует прописать необходимость сохранения налоговой тайны, поскольку налоговые органы в рамках соглашения о расширенном информационном взаимодействии получают доступ ко всей бухгалтерской информации и сведениям системы внутреннего контроля.

Необходимо проанализировать возможность применения горизонтального мониторинга по отношению к среднему и малому бизнесу. Так опыт Голландии показывает пример успешного взаимодействия налоговой службы с малым и средним бизнесом. Для реализации такого масштабного распространения новой формы налогового контроля возможно создание специализированных подразделений налоговых органов, занимающихся мониторингом своего сегмента рынка. В этом случае будет возможность учесть специфику крупного, среднего и малого бизнеса и разработать подходы, ориентируясь на особенности каждого из них. Принимая во внимание столь успешный опыт применения горизонтального мониторинга за рубежом, закрепление механизма расширенного информационного взаимодействия в НК должно быть достаточно проработанным шагом со стороны налоговой службы РК.

За редким исключением большинство стран имеет законодательные права доступа к любым источникам информации, связанной с налогами. В частности, у большинства стран Евросоюза нет закона о банковской тайне, и поэтому приоритет доступа налоговых органов в этих странах к налоговой информации о налогоплательщиках, имеющейся в банках и других финансовых институтах, стоит выше банковской тайны, при соблюдении определенной процедуры получения и сохранения конфиденциальности такой информации.

Сравнение общих положений по горизонтальному мониторингу, определению формы контроля и порядка подачи заявлений, рассмотрения и ответов по требованиям Руководства Налогового Управления США (IRS) по Программе CAP (Compliance Assurance Process – Процесс обеспечения

соблюдения) и положений проекта Налогового кодекса РФ с положениями Налогового кодекса РК показывает, что очень многие вопросы в Налоговом кодексе РК отражены в общем, с отсылкой на нормативные правовые акты уполномоченного органа.

Проанализировав мировой опыт использования горизонтального мониторинга и е-аудита, заметим, что они положительно влияют на эффективность налоговой политики. Но, при внедрении вышеперечисленных методов в отечественную налоговую практику необходимо учитывать специфику казахстанского менталитета, особенности ведения бизнеса, существующие недостатки в системе администрирования. Только при соблюдении этих условий внедрение новых методов налогового администрирования даст положительные результаты.

Внедрение е-аудита контролирующими органами в эпоху информационных технологий является процессом закономерным. Подобное информационное взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков до и после предоставления налоговой отчетности отвечает их взаимным интересам и будет способствовать сокращению налоговых споров и их скорому разрешению. В целом быстрое завершение налоговых проверок – это общая цель как налогоплательщиков, так и налоговых органов.

Остается только надеяться, что внедрение этой системы будет безболезненным и будет основываться на практике ведущих стран в области е-аудита. В свою очередь налогоплательщикам нужно быть в курсе предстоящих новых систем и поддерживать автоматизацию своих учетов на максимально возможном уровне.

### 3. Разработка предложений по формированию СВК БУ НУ в РК

#### 3.1 Краткий обзор отчета ОЭСР по СВК

«Эффективность системы внутреннего контроля начинается с моральных и этических ценностей руководства любой организации, а также методов, с помощью которых руководство обеспечивает реализацию таких ценностей в повседневной работе». Данная цитата из Информационного бюллетеня ФНА<sup>53</sup> «Налоговое соблюдение и системы налогового учета» (2010) является ключевой для понимания влияния и важности СВК, в которой СНК<sup>54</sup> представляет собой неотъемлемую часть. Понятие «прозрачность в обмен на определенность» не может существовать без раскрытия налоговых рисков, а основополагающие принципы подтверждают, что такие риски имеют место.

Несмотря на то, что степень установленного законодательством регламентирования корпоративного управления и степень, в которой оно распространяется на налогообложение, различаются, тенденция к повышению прозрачности и раскрытию информации ясна. Ясно также, что соответствующая прозрачность и раскрытие информации зависят от надежной СВК. Обязательство Совета Правления предприятий в отношении представления «Отчёта о системе внутреннего контроля» (ОСВК) лежит в основе почти всего законодательства или кодексов корпоративного управления. Цель представления ОСВК отличается от исторически сложившихся правил финансовой отчетности и связана с эффективностью системы управления рисками предприятия.

Предприятия используют СУР для управления рисками и возможностями для достижения собственной стратегии. СУР обеспечивает основу для управления рисками. При эффективном и рациональном применении данной системы управления рисками, предприятия обеспечивают защиту и увеличивают капитализацию для своих заинтересованных сторон. Таким образом, разработка, внедрение и поддержание эффективной и рациональной СВК обладает важным значением, если предприятия намерены достичь своих целей. Часть СВК,

---

<sup>53</sup> ФНА – Форум по налоговому администрированию

<sup>54</sup> СНК – Система налогового контроля (Tax Control Framework - TCF), являющаяся частью системы внутреннего контроля

которая обеспечивает точность и полноту налоговых деклараций и раскрытых предприятием сведений, иногда упоминается как СНК. Ни одна из стран, которые были опрошены ОЭСР, не стремилась прописывать разработку и реализацию СНК в законодательстве.

В целом, роль, которую играет СНК в рамках общей системы внутреннего контроля (СВК) предприятия, обсуждается в Информационном бюллетене ФНА. Информационный бюллетень демонстрирует согласованность между концепциями внутреннего контроля и налогового контроля.

По результатам опроса вышло, что в большинстве стран ОЭСР, обязательства по корпоративному управлению изложены в законодательстве и/ или в отдельном кодексе. Австралия, Ирландия, Нидерланды, Новая Зеландия, Норвегия, Сингапур и Швеция включили принципы управления в свои законы о компаниях или о корпоративной предпринимательской деятельности. Франция включила положения, касающиеся корпоративного управления в Закон о финансовой безопасности. США приняли Закон Сарбейнса-Оксли от 2002 года (ЗСО) после финансовых скандалов с участием компаний Enron и WorldCom. В большинстве стран законодательные обязательства дополняются отдельными кодексами, которые издаются для ограниченного круга компаний, или для отдельно перечисленных компаний.

Налоговые органы опираются на общие кодексы корпоративного управления или законодательство, а также требование в отношении наличия СВК, которые они предусматривают. Только три страны (Австралия, Великобритания и Нидерланды) говорят о том, что налоги являются прямым элементом таких общих правил корпоративного управления. Например, Великобритания внедрила в свое законодательство концепцию Главного бухгалтера (ГБ). Как уже было отмечено, на международном уровне Руководства ОЭСР для многонациональных предприятий (МНП) отдельно охватывают вопросы управления налоговыми отношениями.

Налоговые органы большинства стран ФНА выпустили дополнительные рекомендации, направленные на обеспечение раскрытия налоговых рисков. Обязательства предприятий по предоставлению полного раскрытия информации часто являются добровольными и включаются в

качестве части программы корпоративного соблюдения требований НПА (например, Австралия, Австрия, Ирландия, Нидерланды, Новая Зеландия, Сингапур, Южная Африка и США). Однако в некоторых странах, включая Канаду, Ирландию, Южную Африку, США и Великобританию, также действуют обязательные режимы раскрытия информации. В Великобритании принципы управления рисками соблюдения налогового законодательства (ПУРНЗ) и Кодекс профессиональной этики в области налогообложения для банков подкрепляются установленными законом штрафами за неисполнение обязательств в отношении концепции Главного бухгалтера (ГБ) и раскрытия схем уклонения от уплаты налогов (РСУН). Мы уже упоминали, что в США и Австралии также имеются отдельные законодательные нормы, требующие раскрытия неопределенных налоговых позиций. В целом, данные режимы раскрытия информации усиливают потребность во внедрении надлежащих СВК и предоставляют налоговым органам доказательства, которые они могут использовать для проверки эффективности указанных систем.

Предприятиям, консультантам, аудиторам и налоговым органам необходимо знать о том, что налоговый контроль означает необходимость контролирования налоговых последствий всех процессов и операций на предприятии, а не только налоговых процессов. Таким образом, целью «Системы налогового контроля» (СНК) стать внутренним контролем всех процессов и операций с возможными налоговыми последствиями. Это означает, что конкретное требование «обеспечения контроля» всех налоговых вопросов - возможность своевременно обнаруживать, документировать и сообщать о любых соответствующих налоговых рисках налоговому органу, должно распространяться на все процессы в рамках СВК.

Совет Правления любого предприятия несет ответственность за разработку, внедрение и эффективность СНК своего предприятия и, по запросу, должен предоставлять «заявление о нахождении под контролем» в отношении соблюдения налогового законодательства. Такой подход соответствует большинству законов о корпоративном управлении, за соблюдение которых Совет Правления несет ответственность для соблюдения эффективности СУР предприятий и СВК.

Оценка принципов - системный подход и методы, которые можно использовать в этом отношении, чтобы предоставить обществу (в том числе

органам, которые проводят аудит налоговых органов) гарантию относительно строгости соблюдения концепции и надежности результатов.

Разработка и внедрение СНК - это процесс, который происходит в течение определенного периода времени. Отправной точкой является составление надёжного и четкого плана того, как обеспечить, чтобы СВК охватывали конкретные требования, необходимые для «контролирования» налогов. Реализация данного плана – это процесс с несколькими итерациями по причине наличия изменений в организации, предпринимательской деятельности, законе и регламенте. Это означает, что процесс построения СНК никогда не заканчивается. Он представляет собой постоянный процесс создания эффективных условий для соблюдения налоговых требований. Предприятие должно быть прозрачным в отношении своего плана деятельности и хода выполнения операций. Налоговый орган учитывает эту информацию при оценке рисков и распределении ресурсов для принудительного исполнения. Предполагается, что предприятия, работающие над улучшением СНК, будут обладать более низким профилем риска, поскольку они работают над устранением таких соответствующих налоговых рисков, которые являются результатом допущения ошибок и ненадлежащего контроля. Разумеется, действительность такого профиля риска должна проверяться налоговым органом, выполняющим собственные проверки в отношении целостности и надежности структуры налогового контроля. Налоговый орган должен быть открыт для налогоплательщиков в отношении профиля риска налогоплательщиков и в отношении того, как он подтверждает, что СНК достигает уровня уверенности на практике, которую СНК обеспечивает теоретически. Это можно выполнить, используя хорошо разьяснённые и понятные методы системного аудита.

Следует подчеркнуть, что обязательство в отношении контроля налогоплательщиков не распространяется на тех лиц, которые принимают участие в программах обеспечения соответствия сотрудничества. Это обязательство распространяется на всех налогоплательщиков. Разница между налогоплательщиками, связанными отношениями сотрудничества, с налоговыми органами, заключается в том, что обе стороны выразили своё согласие в отношении обеспечения прозрачности. Соответствующая прозрачность распространяется на разработку, внедрение и эффективность

СНК. Эффективность СНК может быть прозрачной для налогового органа, когда налогоплательщик представляет для ознакомления результаты, и последующие действия, которые вытекают из внутреннего мониторинга, который является важной частью СНК. Такой мониторинг обеспечивает существенные доказательства эффективности СНК и является отправной точкой для усовершенствований, которые гарантируют, что СНК будет идти в ногу с изменениями в предпринимательской деятельности, осуществляемой предприятием, и налоговыми обязательствами, которые они предусматривают. В отсутствие такой степени прозрачности, налоговый орган должен получить такую же степень уверенности в налоговом статусе предприятия другими, более дорогостоящими и навязчивыми средствами.

### **3.2 Предложения по формированию СВК БУ НУ в РК**

Под системой внутреннего контроля в сфере бухгалтерского (в части исполнения налогового законодательства) и налогового учетов (далее - СВК в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ) мы понимаем совокупность организационной структуры, методик и процедур, применяемых налогоплательщиками в качестве средств контроля за правильностью исчисления и своевременностью уплаты (удержания и перечисления) налогов и платежей в бюджет, выявления, исправления и предотвращения искажений сведений в налоговых формах вследствие ошибок или недобросовестных действий, а также своевременной подготовки достоверной налоговой отчетности. Такие методики и процедуры подлежат утверждению налогоплательщиком.

Ниже приведены на наш взгляд основные требования к формированию налогоплательщиком системы внутреннего контроля в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ, требования к составу и содержанию информации, предоставляемой налогоплательщиком в уполномоченный орган для заключения соглашения о ГМ.

#### **3.2.1 Требования к формированию системы внутреннего контроля в сфере бухгалтерского (в части исполнения налогового законодательства) и налогового учетов**

СВК в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ должна соответствовать положениям Концепции COSO и рекомендациям ОЭСР. СВК должна состоять из пяти взаимосвязанных компонентов:

1. Контрольная среда
2. Выявление и оценка рисков
3. Контрольные процедуры
4. Информация и коммуникации
5. Мониторинг.

3.2.1.1 Контрольная среда в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ включает:

- организационную структуру бухгалтерской и налоговой службы;
- внутренние нормативные документы в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ;
- внутренние нормативные документы, регламентирующие порядок и принципы функционирования СВК в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ;
- кадровую политику по бухгалтерской и налоговой службам.

3.2.1.2 Выявление и оценка налоговых рисков при применении риск-ориентированного подхода к организации СВК включает:

- описание бизнес-процессов налогоплательщика, в ходе которых возникают налоговые риски для БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ с учетом специфики деятельности и организации учета налогоплательщика;
- выявление и оценку налоговых последствий и налоговых рисков в таких бизнес-процессах.

3.2.1.3 Под контрольными процедурами понимается совокупность утвержденных налогоплательщиком политик и процедур, действий сотрудников и функций информационных систем, обеспечивающих своевременное выявление, предотвращение или минимизацию рисков для БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ.

Контрольные процедуры классифицируются следующим образом:

1) по времени осуществления:

- предотвращающие – осуществляются до начала совершения бизнес-процессов или до принятия управленческих решений;

- выявляющие – осуществляются после совершения бизнес-процессов или принятия управленческих решений;

2) по степени автоматизации:

- автоматизированные – осуществляемые без участия исполнителя (контроль доступа, выбор значений из фиксированного перечня, и т.д.);

- полуавтоматические – осуществляемые автоматизировано, но с участием исполнителя, должны быть инициированы или завершены вручную;

- ручные – осуществляемые исполнителем вне информационной системы (подписание документа на бумажном носителе, проставление визы о согласовании на бумажном носителе и т.д.);

3) по способу осуществления:

- арифметические (расчетные);

- аналитические (форматно-логические) - контроль критических областей, где риск возникновения искажений вследствие ошибок особенно высок.

При разработке контрольных процедур должно максимально обеспечиваться:

- разграничение полномочий и ответственности подразделений, должностных лиц и работников налогоплательщика, участвующих в разработке, применении и мониторинге применения контрольных процедур;

- авторизация внутренних нормативных документов и бизнес-процессов;

- проверка выполнения требований внутренних нормативных документов;

- обеспечение сохранности активов;

- обеспечение сохранности документов и информации;

- соблюдение нормативных и законодательных требований;

- сверка данных, сравнительный анализ показателей;

- мониторинг показателей деятельности.

3.2.1.4. Информация и коммуникации включают:

- порядок взаимодействия работников различных подразделений налогоплательщика при выполнении контрольных процедур;
- порядок взаимодействия работников налогоплательщика при мониторинге СВК в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ;
- возможности информационных систем при проведении контрольных процедур.

3.2.1.5. Мониторинг включает оценку качества работы СВК в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ:

- постоянную, осуществляемую налогоплательщиком;
- периодическую, осуществляемую внутренним или внешним независимым аудитом.

По результатам мониторинга принимаются меры по совершенствованию системы внутреннего контроля в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ.

3.2.1.6. Формализованное описание компонентов СВК в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ является подтверждением наличия такой СВК для целей применения горизонтального мониторинга.

### **3.2.2 Требования к информации о системе внутреннего контроля в сфере бухгалтерского (в части исполнения налогового законодательства) и налогового учетов, предоставляемой в уполномоченный орган**

Информация о СВК в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ, представляемая в уполномоченный орган в соответствии с *Порядком заключения и расторжения соглашения о горизонтальном мониторинге*, должна включать описание:

- 1) целей, задач, принципов организации СВК в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ;
- 2) должностных лиц, ответственных за реализацию СВК в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ, их функции, обязанности и ответственность;
- 3) должностных лиц и работников, участвующих в подготовке налоговых форм (регистров деклараций, расчетов, заявлений) и (или) решении вопросов налогообложения, их функции, обязанности и ответственность по применению СВК в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ;
- 4) информационной системы (информационных систем) БУ и НУ, используемой для контроля за правильностью и своевременностью исчисления, уплаты налогов и платежей в бюджет;
- 5) методик выявления и оценки налоговых рисков;
- 6) контрольных процедур для предупреждения или минимизации таких рисков с описанием исполнителей, сроков, частоты выполнения контрольных процедур, необходимости документирования результатов по выполнению контрольной процедуры, наличия регламентирующих внутренних документов, возможности автоматизации контрольных процедур;
- 7) порядка документирования и подтверждения проведения контрольных процедур;
- 8) процедур мониторинга за эффективностью СВК в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ с описанием исполнителей, сроков, частоты мониторинга, порядка документирования результатов мониторинга и принятия мер по совершенствованию СВК в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ по выявленным недостаткам;
- 9) порядка и сроков составления отчетности по результатам выявленных искажений в работе СВК в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ и (или) оценки состояния СВК в сфере БУ (в части исполнения налогового законодательства) и НУ.

## 4. Разработка предложений к изменению внутренних документов налогового учета и предложения к СВК БУ НУ для КИК<sup>55</sup> в РК

### 4.1. Общие положения

Правила налогообложения финансовой прибыли КИК должны быть основаны на Рекомендациях ОЭСР и Группы 20 по Плану действий BEPS 3<sup>56</sup>.

Порядок налогообложения доходов нерезидента из государств с льготным налогообложением, 10 и более процентов уставного капитала или голосующих акций которого прямо или косвенно принадлежат налогоплательщику-резиденту, действовавший до 31 декабря 2017 года значительно отличается от введенных в действие с 1 января 2018 года правил налогообложению финансовой прибыли КИК<sup>57</sup>.

Отличия по существу правил налогообложения КИК от порядка налогообложения доходов нерезидентов из государств с льготным налогообложением приведены обобщенно по ключевым моментам ниже в разделах 4.2 – 4.6 настоящего отчета.

В разделе 4.7 настоящего отчета приведены краткие выводы по результатам анализа мер по налогообложению КИК.

В разделе 4.8 настоящего отчета приведены предложения по изменению внутренних документов налогового учета и по системе внутреннего контроля в сфере налогового и бухгалтерского (в части исполнения налогового законодательства) учетов для обеспечения соблюдения положений НК РК по признанию КИК, исключению двойного налогообложения и определению финансовой прибыли КИК и других требований главы 30 НК РК.

---

<sup>55</sup> КИК – контролируемые иностранные компании.

<sup>56</sup> Рекомендации ОЭСР и Группы 20 по Плану действий BEPS 3 - рекомендации ОЭСР и Группы 20 по применению Плана действий BEPS 3 приведены в Финальном отчете 2015 года ОЭСР и Группы 20: ОЭСР (2015), Создавая эффективные правила для контролируемых иностранных компаний, Действие 3 – Финальный отчет 2015, Проект ОЭСР и Группы 20 по борьбе с минимизацией налогообложения и выводением прибыли, Издательство ОЭСР, Париж. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>.

<sup>57</sup> Сравнительная таблица положений Налогового кодекса РК от 10 декабря 2008 года №99-IV и действующего с 1 января 2018 года Налогового кодекса РК (далее - НК РК) приведена в [приложении 11](#) к настоящему отчету.

## 4.2. Лица, признаваемые КИК

Из всех иностранных лиц<sup>58</sup>, являющихся связанными сторонами с налогоплательщиком-резидентом (далее – налогоплательщик или крупный налогоплательщик) путем вложения инвестиций, определяются лица, в которых прямое, косвенное или конструктивное владение долями участия<sup>59</sup> составляет 25 и более процентов.

Пороговое значение в отношении владения долями участия повысилось, исключив из налогообложения у налогоплательщика доходы нерезидентов, владение в которых составляет от 10 до 25 процентов. Добавилось конструктивное владение, определяемое на основе суммирования коэффициентов прямого и косвенного владения долями участия.

Также, согласно рекомендациям ОЭСР и Группы 20, для определения КИК с 1 января 2018 года необходимо учитывать наличие контроля над дочерней компанией в соответствии с требованиями МСФО или иных международных СФО<sup>60</sup> (далее – контроль по МСФО). Такой контроль включает прямой, косвенный или конструктивный контроль.

Прямые владение долями участия и контроль определяются на основании владения и контроля:

- напрямую налогоплательщиком;
- через доверительного управляющего;
- через номинального держателя для акционерных обществ,

---

<sup>58</sup> Иностранные лица – юридические лица-нерезиденты, иная иностранная форма организации предпринимательской деятельности без образования юридического лица (постоянные учреждения, трасты, партнерства и другие), не включают физических лиц.

<sup>59</sup> Доли участия - доля участия (участие) в уставном капитале, доля (участие) голосующих акций в уставном (акционерном) капитале или доля участия (участие) в иной форме организации (подпункт 10) пункт 4 статьи 294 НК РК).

<sup>60</sup> Иные международные СФО - иные международно признанные стандарты составления финансовой отчетности, принимаемыми фондовыми биржами для допуска ценных бумаг к торгам. Для целей допуска к торгам на фондовой бирже РК постановлением Правления НБ РК от 27 марта 2017 года №54 в соответствии с Законом РК от 2 июля 2003 года «О рынке ценных бумаг» разработаны и утверждены Требования к эмитентам и их ценным бумагам, допускаемым (допущенным) к обращению на фондовой бирже, а также к отдельным категориям списка фондовой биржи. Согласно подпункту 1) пункта 10 этих Требований к иным международно признанным стандартам составления финансовой отчетности, принимаемым фондовой биржей РК для допуска ценных бумаг к торгам, отнесены Стандарты финансовой отчетности, действующие в США (General Accepted Accounting Principles - GAAP).

если фактически владение долями участия и контроль принадлежат налогоплательщику<sup>61</sup>.

Выявление контролируемого лица для целей определения иностранных лиц, в отношении которых имеется косвенное владение или контроль, также осуществляется на основании одного из условий:

- наличие контроля над дочерней компанией по МСФО. Такой контроль должен учитываться если он прямой, косвенный или конструктивный. При этом контролируемое лицо не обязательно будет КИК, т.к.:
  - включает всех лиц, находящихся под контролем, в том числе являющихся резидентами;
  - оно не обязательно зарегистрировано в государстве с льготным налогообложением или его эффективная ставка на прибыль не ниже 10 процентов;
- владение прямо, косвенно или конструктивно более 50 процентами долей участия дочерней или ассоциированной компании.

Из иностранных лиц с 25 и более процентами владения долями участия и контролем по МСФО (далее – иностранные дочерние компании) определяются лица, признаваемые КИК. Такое определение включает:

- действовавшее до 31 декабря 2017 года условие по наличию регистрации в государстве с льготным налогообложением; и
- с 1 января 2018 года для каждой иностранной дочерней компании и ее ПУ<sup>62</sup> в иностранных государствах необходимо определять эффективную ставку налога на прибыль.

Если иностранная дочерняя компания или ее ПУ зарегистрирована в государстве с льготным налогообложением или ее эффективная ставка налога на прибыль ниже 10 процентов, такая компания или ее ПУ относится к КИК.

Таким образом, процесс признания КИК, стал многоуровневым и более сложным при обзоре в целом.

Отдельные положения, необходимые для признания КИК, обеспечиваются существующей практикой применения принципа контроля

---

<sup>61</sup> Определение прямых владения и контроля установлены в подпунктах 14) и 15) пункта 4 статьи 294 НК РК.

<sup>62</sup> ПУ – постоянное учреждение.

для составления консолидированной финансовой отчетности. В частности, МСФО 10<sup>63</sup>:

- дает определение принципа контроля над объектом инвестиций (предприятие, в том числе без образования юридического лица)<sup>64</sup>;
- указывает, как применять этот принцип контроля, чтобы установить, контролирует ли налогоплательщик (инвестор, материнская компания) объект инвестиций и, следовательно, должен ли налогоплательщик составлять консолидированную финансовую отчетность.

То есть Общество и его дочерние компании (АО ЭМГ, АО УМГ) при определении своих контролируемых лиц и КИК должны учитывать результаты применения принципа контроля для составления финансовой отчетности и результаты обязательного для акционерных обществ аудита такой финансовой отчетности. Такой подход обеспечивает соответствие положениям пункта 1 и подпункта 3) пункта 4 статьи 294 НК РК, устанавливающим определение контроля по МСФО или иным международным СФО.

Однако, при этом должно обеспечиваться выполнение всех остальных приведенных в настоящем кратком отчете условий статьи 294 НК РК для исключения возникновения налоговых рисков:

- не выявления налогоплательщиком КИК;
- непредставления заявления об участии (контроле) в КИК;
- невключения в налогооблагаемый доход Общества и его дочерних компаний финансовой прибыли КИК;
- и, соответственно, получения от уполномоченного органа уведомления об устранении нарушений налогового законодательства с требованием о представлении заявления об участии (контроле) в КИК и о представлении декларации по КПП с отражением в ней налогового обязательства в соответствии со статьей 297 НК РК.

---

<sup>63</sup> МСФО 10 - МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность».

<sup>64</sup> Согласно пункту 17 МСФО 10 налогоплательщик обладает контролем над объектом инвестиций, если одновременно:

- имеет полномочия в отношении объекта инвестиций;
- подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, или имеет право на получение такого дохода;
- имеет возможность использовать свои полномочия с целью оказания влияния на доход налогоплательщика от участия в объекте инвестиций.

### **4.3. Исключение двойного налогообложения прибыли КИК, ПУ КИК**

В соответствии с Рекомендациями ОЭСР и Группы 20 в НК РК включены положения по исключению двойного налогообложения у налогоплательщика финансовой прибыли КИК, ПУ КИК.

Такие положения применяются при выполнении установленных условий и включают:

- обязанность налогоплательщика по освобождению от налогообложения в случае уплаты налога на прибыль с дохода КИК или ПУ КИК по эффективной ставке 20 и более процентов<sup>65</sup>;
- обязанность налогоплательщика по зачету иностранного налога, уплаченного с дохода КИК или ПУ КИК по эффективной ставке менее 20 процентов<sup>66</sup>;
- право налогоплательщика на уменьшение финансовой прибыли КИК:
  - суммы финансовой прибыли дочерних компаний КИК<sup>67</sup>;
  - налогооблагаемого дохода КИК от деятельности в РК через филиал, представительство или ПУ, обложенного КППН в РК<sup>68</sup>;
  - доходов, полученных из источников в РК (включая дивиденды), обложенных КППН, удерживаемым у источника выплаты<sup>69</sup>;
  - суммы дивидендов, выплаченных первой КИК другой КИК из финансовой прибыли, обложенной КППН в РК<sup>70</sup>;
- обязанность налогоплательщика по вычету из суммы КППН, подлежащей уплате, суммы КППН, удержанного у источника выплаты с доходов КИК из источников в РК по ставке менее 20 процентов<sup>71</sup>.

### **4.4. Порядок определения прибыли КИК**

До 31 декабря 2017 года учитывалась прибыль после налогообложения.

С 1 января 2018 года – финансовая прибыль до налогообложения. При этом введено право налогоплательщика на уменьшение финансовой прибыли КИК до налогообложения с целью исключения двойного налогообложения<sup>72</sup>.

---

<sup>65</sup> Случай освобождения от налогообложения в пункте 1 статьи 296 НК РК.

<sup>66</sup> Зачет иностранного налога с прибыли КИК в пункте 4 статьи 303 НК РК.

<sup>67</sup> Уменьшение на прибыль дочерних компаний в подпункте 1) пункта 4 статьи 297 НК РК.

<sup>68</sup> Уменьшение на налогооблагаемый доход КИК в подпункте 2) пункта 4 статьи 297 НК РК.

<sup>69</sup> Уменьшение на доходы из РК в подпунктах 3)-5) пункта 4 статьи 297 НК РК.

<sup>70</sup> Уменьшение на суммы дивидендов в подпункте 6) пункта 4 статьи 297 НК РК.

<sup>71</sup> Уменьшение суммы КППН налогоплательщика в пункте 1 статьи 302 НК РК.

В связи с введением понятий конструктивное владение (участие), конструктивный контроль, определяемых для налогоплательщика в РК суммированием прямого и косвенного владения долями участия, прямого и косвенного контроля, а также положений по исключению двойного налогообложения:

- использование долей прямого и косвенного участия для определения суммарной прибыли КИК, ПУ КИК заменено коэффициентами прямого, косвенного, конструктивного участия или прямого, косвенного, конструктивного контроля налогоплательщика в каждой КИК
- предусмотрено использование коэффициентов прямых, косвенных, конструктивных участия или контроля при расчете суммы иностранного налога, подлежащего зачету в счет уплаты КПН, а также расчета суммы уменьшения финансовой прибыли КИК в отношении дивидендов, получаемых этой КИК от другой КИК налогоплательщика, финансовая прибыль которой включала такие дивиденды и была обложена КПН в РК<sup>73</sup>.

Определены обязательные требования для подтверждения размера финансовой прибыли КИК, ПУ КИК в отношении:

- стандартов составления финансовой отчетности КИК, ПУ КИК;
- аудита финансовой отчетности КИК, ПУ КИК<sup>74</sup>.

Невыполнение таких требований влечет определение налогоплательщиком финансовой прибыли КИК, ПУ КИК:

- в соответствии с НК РК для определения налогооблагаемого дохода в РК; или
- как произведение суммы дохода КИК (или ПУ КИК) исходя из поступлений денег на банковские счета КИК (или ПУ КИК) и коэффициента 0,5<sup>75</sup>.

Предусмотрено право для налогоплательщика скорректировать размер финансовой прибыли каждой КИК или ПУ КИК при владении долями участия или контроле КИК неполный отчетный период, то есть менее двенадцати месяцев<sup>76</sup>.

---

<sup>72</sup> Приведены кратко в предыдущем подпункте 2) настоящего отчета на основании положений пункта 4 статьи 297 НК РК.

<sup>73</sup> Использование коэффициентов участия и контроля в пункте 2, подпункте б) пункта 4 статьи 297 и пункте 4 статьи 303 НК РК.

<sup>74</sup> Требования к подтверждениям определения прибыли КИК в пункте 3 статьи 297 НК РК.

<sup>75</sup> Последствия невыполнения требований в третьей части пункта 3 статьи 297 НК РК.

<sup>76</sup> Корректировка размера прибыли во второй части пункта 5 статьи 297 НК РК.

Определен порядок учета при налогообложении финансовой прибыли КИК, ПУ КИК при корректировках финансовой отчетности КИК, ПУ КИК<sup>77</sup>.

#### **4.5. Определение других положений, направленных на соблюдение законодательства в части налогообложения прибыли КИК в РК**

Глава 30 НК РК определяет следующие положения, необходимые для обеспечения соблюдения налогоплательщиками требований законодательства в части налогообложения прибыли КИК:

- список обязательных документов и требования к отдельным из них, подтверждающих<sup>78</sup>:
  - правильность определения финансовой прибыли КИК, ПУ КИК;
  - применения положений по исключению ее двойного налогообложения (освобождение от налогообложения или уменьшение прибыли, зачет иностранного налога и уменьшение исчисленного КПН налогоплательщика);
  - необходимость наличия таких документов у налогоплательщика или представления в уполномоченный орган (КГД МФ РК) со сроками представления.

В случае непредставления в КГД МФ РК документов, необходимых для определения суммы финансовой прибыли КИК, часть пятая статьи 272 КоАП<sup>79</sup> устанавливает ответственность на субъектов крупного предпринимательства в размере 500 МРП;

- действия налогоплательщика по получению недостающих сведений для признания КИК и определения ее финансовой прибыли.

В том числе налогоплательщик вправе обратиться в уполномоченный орган (КГД МФ РК) для содействия в получении необходимой

---

<sup>77</sup> Порядок учета при корректировках отчетности в пункте 12 статьи 297 НК РК.

<sup>78</sup> Положения установлены в пункте 2 статьи 296, пунктах 3, 10 и 11 статьи 297, пункте 1 статьи 302, пункте 4 статьи 303 НК РК.

<sup>79</sup> КоАП - Кодекс РК об административных правонарушениях от 5 июля 2014 года № 235-V ЗРК.

информации по связанным сторонам – нерезидентам по каналам связи с компетентным или уполномоченным органом иностранного государства<sup>80</sup>;

- последствия невключения в налогооблагаемый доход налогоплательщика финансовой прибыли КИК, ПУ КИК или занижения суммы такой прибыли<sup>81</sup>.

Ответственность за такие нарушения определяется в соответствии со статьей 275 КоАП как сокрытие налогоплательщиком объектов налогообложения (штраф на субъектов крупного предпринимательства в размере 150% от суммы КПН, подлежащего уплате по сокрытой финансовой прибыли, 200% при повторном обнаружении в течение года после наложения первого штрафа) или со статьей 278 КоАП как занижение сумм налогов (штраф на субъектов крупного предпринимательства в размере 50% от начисленной суммы КПН);

- случаи и основания освобождения от ответственности и начисления пени налогоплательщика при невключении в налогооблагаемый доход прибыли КИК, ПУ КИК<sup>82</sup>;
- для целей правомерности освобождения от налогообложения прибыли КИК, ПУ КИК предусмотрено размещение на интернет-ресурсе уполномоченного органа (КГД МФ РК) перечня иностранных государств, у которых законодательными актами установлены нормы о налогообложении:
  - мировых доходов резидентов;
  - финансовой или налогооблагаемой прибыли КИК<sup>83</sup>.

---

<sup>80</sup> Действия налогоплательщика в подпункте 1) части второй пункта 15 и пункте 16 статьи 297 НК РК.

<sup>81</sup> Последствия в пункте 13 статьи 297 НК РК. Части 1 и 2 статьи 275 и часть 1 статьи 278 КоАП.

<sup>82</sup> Случаи и основания в пункте 14 и 15 статьи 297 НК РК.

<sup>83</sup> Положения о размещении на интернет-ресурсе КГД МФ РК в пункте 3 статьи 296 НК РК.

#### **4.6. Порядок и сроки представления заявления об участии (контроле) в КИК<sup>84</sup>**

В связи со значительным отличием правил налогообложения КИК от действовавшего до 31 декабря 2017 года порядка налогообложения доходов нерезидентов из государств с льготным налогообложением, заявление об участии (контроле) в КИК (далее – заявление) по контролируемым иностранным компаниям, участие, контроль в которых на условиях, установленных статьей 294 НК РК, были приобретены до 1 января 2018 года, должно быть подано не позднее 31 декабря 2018 года.

В дальнейшем заявления должны представляться не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом.

Форма заявления устанавливается уполномоченным органом (МФ РК).

При этом **налогоплательщик в РК обязан представить заявление не позднее шестидесяти рабочих дней, следующих с даты:**

- 1) приобретения прямо, косвенно или конструктивно 25 и более процентов доли участия либо прямого, косвенного или конструктивного контроля в КИК;
- 2) учреждения (создания) КИК;
- 3) изменения доли участия либо контроля в КИК;
- 4) прекращения 25 и более процентов доли участия либо контроля в КИК;
- 5) прекращения (ликвидации) КИК.

Крупные налогоплательщики обязаны представить заявление в уполномоченный орган, осуществляющий мониторинг крупных налогоплательщиков (КГД МФ РК), с направлением копии заявления в налоговый орган по месту своего нахождения.

Статьей 298 НК РК определены важные положения, связанные с представлением/непредставлением заявления:

- основания для направления налоговым органом уведомления об устранении нарушений налогового законодательства в связи с

---

<sup>84</sup> Порядок и сроки представления в пунктах 1 – 3 статьи 298 НК РК.

непредставлением заявления или отсутствием в своевременно представленном заявлении сведений об одной или нескольких КИК<sup>85</sup>.

Таким основанием является наличие у налогового органа информации, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика участия (контроля) в КИК. При этом такая информация может быть получена от компетентного или уполномоченного органа иностранного государства в рамках обмена информацией в целях налогообложения в соответствии с международным договором;

- порядок действий налогоплательщика в случае согласия или несогласия с таким уведомлением<sup>86</sup>;
- случаи признания налоговым органом участия (контроля) в КИК у налогоплательщика в РК и сроки направления решения о таком признании налогоплательщику<sup>87</sup>;
- сроки обжалования налогоплательщиком в РК решения налогового органа о признании участия (контроля) в КИК<sup>88</sup>.

Непредставление заявления или отсутствие в своевременно представленном заявлении сведений об одной или нескольких КИК влечет за собой невключение в налогооблагаемый доход налогоплательщика в декларации по КППН финансовой прибыли КИК, ПУ КИК или ее занижение. Ответственность за такие нарушения определяется в соответствии со статьей 275 КоАП как сокрытие налогоплательщиком объектов налогообложения (штраф на субъектов крупного предпринимательства в размере 150% от суммы КППН, подлежащего уплате по сокрытой финансовой прибыли) или со статьей 278 КоАП как занижение сумм налогов (штраф на субъектов крупного предпринимательства в размере 50% от начисленной суммы КППН).

Учитывая изложенное существует вероятность, что эффективная ставка налога на прибыль будет превышать 10 процентов для государства регистрации КИК, не являющегося государством льготного налогообложения<sup>89</sup>, по заявлению:

---

<sup>85</sup> Основания для уведомления налогового органа в пунктах 4 и 11 статьи 298 НК РК.

<sup>86</sup> Действия при согласии, несогласии с уведомлением в пунктах 5 и 6 статьи 298 НК РК.

<sup>87</sup> Признание участия (контроля) в КИК в пунктах 8 и 10 статьи 298 НК РК.

<sup>88</sup> Сроки обжалования решения о признании участия (контроля) в КИК в пункте 9 статьи 298 НК РК.

<sup>89</sup> Для государства с льготным налогообложением эффективная и фактическая ставка налога на прибыль может превышать 10 процентов. Для целей налогообложения прибыли КИК, такое превышение

- подлежащему представлению до 31 декабря 2018 года по КИК, владение или контроль в которых приобретены до 1 января 2018 года;
- подлежащему подаче в течение 60 рабочих дней с даты приобретения, изменения и прекращения участия или контроля в КИК, создания (учреждения) и прекращения (ликвидации) КИК.

Так, эффективная ставка налога на прибыль по заявлению, подлежащему представлению до 31 декабря 2018 года, может быть определена в указанный срок по данным утвержденной финансовой отчетности за финансовые периоды, относящиеся к 2016 и 2017 годам, и аудиторских отчетов по ним. Для целей декларации по КПП за 2018 год эти сведения могут быть некорректны. Более того, такой подход к определению эффективной ставки не соответствует определению терминов «эффективная ставка налога КИК», «эффективная ставка налога ПУ КИК», «эффективная ставка» в подпунктах 2 и 12 пункта 4 статьи 294 НК РК.

Для корректировки влияния отсутствия утвержденной финансовой отчетности за отчетный период на расчет эффективной ставки налога на прибыль и признания КИК, если ставка после получения финансовой отчетности отчетного периода будет составлять более 10%, налогоплательщик должен:

1) представить в уполномоченный орган скорректированное заявление<sup>90</sup> не позднее 10 рабочих дней после дня сдачи декларации по КПП или не позднее 30 рабочих дней после дня утверждения аудиторского отчета по финансовой отчетности, в том числе обновленной финансовой отчетности:

- исключаящее из КИК или ПУ КИК иностранные лица или их ПУ с государством регистрации, не являющимся государством с льготным налогообложением;
- изменяющее эффективную ставку налога на прибыль для КИК или ПУ КИК с государством регистрации, являющимся государством с льготным налогообложением;

2) внести изменения в представленные декларации по КПП за отчетный период.

---

корректируется следующим образом. Если ставка свыше 10 и менее 20 процентов, такой налог на прибыль подлежит зачету иностранного налога в счет уплаты КПП налогоплательщика – материнской компании в РК. Если ставка 20 и более процентов, прибыль КИК подлежит освобождению от налогообложению.

<sup>90</sup> Согласно пункту 3 статьи 298 НК РК.

#### 4.7. Краткие выводы по результатам анализа

Соблюдение налогоплательщиками правил налогообложения КИК контролируется налоговыми органами на основании сведений от налогоплательщиков, а также по взаимобмену информацией с компетентными или уполномоченными органами иностранных государств.

Возможности такого обмена информацией усилились в связи с активным введением Плана действий BEPS во многих странах мира.

Невключение в налогооблагаемый доход налогоплательщика в декларации по КПП финансовой прибыли КИК или занижение суммы такой финансовой прибыли является следствием:

- отсутствия или неэффективного контроля за правильностью признания КИК, что влечет за собой:
  - непредставление заявления;
  - отсутствие в своевременно представленном заявлении сведений об одной или нескольких КИК;
- отсутствия или неэффективного контроля за наличием подтверждающих документов для правильности определения финансовой прибыли КИК;
- отсутствия контроля за правильностью определения финансовой прибыли КИК.

Возникающие вследствие этого риски включают занижение налогооблагаемого дохода, а также возможность применения штрафов по КоАП за сокрытие объектов налогообложения и занижение сумм налогов. Также КоАП предусмотрена административная ответственность за непредставление документов для определения финансовой прибыли КИК<sup>91</sup>.

Наличие нарушений правил налогообложения КИК может повлечь повышение категории риска налогоплательщика. Также наличие таких нарушений свидетельствует о неэффективности системы внутреннего контроля в сфере бухгалтерского и налогового учетов в отношении

---

<sup>91</sup>Согласно статье 275 КоАП сокрытие налогоплательщиком объектов налогообложения влечет штраф на субъектов крупного предпринимательства в размере 150% от суммы КПП, подлежащего уплате по сокрытой финансовой прибыли, 200% при повторном обнаружении в течение года после наложения первого штрафа. Статьей 278 КоАП в отношении занижения сумм налогов установлено наложение штрафа на субъектов крупного предпринимательства в размере 50% от начисленной суммы КПП. Часть пятая статьи 272 КоАП устанавливает ответственность на субъектов крупного предпринимательства в размере 500 МРП за непредставление документов для определения финансовой прибыли КИК.

обработки информации по дочерним и ассоциированным компаниям для налоговых целей.

При этом налогоплательщики обязаны представлять заявление не позднее шестидесяти рабочих дней, следующих с даты приобретения, изменения и прекращения участия или контроля в КИК, создания (учреждения) и прекращения (ликвидации) КИК.

Заявление должно представляться в налоговый орган по месту нахождения по форме, установленной МФ РК. Крупные налогоплательщики обязаны представить заявление в КГД МФ РК с направлением копии в налоговый орган по месту нахождения.

По всем КИК, прямые, косвенные или конструктивные владение или контроль в которых были приобретены до 1 января 2018 года, заявление должно быть представлено налогоплательщиками не позднее 31 декабря 2018 года.

По КИК, прямые, косвенные или конструктивные владение или контроль в которых приобретены, изменены, прекращены, учреждены или ликвидированы после 1 января 2018 года, заявление об участии (контроле) в КИК должно быть представлено в соответствующий орган не позднее 31 марта 2019 года.

Представление заявления требует отражения в декларации по КПП финансовой прибыли всех КИК. Для подтверждения правильности отражения финансовой прибыли КИК не позднее 10 рабочих дней после сдачи декларации налогоплательщик обязан представить в КГД МФ РК копии документов, указанных в пункте 11 статьи 297 НК РК, с приложением их нотариально засвидетельствованного перевода.

С целью исключения двойного налогообложения финансовой прибыли КИК часть доходов подлежит освобождению от налогообложения или подлежит уменьшению сумма КПП налогоплательщика, подлежащего уплате в бюджет. Налогоплательщик должен иметь в наличии подтверждающие документы, указанные в соответствующих статьях НК РК.

При этом должно учитываться влияние утвержденной финансовой отчетности, обновленной финансовой отчетности на расчет эффективной ставки налога на прибыль и признание КИК, так как возможно, что такая финансовая отчетность приведет к тому что эффективная ставка налога на

прибыль за отчетный период будет выше 10 процентов. Соответственно, как указано в пункте 4.6 настоящего отчета, налогоплательщик вправе представить в уполномоченный орган скорректированное заявление и, если представлена, декларацию по КПП за отчетные периоды.

С учетом изложенного для Общества и его дочерних компаний важно установить эффективные контрольные процедуры, обеспечивающие контроль за соблюдением требований НК РК по правилам признания КИК, определению финансовой прибыли КИК и своевременному представлений заявлений с отражением сведений обо всех КИК, ПУ КИК.

#### **4.8. Предложения по изменению внутренних документов налогового учета и по системе внутреннего контроля в сфере налогового и бухгалтерского (в части исполнения налогового законодательства) учетов**

4.8.1. Процесс применения правил налогообложения КИК для контроля условно разделен на следующие этапы:

№ п/п	Этапы и относящиеся к ним вопросы	Сроки выполнения	Пункт, статья по НК РК
1.	Выявление и признание КИК: - проверка и сбор всех документов для подтверждения правильности; - запрос в контролируемые лица (КЛ) и КИК при недостатке документов; - запрос в уполномоченный орган при отсутствии ответов от КЛ, КИК	Не позднее 60 рабочих дней, следующих с даты: 1) приобретения прямо, косвенно или конструктивно 25 и более процентов доли участия либо прямого, косвенного или конструктивного контроля в КИК; 2) учреждения (создания) КИК; 3) изменения доли участия либо контроля в КИК; 4) прекращения 25 и более процентов доли участия либо контроля в КИК; 5) прекращения (ликвидации) КИК.	Статья 294, пункты 15 и 16 статьи 297, пункт 1 статьи 298
2.	Представление заявления об	Не позднее 31 декабря 2018 года для КИК, владение долями	Пункты 1 и 2 статьи

	участии (контроле) в КИК в уполномоченный орган с копией в налоговый орган по месту нахождения	участие или контроль в которых приобретены до 1 января 2018 года. Не позднее 31 марта 2019 года, по КИК, владение или контроль в которых приобретены, изменены, прекращены, учреждены или ликвидированы после 1 января 2018 года. В последующем не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом.	298
3.	Корректировка, при необходимости, заявления по полученной утвержденной ФО за отчетный период, скорректированной, обновленной ФО за отчетный и/или два последовательно предшествующих периода	Не позднее 10 рабочих дней после сдачи декларации по КПН. Не позднее тридцати рабочих дней, следующих за днем утверждения аудиторского отчета по скорректированной, обновленной финансовой отчетности.	Пункт 3 статьи 298, пункты 11 и 12 статьи 297 НК РК
4.	Сбор документов для определения финансовой прибыли КИК: - определение оснований и сумм для исключения двойного налогообложения - сбор необходимых подтверждающих документов по определению финансовой прибыли КИК для представления в уполномоченный	В течение отчетного налогового периода	Статьи 295 – 297 НК РК. По документам пункт 2 статьи 296, пункт, пункт 10 статьи 297, п.1 ст.302, пункт 4 статьи 303

	орган		
5.	Подготовка и подача декларации по КПН с расчетом суммовой прибыли КИК и уменьшений КПН при наличии оснований	До 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом, если внутренними документами не установлен более ранний срок	Статьи 295 – 297, пункт 1 статьи 302, пункт 4 статьи 303
6.	Представление в уполномоченный орган копий ФО <sup>92</sup> и аудиторских отчетов в отношении каждой ФО с нотариально заверенными переводами	Не позднее 10 рабочих дней после сдачи декларации по КПН	Пункты 11 и 14 статьи 297
7.	Внесение изменений в декларацию по КПН в связи с изменениями по пп.3 настоящей таблицы	Не позднее 10 рабочих дней после сдачи декларации по КПН. Не позднее тридцати рабочих дней, следующих за днем утверждения аудиторского отчета по скорректированной, обновленной финансовой отчетности.	Пункт 3 статьи 298, пункты 10 – 12 статьи 297
8.	Представление в уполномоченный орган копии аудиторского отчета	Если на дату подачи декларации по КПН аудит ФО не завершен, аудиторский отчет представляется не позднее 30 рабочих дней, следующих за днем утверждения аудиторского отчета по ФО	Подпункт 4) пункта 11 и пункт 14 статьи 297

#### 4.8.2. Контроль за признанием КИК

<sup>92</sup> Представляются копии: - консолидированной ФО налогоплательщика; - неконсолидированной ФО каждой КИК, ПУ КИК или, если по законодательству государстве регистрации КИК не предусмотрено составление отдельной неконсолидированной ФО КИК, консолидированной ФО КИК и ФО ее дочерних (ассоциированных, совместных) организаций.

Для разработки проектов актуализированных и унифицированных налоговых учетных политик, внутренних документов по организации системы внутреннего контроля налогового и бухгалтерского (в части исполнения налогового законодательства) учетов АО РД КМГ и АО ЭМГ, методических рекомендаций по управлению налоговыми рисками, влияющими на налоговые процессы должны быть проанализированы существующие схемы с целью обеспечения актуальности вносимых предложений и эффективности контрольных процедур по снижению рисков, связанных применением правил налогообложения КИК.

Для обеспечения эффективности контрольных процедур по выявлению и признанию КИК, а также по налогообложению прибыли КИК целесообразно их проведение путем:

- рассмотрения документов, устанавливающих контроль, права голоса (голосующие акции), владение долями участия и другие права и обязательства в отношении объектов инвестиций Общества и его дочерних компаний при таком контроле, а также доли участия **в каждом отдельном лице во взаимоотношениях с Обществом.**

По каждому такому лицу должна быть определена структура взаимоотношений, отражающая все необходимые для признания наличия или отсутствия КИК условия, подтвержденные положениями документов (учредительных договоров, устава, договоров приобретения долей участия, голосующих акций и других), а также расчет эффективной ставки налога на прибыль на основе финансовой отчетности за отчетный период и два последовательно предыдущих периода;

- определение всех объектов, связанных с налогообложением прибыли КИК, ПУ КИК в разрезе каждой отдельной КИК или ПУ КИК, указанных в таблице ниже.

Указанные проверки в разрезе каждой КИК или ПУ КИК, а также для контролируемых лиц в части данных, необходимых для их определения, должны составить основу налоговых регистров по налогообложению КИК.

4.8.3. Пошаговые действия или контрольные процедуры для Департамента налогового учета Общества, соответствующих подразделений дочерних компаний Общества (АО ЭМГ, АО УМГ) в разрезе каждого иностранного лица, являющегося объектом инвестиций и которые проверяются на

соответствие условиям НК РК для признания КИК, а также резидентов, которые соответствуют критериям для отнесения к контролируемым лицам, финансовая прибыль косвенного участия или контроля КИК через которые подлежит освобождению от обложения КПП:

№ п/п	Этапы и относящиеся к ним вопросы	Контрольные процедуры (действия ответственных сотрудников налогового подразделения)
1.	<p>Выявление и признание КИК:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- проверка и сбор всех документов для подтверждения правильности;</li> <li>- запрос в КИК и контролируемые лица (КЛ) при недостатке документов;</li> <li>- запрос в уполномоченный орган при отсутствии ответов от КЛ, КИК</li> </ul>	<p>1. По данным ФО за предыдущий год определить все объекты инвестиций и разбить по видам влияния на них, включая резидентов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• прямые: <ul style="list-style-type: none"> <li>- контроль по МСФО;</li> <li>- доля участия более 50%;</li> <li>- доля участия от 25 до 20%;</li> <li>- доля участия ниже 25%;</li> <li>- иное при наличии;</li> </ul> </li> <li>• косвенные: <ul style="list-style-type: none"> <li>- контроль по МСФО;</li> <li>- доля участия более 50%;</li> <li>- доля участия от 25 до 20%;</li> <li>- доля участия ниже 25%;</li> <li>- иное при наличии;</li> </ul> </li> <li>• конструктивные. Определяются суммированием для каждого отдельного лица прямого и косвенного контроля, прямого и косвенного владения ДУ: <ul style="list-style-type: none"> <li>- по долям участия и контроля ниже 50% для выявления контролируемых лиц;</li> <li>- по долям участия и контроля ниже 25% для выявления лиц, из которых будут определяться КИК.</li> </ul> </li> </ul> <p>2. По каждому лицу собрать документы, подтверждающие контроль, владение долями участия (голосующими акциями), другие права и обязательства Общества, его дочерних компаний и объектов инвестиций, государство резиденции</p> <p>3. В случае расхождений в определении контроля над лицом с данными бухгалтерского учета, финансовой отчетности за предыдущий период,</p>

		<p>провести обсуждение для определения позиции для целей налогообложения и, при необходимости, защиты ее перед уполномоченным органом</p> <p>4. При отсутствии требуемых согласно НК РК документов направить запрос в:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- КИК с прямыми контролем, владением;</li> <li>- КЛ с косвенными контролем, владением</li> </ul> <p>5. При непредставлении ответов от КИК, КЛ, направить запрос в уполномоченный орган для оказания содействия в рамках международных договоров по получению необходимых сведений</p> <p>6. Рассчитать эффективную ставку налога на прибыль по каждому иностранному лицу, в которых установлено наличие прямого, косвенного, конструктивного контроля по МСФО и/или владение долями участия (голосующими акциями) прямо, косвенно, конструктивно в размере 25 и выше процентов</p> <p>7. Иностранцы лица, в которых установлены указанные контроль, владение, а также эффективная ставка налога на прибыль у которых ниже 10% или они зарегистрированы в государстве с льготным налогообложением, перечень которых определен по данным интернет-ресурса КГД МФ РК, подлежат признанию в качестве КИК</p> <p>8. Наладить постоянное представление в налоговое подразделение сведений по изменениям в отношении контроля, владения долями участия в случаях, указанных в подпунктах следующего пункта для своевременной оценки недостающих документов для определения признания КИК, включая определение эффективной ставки налога на прибыль, а также для своевременного представления заявления об участии (контроле) в КИК</p>
2.	Представление заявления об участии (контроле) в КИК в	1. Подготовка заявления об участии (контроле) в КИК-нерезидентах, прямые, косвенные, конструктивные контроль, владение которыми были приобретены до 1 января 2018 года, для

	уполномоченный орган с копией в налоговый орган по месту нахождения	представления в уполномоченный орган не позднее 31 декабря 2018 года 2. По КИК-нерезидентам, владение или контроль в которых приобретены, изменены, прекращены, учреждены или ликвидированы после 1 января 2018 года подготавливать и представлять заявление не позднее 60 рабочих дней, следующих с даты: 1) приобретения прямо, косвенно или конструктивно 25 и более % доли участия либо прямого, косвенного или конструктивного контроля в КИК; 2) учреждения (создания) КИК; 3) изменения доли участия либо контроля в КИК; 4) прекращения 25 и более % доли участия либо контроля в КИК; 5) прекращения (ликвидации) КИК.
3	Корректировка заявления по полученной утвержденной ФО за отчетный период, скорректированной, обновленной ФО за отчетный и/или два последовательно предшествующих периода	1. Проверка расчетов эффективной ставки налога на прибыль по получению соответствующей требованиям пункта 3 статьи 297 НК РК утвержденной финансовой отчетности за отчетный период, скорректированной, обновленной финансовой отчетности за отчетный и/или два последовательно предшествующих периода 2. По иностранным лицам, размер эффективной ставки на прибыль которых превысит 10% для государства регистрации иностранного лица, не являющегося государством с льготным налогообложением, внесение корректировок в заявление об участии (контроле) в КИК для исключения таких лиц из заявления 3. Представление скорректированного заявления в уполномоченный орган с направлением копии в налоговый орган по месту нахождения
4	Сбор документов для определения финансовой прибыли КИК: - определение оснований и сумм	1. Определить все случаи и основания для освобождения от обложения КПН финансовой прибыли КИК, уменьшения такой прибыли, уменьшения КПН, подлежащего уплате налогоплательщиком, в том числе в связи с зачетом иностранного налога:

	<p>для исключения двойного налогообложения - сбор необходимых подтверждающих документов по определению финансовой прибыли КИК для представления в уполномоченный орган</p>	<p>1) для освобождения от обложения КПН финансовой прибыли КИК с косвенным контролем, владением через контролируемое лицо-резидент или лицо, которое не соответствует определению контролируемого лица<sup>93</sup>, проверить наличие документов согласно подпункту 1) пункта 2 статьи 296 НК РК;</p> <p>2) освобождение от обложения КПН финансовой прибыли КИК или ПУ КИК должно применяться при наличии подтверждающих документов (согласно подпунктам 2) - 4) пункта 2 статьи 296 НК РК), что финансовая прибыль КИК или ПУ КИК была фактически обложена налогом на прибыль по эффективной ставке налога на прибыль, составляющей 20 и более процентов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- в государстве осуществления деятельности ПУ КИК;</li> <li>- в государстве регистрации контролируемого лица, через которое налогоплательщик имеет косвенные или конструктивные контроль, или владение КИК, ПУ КИК;</li> <li>- в государстве с льготным налогообложением, включенном в перечень МФ РК таких государств на основании законов о конфиденциальности, а не низкого налогообложения, в котором зарегистрирована КИК.</li> </ul> <p>Случаи и основания для уменьшения финансовой прибыли приведены, соответственно, в пункте 4 и подпунктах 3) – 6) пункта 10 статьи 297 НК РК.</p> <p>Случаи и основания для уменьшения КПН, подлежащего уплате, - в пункте 1 статьи 302 НК РК.</p> <p>Случаи и основания для зачета иностранного налога в счет уплаты КПН – в пункте 4 статьи 303 НК РК.</p>
5	<p>Подготовка декларации по КПН с расчетом суммовой прибыли</p>	<p>Расчет суммовой прибыли, включающий:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• определение коэффициентов прямых, косвенных, конструктивных участия или контроля согласно пункту 7 статьи 297 НК РК. Данные о</li> </ul>

<sup>93</sup> Согласно подпункту 1) пункта 4 статьи 294 НК РК, приведены на странице 3 настоящего отчета.

<p>КИК и уменьшений КПН при наличии оснований</p>	<p>доле участия или контроля в процентах, необходимые для расчета коэффициентов прямых и косвенных участия или контроля должны быть определены на первом этапе выявления и признания КИК;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• определение прибыли для каждой КИК на основе данных: <ul style="list-style-type: none"> <li>- утвержденной ФО, составленной в соответствии со стандартом, установленным законодательством государства регистрации. При отсутствии установленного стандарта в соответствии с МСФО или международно признанным стандартом, принимаемым фондовыми биржами для допуска ценных бумаг к торгам;</li> <li>- аудиторского отчета по такой ФО, составленного в соответствии со стандартом, установленным законодательством государства регистрации. При отсутствии требования об обязательном аудите должен быть представлен аудиторский отчет, составленный в соответствии с международными стандартами аудита.</li> </ul> </li> </ul> <p>Отсутствие ФО и/или аудиторского отчета, соответствующего требованиям НК РК, влечет за собой расчет финансовой прибыли КИК, ПУ КИК:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- по правилам НК РК на основании копий документов КИК, ПУ КИК, подтверждающих сумму прибыли (банковские выписки, первичные документы);</li> <li>- исходя из поступлений денег на банковские счета КИК, ПУ КИК по данным ежемесячных выписок с банковских счетов КИК, ПУ КИК за отчетный период и коэффициента 0,5;</li> <li>• корректировку финансовой прибыли каждой КИК, ПУ КИК при несоответствии продолжительности или дат начала и конца отчетного периода в государстве регистрации КИК, осуществлении деятельности ПУ КИК (пункт 5 статьи 297 НК РК);</li> <li>• корректировку финансовой прибыли каждой КИК, ПУ КИК при контроле, владении менее 12 месяцев;</li> </ul>
---	---

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• освобождение финансовой прибыли от обложения КПН, ее уменьшение, а также уменьшение КПН, подлежащего уплате, зачет иностранного налога (пункт 3 настоящей таблицы) при соблюдении установленных НК РК требований</li> </ul> <p>Подготовка декларации по КПН:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• составление налоговых регистров по указанным объектам, связанным с налогообложением, в разрезе каждого лица, рассматриваемого на признание контролируемым лицом или КИК, и декларации по КПН;</li> <li>• проверка декларации в установленном порядке;</li> <li>• представление декларации в налоговый орган по месту нахождения</li> </ul>
6	Представление в уполномоченный орган копий ФО <sup>94</sup> и аудиторских отчетов в отношении каждой ФО с нотариально заверенными переводами	<p>Представить в уполномоченный орган не позднее 10 рабочих дней после сдачи декларации по КПН копии следующих документов с приложением их нотариально засвидетельствованного перевода на казахский или русский язык:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) консолидированной ФО Общества;</li> <li>2) отдельной неконсолидированной ФО КИК. ПУ КИК или консолидированной ФО, если законодательством государства регистрации КИК установлено составление консолидированной ФО с отражением данных дочерних организаций без составления отдельной неконсолидированной ФО;</li> <li>3) ФО дочерних организаций КИК, в случае, если законодательством государства регистрации КИК, установлено обязательство по составлению консолидированной ФО без составления отдельной неконсолидированной ФО;</li> <li>4) аудиторского отчета к каждой ФО.</li> </ol>
7	Внесение изменений в	Внесение изменений или дополнений в декларацию по КПН в связи с изменениями в

<sup>94</sup> Представляются копии: - консолидированной ФО налогоплательщика; - неконсолидированной ФО каждой КИК, ПУ КИК или, если по законодательству государства регистрации КИК не предусмотрено составление отдельной неконсолидированной ФО КИК, консолидированной ФО КИК и ФО ее дочерних (ассоциированных, совместных) организаций.

	декларацию по КПН	заявление об участии (контроле) в КИК или на основе данных полученной утвержденной финансовой отчетности за отчетный период, скорректированной, обновленной финансовой отчетности за отчетный и/или два последовательно предшествующих периода
8	Представление в уполномоченный орган копии аудиторского отчета	Если на дату подачи декларации по КПН аудит ФО не завершен, аудиторский отчет представляется в уполномоченный орган не позднее 30 рабочих дней, следующих за днем утверждения аудиторского отчета по ФО.

**Приложения: на 357 страницах**

**Приложение 1. Требования к организации системы внутреннего контроля, утвержденные приказом Федеральной налоговой службы Министерства финансов Российской Федерации от 16 июня 2017 г. N ММВ-7-15/509 на 62 страницах.**

**Приложение 2. Руководство по управлению налоговыми рисками и обзору корпоративного управления, в редакции, обновленной Австралийским налоговым управлением, в переводе на русский язык на 56 страницах.**

**Приложение 3. Форма индивидуального соглашения по горизонтальному мониторингу Налоговой и таможенной администрации Нидерландов в переводе на русский язык на 4 страницах.**

**Приложение 4. Меморандум о взаимопонимании по Программе САР Налогового управления США в переводе на русский язык на 18 страницах.**

**Приложение 5. Форма Обзора налогоплательщика, применяемая Управлением по работе с крупными налогоплательщиками Налоговой и таможенной службы Великобритании с пояснениями по заполнению в переводе на русский язык на 5 страницах.**

**Приложение 6. Внутреннее руководство Налоговой и таможенной службы Великобритании: Управление рисками налогового несоблюдения в обновленной редакции от 13 марта 2017 года в переводе на русский язык на 62 страницах.**

**Приложение 7. Заключительный отчет отдела аудита, оценки и риска Канадского налогового агентства «Внутренний аудит - оценка рисков и выбор файлов для аудита в комплаенс-программах (программах соблюдения законодательства)» на 16 страницах.**

**Приложение 8. Положения по программе САР США на 34 страницах.**

**Приложение 9. Меморандум о взаимопонимании по этапу САР на 7 страницах.**

**Приложение 10. FAIA – файл электронного аудита (е-аудита) налогового органа редакции март.2013 г. Люксембург на 11 страницах.**

**Приложение 11. Сравнительные положения НК РК по вопросам налогообложения прибыли КИК и положений НК РК № 99-IV по налогообложению доходов нерезидентов из государств с льготным налогообложением на 82 страницах.**