

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Полежарова Людмила Владимировна

МЕТОДОЛОГИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
И НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ
ТРАНСНАЦИОНАЛЬНЫХ КОМПАНИЙ И
БЕНЕФИЦИАРОВ

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Москва – 2021

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать учёные степени кандидата наук, учёные степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоятся 16 июня 2021 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.109 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 51, корп. 1, аудитория 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, Москва, ГСП-3, Ленинградский проспект, д. 49, комн. 200 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru.

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Гончаренко Л.И., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Попков С.Ю., д.э.н., доцент;
учёный секретарь – Тюрина Ю.Г., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:

Засько В.Н., д.э.н.;
Караев А.К., д.техн.н., профессор;
Киреева Е.Ф., д.э.н., профессор;
Куцури Г.Н., д.э.н., доцент;
Ларина С.Е., д.э.н., профессор;
Мандрощенко О.В., д.э.н., доцент;
Пансков В.Г., д.э.н., профессор;
Пинская М.Р., д.э.н., доцент;
Цепилова Е.С., д.э.н., доцент.

Автореферат диссертации разослан 04 февраля 2021 г.

Учёный секретарь диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.109,
д.э.н., доцент

Тюрина Юлия Габдрашитовна

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования предопределена необходимостью дальнейшего совершенствования методологии корпоративного налогообложения и налогового администрирования доходов транснациональных компаний (далее – ТНК) и бенефициаров в условиях углубления мировых институциональных преобразований и тенденций развития экономики.

Одним из приоритетных направлений в условиях достижения целей макроэкономической политики, определенных Прогнозом долгосрочного социально-экономического развития России на период до 2030 года¹⁾ и одноименной Концепцией на период до 2020 г.,²⁾ является «усиление стимулирующего влияния налоговой системы на развитие экономики при одновременном устойчивом выполнении фискальной функции. Механизмы налоговой политики, в том числе администрирования налогов и сборов, должны стимулировать перемещение финансовых центров и центров прибыли корпораций из стран с пониженным налогообложением в Россию, а также обеспечить создание эффективной системы налогообложения при трансфертном ценообразовании».

Налоговая политика в международной сфере должна служить национальным целям развития, способствовать устойчивому ускорению экономического роста, расширению производственного потенциала российской экономики за счет создания дополнительных стимулов инвестиционной активности.

Доминантные тренды налоговой политики России в международной сфере на среднесрочную перспективу³⁾ предусматривают дальнейшую реализацию плана BEPS ОЭСР по борьбе с минимизацией и эрозией налогообложения, обеспечение открытости и конкурентоспособности российской налоговой системы с тем, чтобы в максимальной степени отвечать на современные вызовы. В последние годы значительно увеличились темпы интеграции рынков и национальных экономик. С одной стороны, мировая глобализация активизирует мировую торговлю, способствует движению иностранных инвестиций между странами, развитию инноваций, трансформации форм занятости. С другой стороны, результатом открытости границ национальных рынков является сложность контролирования финансовых потоков и исполнения налоговых обязательств субъектами хозяйственной деятельности.

¹⁾ Прогноз долгосрочного социально-экономического развития России на период до 2030 г. // Министерство экономического развития Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – 2013. – URL: http://old.economy.gov.ru/minec/activity/sections/macro/prognoz/doc20130325_06 (дата обращения: 15.09.2016). – Текст : электронный.

²⁾ Российская Федерация. Законы. О концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года [распоряжение Правительства Российской Федерации от 17 ноября 2008 г. № 1662-р]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82134/28c7f9e359e8af09d7244d8033c66928fa27e527/ (дата обращения: 15.09.2016).

³⁾ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и плановый период 2020 и 2021 годов // Министерство финансов Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – 2018. – URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/policy/?id_57=124752osnovnye_napravleniya_byudzhethoi_nalogovoi_i_tamozhенno-tarifnoi_politiki_na_2019_god_i_na_planovyi_period_2020_i_2021_godov (дата обращения: 23.10.2018). – Текст : электронный.

Современное развитие мировой экономики характеризуется дальнейшей концентрацией хозяйственной деятельности на уровне ТНК, выступающих главной причиной глобальных дисбалансов и растущей асимметрии доходов между странами с различным уровнем экономического развития. По сведениям UNCTAD к моменту начала активной борьбы стран с «размыванием» налоговой базы на основе плана BEPS, объемы продаж подразделений ТНК составили 36,4 трлн долл. США. Совокупная стоимость их активов превысила на 25 трлн долл. США объемы мирового ВВП, составив 102 трлн долл. США. В последние два десятилетия темпы роста объема продаж подразделений ТНК превысили темпы роста глобального ВВП более чем в 2 раза, а темпы прироста стоимости их активов – более чем в 7 раз. Если перед началом второй мировой войны в мире насчитывалось лишь около 300 крупных компаний, то сегодня ТНК – это более 60 тыс. материнских компаний и более 500 тыс. их зарубежных филиалов и зависимых обществ по всему миру. Они контролируют до половины мирового промышленного производства, более 60% внешней торговли, примерно 4/5 патентов и лицензий на новую технику, технологии и ноу-хау.

П р и м е ч а н и е - В соответствии с определениями ОЭСР и ЮНКТАД под ТНК понимается совокупность предприятий, состоящая из материнской компании и её подразделений (филиалов), зарегистрированных (расположенных) на территории других государств, имеющих возможность в силу внутренних организационных связей координировать и контролировать действия друг друга.

Процессы глобализации мирового хозяйства предопределяют возрастающую актуальность регулирования государствами налогообложения доходов ТНК.

Имеющиеся у ТНК возможности снижения своего налогового бремени приводят к возрастанию напряженности в международном сообществе, государствам приходится разрешать проблему меньших объемов налоговых поступлений в национальные бюджеты и одновременно более высоких издержек, для того чтобы обеспечить соблюдение законодательства. Вопрос осложняется еще и обострением неравенства конкурентных условий ведения экономической деятельности хозяйствующими субъектами.

В условиях возрастающей глобализации национальная политика стран в сфере экономики, включая и налоговую политику, не может развиваться изолированно, не учитывая воздействия экономической политики других держав. В результате международного сотрудничества вырабатываются общие принципы налогообложения доходов и контроля ТНК и разрабатываются тысячи двухсторонних налоговых соглашений, основанных на общих стандартах и необходимых для разделения полномочий конкурирующих государств по налогообложению прибылей ТНК. Действующие правила со временем также проявляют свои слабые стороны, которые создают возможности для минимизации налогообложения и выведения прибыли ТНК, что в настоящий момент является причиной все большей обеспокоенности государств.

Россия является активным участником мирового экономического пространства и международного налогового сотрудничества, но испытывает угрожающие для своей экономики последствия вывоза капитала, препятствующие эффективному развитию. Одним из приоритетных направлений экономической политики России в наши дни является деофшоризация экономики, реализация которой обеспечивается путем введения в российскую налоговую практику новых методов и механизмов налогообложения и налогового администрирования ТНК и бенефициаров.

В настоящий момент в России происходит адаптация налоговых институтов и концепций, которые долгие годы существуют в мире и которые определяют методологию налогообложения и налогового администрирования ТНК. Все предпринимаемые в стране действия отражают основную общемировую тенденцию на увеличение степени прозрачности трансграничных операций, усиление борьбы с проблемой минимизации налогов и двойного неналогообложения. Однако, еще остаются многочисленные методологические проблемы, требующие их научного разрешения. Принципиально важным является корректная настройка выработанных в мировой практике мер налогового контроля к российской налоговой системе, а также научное обоснование необходимости их введения.

Приоритетным направлением для совершенствования налогообложения ТНК представляется научный поиск и обоснование альтернативных методов взимания налогов и налогового контроля ТНК, основанных на иных подходах, нежели традиционно применяемый. Его результаты обеспечат создание теоретико-методологического фундамента эффективного воплощения налоговой политики государства в отношении ТНК.

Степень разработанности темы исследования. Содержание принципов налогообложения является первостепенным для понимания методологической сущности налогообложения и налогового администрирования в международной сфере. Поэтому исследование в первую очередь основано на трудах ученых, которые внесли неопределимый вклад в постижение сущности, функций и принципов налогов, и стали классиками экономической науки: А. Смит, Д. Рикардо, А. Вагнер, Н.И. Тургенев, С.Ю. Витте, Г. Шанц.

Среди ученых, в числе первых исследовавших вопросы международного налогообложения и предложивших свои решения на международных симпозиумах в 1920-1935 гг., следует назвать Э. Селигмана, М. Кэрролла, Т. Адамса. В СССР данные проблемы впервые изучили М.Д. Загряцков и Н.А. Падейский. В трудах этих ученых обоснованы фундаментальные основы и принципы налогообложения в международной сфере, на основе которых сформированы общепризнанные методологические подходы к налогообложению и контролю трансграничной деятельности.

Исследованы труды современных российских ученых, в которых получили развитие методологические вопросы налогообложения и налогового администрирования – Е.В. Балацкого, Л.И. Гончаренко, О.А. Мироновой, В.Г. Панскова, Д.Г. Черника.

Теоретические вопросы налогообложения и налогового администрирования в международной сфере получили развитие в трудах зарубежных ученых - современников: К. Фогель, С. Пиччиотто, А. Скаар, Р. Дернберг, С. Лангбейн, Ле Галь, Г. Маисто. Их труды позволяют сформировать теоретическую базу специфики налогообложения международной деятельности хозяйствующих субъектов и движения капиталов, которую принципиально важно учитывать при разработке методологии налогообложения ТНК. Отдельные теоретические аспекты и практические вопросы разделения налоговой юрисдикции и налогового администрирования ТНК освещены в трудах отечественных экономистов и правоведов, среди которых А.В.Брызгалин, Д.В. Винницкий, Е.С. Вылкова, А.И. Погорлецкий, С.Г. Пепеляев, И.И. Кучеров, И.А. Хаванова.

Вместе с тем, в трудах отечественных и зарубежных авторов исследуются теоретико-методологические проблемы налогообложения ТНК только через призму традиционного подхода,

при котором ТНК рассматриваются раздроблено, а налоговые вопросы – применительно к каждому отдельно взятому подразделению транснациональной группы. Существующие работы по данной теме зачастую включают лишь правовую оценку и анализ базовых концепций налогообложения в международной сфере, нормативных документов по отдельным вопросам налогообложения и налогового контроля ТНК, но не анализируют сам механизм воздействия налогообложения на деловую активность и инвестиционные стратегии ТНК.

Отсутствуют изыскания, интегративно и системно охватывающие теоретико-методологические проблемы налогообложения и администрирования ТНК как единого консолидированного налогоплательщика. В особенности – это проблемы трансформации методологии налогообложения ТНК во взаимосвязи с налоговым администрированием для пресечения возможностей избежания уплаты налогов за счет современных форм финансовых взаимоотношений в группе взаимосвязанных компаний. Научный интерес к данному предмету лишь начинает проявляться в работах ученых.

Совершенствовать методологию налогообложения и налогового администрирования ТНК следует на основе критического изучения накопленного зарубежного и отечественного опыта в этой сфере, с учетом трендов трансформации налогообложения ТНК в увязке с налоговым администрированием.

Актуальность и отсутствие интегративного подхода к вопросам трансформации методологии налогообложения и организационно-методического обеспечения налогового администрирования ТНК в нашей стране обусловили выбор темы исследования, его цель и задачи.

Целью исследования является обоснование методологии корпоративного налогообложения трансграничных доходов ТНК и бенефициаров в органической связи с развитием теории и совершенствованием методического обеспечения их налогового администрирования как экономически доминирующего звена современной рыночной инфраструктуры.

Согласно поставленной цели научного изыскания сформированы четыре **системные задачи**, каждая из которых обусловила решение ряда соподчиненных **задач**.

Первая системная задача – разработать концепцию корпоративного налогообложения и администрирования ТНК как консолидированного налогоплательщика с учетом тенденций и закономерностей развития ТНК, роли и места в мировой экономике и направлений современной налоговой политики:

- исследовать эволюцию теоретических взглядов на функциональное назначение налогов в сфере трансграничной деятельности и движения капиталов;
- определить специфические характеристики и институционально-функциональную организацию базовой модели налогообложения в международной сфере;
- раскрыть специфику налогообложения ТНК с учетом постулатов институциональной теории;
- выявить социально-экономические предпосылки формирования концепции налогообложения и контроля ТНК, альтернативной традиционному подходу в налогообложении;
- обосновать взаимное влияние развития налоговой системы и активизации роли ТНК в мировом экономическом пространстве, учитывая специфику их функционирования, закономерности и стратегии роста;

- сформулировать положения концепции налогообложения и контроля ТНК на основе изучения теоретических и методологических подходов к налогообложению ТНК, их взаимосвязи с основными принципами и трендами налоговой политики в международной сфере;

- исследовать содержание феномена «двойное неналогообложение»; определить его место в системе управления налоговыми отношениями, специфику факторов проявления и последствий для налоговой системы страны;

- выявить институционально-экономические предпосылки и особенности современного развития международного налогообложения в странах мира в условиях все возрастающего влияния наднациональных регуляторов, ведущая роль из которых принадлежит основному институту межгосударственного налогового регулирования – ОЭСР и ее специализированным структурам, отвечающим за координацию национальных налоговых политик на межгосударственном уровне.

Вторая системная задача – обосновать методологию корпоративного налогообложения ТНК и их бенефициаров, направленную на эффективную реализацию концепции налогообложения ТНК:

- исследовать генезис и особенности методологических подходов к корпоративному налогообложению трансграничной деятельности хозяйствующих субъектов и движения капиталов;

- обосновать целесообразность метода глобального пропорционального распределения по формуле как основы методологии налогообложения ТНК, адекватно отображающего тенденции и закономерности их развития, роль и место в мировой экономике, а также направления современной налоговой политики;

- разработать методологические принципы построения мониторинга реального налогового вклада транснациональных компаний в национальную бюджетную систему, способствующие повышению результативности соответствующих налоговых поступлений и ограничивающие способы оптимизации налогового портфеля субъектов международного бизнеса;

- предложить методические подходы к разделению глобальной налоговой прибыли ТНК между конкурирующими государствами на основе пропорциональной формулы;

- раскрыть особенности и сформулировать положения методологии формирования налогооблагаемой прибыли от трансграничных доходов ТНК, основываясь на результатах анализа эволюции налогового механизма.

Третья системная задача – разработать пути развития методологии налогового администрирования ТНК и их бенефициаров, направленные на эффективную реализацию концепции налогообложения ТНК:

- определить контуры новой модели налогового администрирования ТНК, нацеленные на обеспечение концепции и методологии налогообложения ТНК как консолидированного налогоплательщика;

- раскрыть базовые концепции налогового администрирования ТНК в международной сфере и особенности их отображения в налоговой системе России;

- обосновать направления модификации механизмов налогового администрирования ТНК в России и системы методов нейтрализации эрозии налоговой базы в международном контексте.

Четвертая системная задача – обосновать методологию и методический инструментарий формирования налогового режима, благоприятного для привлечения капиталов при

одновременном удовлетворении фискального интереса государства, на основе комплекса экономико-математических моделей международного налогообложения ТНК:

- доказать с помощью экономико-математических методов, что в условиях наличия стран с низким либо нулевым уровнем налогов, методология налогообложения, основанная на концепциях жесткой борьбы за налоговые доходы, может приобретать лафферовский эффект в отношении налога, инвестора и национального благосостояния;

- с позиций национального благосостояния обосновать национальные меры по привлечению и возврату капиталов с помощью особой комбинации доступного налогового инструментария;

- исследовать комплексное воздействие методов налогового планирования ТНК и национальных методов их налогообложения и контроля на изменение базы налогообложения, размеров налоговых доходов правительства и уровня национального благосостояния.

Область исследования соответствует п. 2.2. «Финансовое регулирование экономических и социальных процессов», п. 2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы», п. 3.14. «Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов» Паспорта научной специальности 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит (экономические науки).

Объектом исследования является система налогообложения и налогового администрирования трансграничных доходов транснациональных компаний и бенефициаров как субъектов, вовлеченных в обеспечение налоговых поступлений в суверенную бюджетную систему и повышение национального благосостояния.

Предметом исследования выступают методы и механизмы налогообложения и налогового администрирования трансграничных доходов и капиталов транснациональных компаний и бенефициаров в России и зарубежных странах.

Научная новизна заключается в решении важнейшей научной проблемы – разработке и обосновании методологии налогообложения и налогового администрирования трансграничных доходов ТНК и их бенефициаров, способствующей в современных условиях определению контуров нового перспективного сотрудничества России с другими странами мира и международными организациями в области налоговых взаимоотношений, а также способствующей предотвращению минимизации налогов, подрывающей доходную базу национальных бюджетов.

Представлены концептуальные и методологические направления развития теории и практики налогообложения в условиях глобализации современной финансовой системы, обусловленные становлением новой институциональной структуры и архитектуры взаимодействия на национальном и межгосударственном уровне субъектов налоговых отношений применительно к формированию и распределению доходов трансграничного характера.

Положения, выносимые на защиту:

- 1) Разработана и научно обоснована концепция налогообложения и налогового администрирования доходов ТНК, развивающая теорию налогообложения, на основе изучения взаимного влияния современных трендов налоговой политики в международной сфере, закономерностей и специфики развития ТНК:

- предложены основные направления развития и совершенствования российской налоговой системы и налоговой политики Российской Федерации, соответствующие глобальным тенденциям в сфере методологии и практики налоговых взаимоотношений национального и межгосударственного характера, в том числе перемещение центров прибыли корпораций из стран с пониженным налогообложением в России, а также обеспечение налогообложения прибыли в том государстве, где она генерируется (с. 113-123; 136; 160-169; 171-178; 190-192; 282-285);

- разработана модель налогообложения трансграничных доходов ТНК по международному договору и классификация доходов по признаку принадлежности к налоговой юрисдикции (с. 59-69); на основе предложенной дефиниции «международное двойное неналогообложение» определены причинно-следственные связи феномена двойного неналогообложения, характеристики сущностного проявления, деструктивные и конструктивные векторы влияния на устойчивость налоговой системы (с. 69-76); обозначены контуры новой институциональной модели международного налогового регулирования, для которой характерны сетевые неиерархические взаимодействия регуляторов, объектов и субъектов регулирования (с. 56-66);

- выявлены и систематизированы взаимосвязи развития налоговой системы государства и стратегий роста ТНК (с. 42-58; 83-100); характерные особенности налогового механизма в отношении доходов ТНК и бенефициаров; доказаны причинно-следственные связи изменения «налогового» поведения ТНК и модификации форм международной конкуренции (с. 77-84);

- выделены недостатки действующей (традиционной) системы налогообложения трансграничных доходов ТНК и бенефициаров, выразившиеся в том, что ее базирование на синтетическом стандарте «вытянутой руки» и сети двусторонних международных налоговых соглашений предопределяет неспособность адекватно отображать в налогообложении закономерности развития и дополнительный доход от синергии ТНК и катализирует оптимизацию налогов ТНК (с. 64-69; 77-88; 122-123; 126-128);

- аргументирована необходимость формирования новой парадигмы распределения налоговых полномочий суверенов в отношении трансграничных доходов ТНК и бенефициаров (с. 124-126; 134-135); разработана и обоснована альтернативная традиционной концептуальная модель налогообложения и налогового администрирования доходов ТНК в качестве консолидированного глобального налогоплательщика, направленная на справедливое разделение налоговой юрисдикции государств и установление налогового «контроля» над доходами от синергии ТНК, что обеспечит снижение рисков всех участников налоговых отношений в международной сфере и отчасти нивелирует проблему дисгармонии налоговых систем (с. 122-124; 130-133).

2) Определены методологические подходы к реформированию механизма налогообложения ТНК, обеспечивающие максимальную реализацию функций налогов в международном контексте посредством адекватности налогообложения экономическому содержанию доходов и операций ТНК, а также создания равных конкурентных условий для участников налоговых отношений:

- разработана методология налогообложения ТНК и бенефициаров, способствующая максимальной реализации функций налогов в международном контексте, теоретическим фундаментом которой, в отличие от традиционной методологии налогообложения ТНК, являются классическая теория выгоды и теория налоговой интеграции (с. 44-50; 78-81; 85-88; 126-135);

- обоснована базовая формула пропорционального распределения глобальной прибыли ТНК между юрисдикциями нахождения, основанная на использовании трех факторов: факторов труда и капитала, напрямую отвечающих за генерацию дохода, и фактора дохода (выручки), позволяющего абстрагироваться от признака физического присутствия продавца в стране покупателя (с.126-132);

- предложен теоретико-методологический подход к разделению налоговых полномочий государств в отношении трансграничных доходов ТНК, способствующий развитию концепций «резидентство» (с. 136-140), «постоянное представительство», «цифровое постоянное представительство» (с. 140-150), «бенефициарный собственник» (с. 195-198); определены методологические особенности и разработан методический подход к налогообложению и администрированию подразделений ТНК в рамках единого технологического процесса (с. 150-154);

- определен методический инструментарий оптимизации и гармонизации таких инструментов как контролируемые иностранные компании (далее – КИК) и освобождение от налогообложения в России иностранных дивидендов, направленных на стимулирование репатриации капиталов в Россию, в целях обеспечения их системного воздействия на поведение хозяйствующих субъектов, достижение максимального эффекта в свете современных вызовов экономики (с. 182-186).

3) Разработан методический аппарат совершенствования налогового администрирования ТНК и их бенефициаров, способствующий гармонизации применяемых в России методов контроля и международных стандартов, а также повышению их действенности и результативности:

- в контексте институционального подхода к межгосударственному налоговому регулированию определены место и роль в нем соответствующих российских институтов налогового администрирования; определена роль новых механизмов государственного контроля налоговых правонарушений как на национальном, так и на наднациональном уровне, которые способствуют повышению качества налогового администрирования, а также позитивно отражаются на регулировании экономических и социальных процессов (с. 96-113; 118-122; 155-160; 162-171; 186-190); предложены приоритетные направления развития и совершенствования налогового администрирования в международной сфере (с. 160-162; 168; 171-178; 190-192; 195-199);

- разработан методический инструментарий налогового администрирования ТНК как консолидированного глобального налогоплательщика, направленный на реализацию концепции и методологии налогообложения ТНК (с. 126; 128-133);

- доказана необходимость и предложен механизм совершенствования налогового администрирования контролируемых сделок за счет внедрения в России метода вторичной корректировки трансфертного ценообразования (далее - ТЦО), обеспечивающего мониторинг реального налогового вклада ТНК в национальную бюджетную систему и ограничение оптимизации их налогового портфеля (с. 160-162; 230-232; 279-281);

- обоснована необходимость и разработаны методы модификации в России налогового администрирования контролируемой задолженности: снижение порогового соотношения собственного и заемного капитала структур ТНК как критерия контролируемого долга; введение в качестве дополнительного критерия контроля долга критерий отличия условий сделки от рыночных; выведение из-под контроля долговых обязательств, возникших в связи с реализацией

общественно-значимых инфраструктурных проектов; устранение фактора дискриминации по признаку происхождения капитала (с. 166-169); обоснован методический инструментарий совершенствования налогообложения процентов по долговым обязательствам на российском рынке (с. 158-159); разработана методика признания процентов в целях налогообложения прибыли при осуществлении заимствований на условиях, существенно отличающихся от рыночных (с. 158-169);

- предложен методический инструментарий для совершенствования функционирования института КИК в России, нацеленный на усиление потенциала КИК в качестве превентивной меры, обеспечивающей поступление в национальную экономику суммы дивидендов, что важно с точки зрения дальнейших инвестиционных возможностей российских резидентов (с. 171-178); разработана методика и организационная модель налогового администрирования КИК по обеспечению своевременного поступления налоговых платежей в бюджетную систему страны и противодействию «размыванию» налоговой базы (с. 178-181); выделены налоговые риски государства, связанные с уходом от налогов контролируемых лиц путем смены резидентства; обоснована целесообразность введения в России налога на «выход из резидентства» (с. 120; 174);

- разработана мобилизационная модель налогового контроля статуса бенефициарного собственника, обеспечивающая установление государственного предметного контроля за должным применением международных договоров (с. 192-199); обоснован в качестве приоритетного ориентира в развитии налогового администрирования и обеспечен инструментами реализации метод предварительных соглашений между налоговым органом и иностранным получателем дохода о применении международного договора (с. 193-195; 197); разработана методика налогового администрирования статуса фактического получателя дохода; методика налогового контроля при выплате доходов иностранным получателям, действующим в интересах третьих лиц (с. 199-201).

4) На основе комплекса экономико-математических моделей международного налогообложения ТНК разработаны подходы к формированию налогового режима, благоприятного для привлечения капиталов и соответствующего «новой нормальности» международных экономических отношений, связанной с усилением конкуренции за капиталы и появлением новых возможностей ухода от уплаты налогов благодаря трансграничным цифровым транзакциям:

- разработана методология экономико-математического анализа наиболее важных типовых ситуаций в налогообложении ТНК с позиций экономических интересов ТНК и с позиций национального благосостояния материнской юрисдикции (с. 202-213);

- предложены методы оценки конечных результатов воздействия государственного налогового контроля над международными потоками капиталов на инвестиционное поведение хозяйствующих субъектов и на национальное благосостояние страны (с. 213-253; 279-281);

- доказано наличие нового вида международной налоговой конкуренции – конкуренции налоговых систем за носителя капитала и налоговые доходы посредством особой комбинации и содержания налоговых инструментов борьбы с минимизацией налоговых обязательств; доказан лафферовский эффект от вовлеченности страны в процессы ужесточения налогового контроля за трансграничным движением доходов и капиталов ТНК; обосновано в качестве приоритетного

направления развития налогового администрирования ТНК создание позитивных стимулов в стране, благоприятного инвестиционного климата вместо усложнения механизмов противодействия утечке капиталов (негативных стимулов) (с. 97-100; 282-284).

Теоретическая значимость работы заключается в развитии и углублении теоретико-методологических подходов к налогообложению трансграничных доходов ТНК и бенефициаров для усиления адекватности налогообложения экономической природе доходов ТНК. Подчеркивая особенности развития ТНК и налоговой системы государства в условиях глобализации и цифровизации мировой экономики, исследование расширяет теоретические взгляды о функциональном назначении налогов в международной сфере и о сущности и роли налогообложения ТНК на современном этапе, а также углубляет теоретические представления о моделях налогообложения и налогового администрирования ТНК и бенефициаров.

Полученные выводы могут привести определенный вклад в научную базу отечественной налоговой теории, а конкретнее – уточнить понимание отображения в налогообложении закономерностей развития ТНК:

- расширены теоретические взгляды о функциональном назначении налогов, о сущности и роли налогообложения трансграничных доходов ТНК и бенефициаров в международных налоговых отношениях, в системе государственных доходов и инструментах регулирования экономики;

- развито представление о феномене международного двойного неналогообложения: дана дефиниция понятия, определены причинно-следственные связи в механизме налогообложения трансграничных доходов ТНК, охарактеризованы сущность, формы проявления, деструктивные и конструктивные векторы влияния на устойчивость налоговой системы;

- дана оценка недостатков действующей системы налогообложения ТНК и бенефициаров, выявлены и систематизированы социально-экономические предпосылки ее коренного реформирования, доказана возможность и экономическая целесообразность использования консолидированного налогообложения компаний, входящих в транснациональную группу;

- разработана институционально-функциональная модель международного налогообложения как сегмента налоговой системы государства, раскрыта архитектура и содержание его институтов;

- теоретически обоснована и разработана концепция налогообложения и налогового администрирования ТНК как консолидированного глобального налогоплательщика, направленная на реализацию объективных функций налогов в международной сфере и адекватное отображение в налогах экономической природы доходов ТНК;

- разработана методология и методический инструментарий налогообложения и налогового администрирования трансграничных доходов ТНК и бенефициаров;

- развита концепция постоянного представительства в цифровой сфере экономики; разработаны методологические подходы к налогообложению и администрированию «цифрового» постоянного представительства; разработаны методологические подходы к развитию концепций налогового резидентства и бенефициарного собственника (фактического получателя дохода).

Практическая значимость работы состоит в возможности широкого использования разработанных методик и предложений по совершенствованию налогообложения доходов ТНК, а

также методических рекомендаций по налоговому администрированию ТНК для реализации задач социально-экономической и налоговой политики России. Предложенные разработки могут быть использованы законодательной властью при уточнении параметров налогообложения ТНК, в том числе с целью заключения международных налоговых соглашений, изменения положений нормативных актов в сфере международного налогообложения для совершенствования методологии налогообложения ТНК и бенефициаров, а также для противодействия размыванию налоговой базы. Министерство финансов Российской Федерации и Федеральная налоговая служба могут использовать выдвинутые в исследовании предложения при подготовке методических рекомендаций по применению соответствующих положений Налогового кодекса Российской Федерации и проведению мероприятий налогового контроля. Налогоплательщики могут использовать предлагаемые разработки для корректного соблюдения налогового законодательства, что обеспечит полноту и своевременность уплаты налогов, снижение налоговых рисков в виде ответственности за налоговые правонарушения, а также для оптимизации корпоративного и личного налогового планирования.

Практическое значение имеют следующие основные рекомендации работы:

1) Разработанная методология налогообложения и налогового администрирования ТНК как консолидированного глобального налогоплательщика направлена на устранение диспропорций в разделении налоговой базы ТНК между юрисдикциями нахождения структур ТНК и бенефициаров (в том числе виртуального нахождения), усиление адекватности налогообложения экономической природе доходов ТНК, нивелирование проблем эрозии национальной налоговой базы, обеспечение равенства и справедливости налогообложения.

2) Предложения по совершенствованию методического инструментария распределения налоговых полномочий различных государств на основе развития концепций налогового резидентства и постоянного представительства позволят усилить фискальную и регулируемую значимость налогообложения трансграничных доходов хозяйствующих субъектов. Предложения позволят распространить налоговую юрисдикцию нашей страны на налогоплательщиков, фактически либо виртуально действующих и генерирующих прибыль на территории России, что приведет к росту доходов национальной бюджетной системы.

3) Разработанный методический инструментарий совершенствования в России налогового администрирования ТНК и бенефициаров в отношении особых объектов контроля: контролируемых сделок, контролируемой задолженности, контролируемых иностранных компаний, - повысит эффективность противодействия эрозии налоговой базы, результативность государственного налогового контроля в этой области, обеспечит мониторинг реального налогового вклада ТНК в национальную бюджетную систему, позитивным образом скажется на результатах политики деофшоризации российской экономики.

4) Обоснованный переход к мобилизационной модели государственного контроля за должным применением международных договоров и статусом фактического получателя дохода повысит результативность налогового контроля, обеспечит снижение налоговых рисков участников налоговых отношений в международной сфере, обеспечит полноту и своевременность поступления налоговых доходов в государственную казну.

5) Предложение об освобождении (снижении налоговой ставки) репатрируемых российскими резидентами дивидендов из-за рубежа с одновременным усилением превентивной роли института контролируемых иностранных компаний, а также механизм реализации предложения обеспечат возврат в экономику России капиталов и последующие налоговые поступления от их инвестирования в России.

6) Разработанные методики: налогообложения и налогового контроля отделений ТНК, ведущих деятельность мобильного характера в России в рамках единого технологического процесса; налогообложения процентов по оформленным в рублях долговым обязательствам; налогообложения доходов, выплачиваемых из российских источников в пользу иностранных получателей, действующих в интересах третьих лиц, - обеспечат полноту и своевременность поступления налогов в федеральный и региональный бюджеты, снизят риски участников налоговых отношений, исключат утечку налоговой базы из России.

7) Предложенная методология экономико-математического анализа наиболее важных типовых ситуаций в международном налогообложении с позиций экономических интересов ТНК и с позиций национального благосостояния материнской юрисдикции позволит оценивать конечные результаты инвестирования в условиях применения основных инструментов государственного налогового контроля международных потоков капиталов и доходов.

Методология и методы исследования. Теоретической и методологической базой научной работы служат фундаментальные положения экономической науки, раскрывающие содержание основных категорий и понятий налогообложения, закономерностей развития ТНК, а также достижения теории и практики налогообложения и налогового администрирования в международной сфере, исследованные в трудах отечественных и иностранных ученых.

Фундаментом научных изысканий явились также материалы и программные документы реформирования налоговой системы России, нормативные правовые акты, обеспечивающие реализацию налоговой политики государства в международной сфере. Были использованы научные разработки, документы и информационные источники Лиги Наций, ООН, ОЭСР, Европейской комиссии, Всемирного банка, МВФ, Юнктад, СНГ, Банка России, Минфина России, ФНС России, органов государственной статистики, крупнейших аудиторских компаний – ПрайсвотерхаусКуперс, Делойт, КПМГ, Эрнст энд Янг.

Методологически исследование основано на теории научного познания, системном и комплексном подходе к исследуемым проблемам, раскрытии их во взаимосвязи и динамике. Для решения конкретных задач применялись методы историко-логического, экономико-статистического, экономико-математического, экспертного и сравнительного анализа, научной абстракции, индукции и дедукции, методы диалектической и формальной логики.

Особенностью методики работы является развитие существующих научно-методических подходов к моделям экономического равновесия капиталов, но только с учётом не полностью освещённых в них проблем, в частности, о международном налогообложении с позиций национального благосостояния. Дополняется экономико-математический подход к равновесию доходов организаций и юрисдикций с учётом фактора получения активных доходов и возможностей их корригирования компаниями, а также различных методов и правил, применяемых в противодействие налоговому планированию правительствами различных стран.

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования.

Достоверность результатов исследования подтверждается опорой на обширный массив отечественной и зарубежной литературы, позволившей корректно представить современные взгляды и методологические подходы к вопросам налогообложения и налогового администрирования ТНК и бенефициаров; изучить возникновение, эволюцию и особенности формирования российской научной мысли в данной области. Достоверность результатов также обеспечивается одновременным использованием качественных и количественных методов анализа, большим объемом используемых статистических данных. Экспериментальная часть исследования проведена на основе параметров налоговых инструментов, имеющих наиболее значение в международном налогообложении и антиофшорном налоговом регулировании, дифференцированных по степени эффективности антиуклонительной политики в разрезе высокоразвитых, развивающихся и офшорных юрисдикций. Выбранные для исследования юрисдикции являются странами базирования преобладающего большинства ТНК, действующих в мировой экономике.

Концептуальные положения исследования и основные положения разработанных методик докладывались и получили одобрение на научных мероприятиях, в том числе: на IV Международном экономическом симпозиуме Санкт-Петербургского государственного университета (Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный университет, 26 июня 2020 г.); на Всероссийской научно-практической конференции «Финансы и корпоративное управление в меняющемся мире» (Москва, Финансовый университет, 3 декабря 2019 г.); на Третьей Всероссийской итоговой научно-практической конференции «Уважительное отношение к старшему поколению – основа стабильности и устойчивого развития общества и государства» (Москва, Финансовый университет, 29 ноября 2019 г.); на Международной конференции «Эволюция международной торговой системы: проблемы и перспективы» (Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский Государственный университет, 24-25 октября 2019 г.); на Международном форуме «Российская неделя налогообложения» (Москва, Финансовый университет, Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, 5 апреля 2019 г.); на VI Международной научно-практической конференции «Устойчивое развитие: общество и экономика» (Санкт-Петербург, Санкт-Петербургский государственный университет, 28 февраля 2019 г.); на IX Гайдаровском Форуме «Россия и мир: цели и ценности» (Москва, РАНХиГС, 17 января 2018 г.); на Международной конференции «Актуальные проблемы практики и теории современного международного налогообложения» (г. Ереван, Республика Армения, Российское отделение Международной налоговой ассоциации РосИФА, 5-6 октября 2017 г.); на Региональной международной конференции «Проблемы международного налогообложения» (г. Тбилиси, Республика Грузия, Российское отделение Международной налоговой ассоциации, Тбилисский государственный университет им. Ивана Яванишвили, 27-28 октября 2016 г.); на 5-й Международной налоговой конференции «Международное налогообложение: вопросы теории и практики» (Москва, Финансовый университет, Международное бюро фискальной документации, Российское отделение Международной налоговой ассоциации, Университет Амстердама, 23-24 марта 2016 г.); на Научном круглом столе «Компетентностный подход в научно-исследовательской работе магистрантов» (Москва,

Финансовый университет, 26 июня 2015 г.); на Международном финансово-экономическом форуме Финансового университета «Экономическая политика России в условиях глобальной турбулентности» (Москва, Финансовый университет, 26 ноября 2014 г.); на Научном круглом столе «Налоговая политика России в условиях современных экономических и политических вызовов» (Москва, Финансовый университет, 16 октября 2014 г.); на Научном круглом столе «Обсуждение целей и мер по деофшоризации российской экономики» (Москва, Российское отделение Международной налоговой ассоциации, Центр налоговой политики МГУ, 12 февраля 2014 г.); на 2-й Региональной конференции Международной налоговой ассоциации по международному налогообложению (Москва, Российское отделение Международной налоговой ассоциации, Украинское отделение международной налоговой ассоциации, 7-8 октября 2013 г.); на Научном круглом столе «Налоговая политика Российской Федерации в современных условиях» (Москва, Финансовый университет, 13 ноября 2013 г.).

Материалы диссертации использованы при выполнении прикладной научно-исследовательской работы по теме «Налоговые риски государства в современных экономических условиях», выполняемой на базе Финансового университета по заданию Правительства Российской Федерации в 2020 году, в части предложений о механизмах управления налоговыми рисками государства в секторе международного обложения цифровых услуг, а также при разработке предложений об изменении налогового законодательства России с целью совершенствования управления налоговыми рисками.

Результаты исследования применяются в деятельности Департамента налоговой политики Министерства финансов Российской Федерации в виде методологических подходов и рекомендаций при осуществлении законотворческой деятельности и при разработке основных направлений налоговой политики России на среднесрочную перспективу в сфере международного налогообложения. Результаты диссертации нашли применение в практической деятельности Минфина России, в частности: использованы предложения о дополнении налогового законодательства критериями определения и механизмами налогообложения налоговых резидентов – иностранных организаций, контролируемых иностранных компаний и лиц, имеющих фактическое право на доход (бенефициаров). Использованы предложения о методах совершенствования в России налогообложения и налогового администрирования контролируемой задолженности (в части порогового соотношения собственного и заемного капитала структур ТНК как критерия контролируемого долга; введения в качестве дополнительного критерия контроля долга критерий отличия условий сделки от рыночных условий; выведение из-под контроля долговых обязательств, возникших в связи с реализацией общественно-значимых инфраструктурных проектов). Учтены предложенные в диссертации направления совершенствования российской налоговой системы и налоговой политики Российской Федерации в рамках реализации глобального плана борьбы с размыванием налоговой базы ОЭСР, политики деофшоризации российской экономики. Выводы и основные положения диссертации способствуют распространению налоговой юрисдикции нашей страны на налогоплательщиков, фактически действующих и генерирующих прибыль на территории России, что приведет к росту доходов национальной бюджетной системы. Реализация предложений повысит эффективность противодействия эрозии налоговой базы, повысит результативность государственного налогового

контроля в международной сфере, обеспечит мониторинг реального налогового вклада ТНК в национальную бюджетную систему России, позитивным образом скажется на результатах политики деофшоризации российской экономики.

Материалы диссертации применяются в деятельности контрольного управления Федеральной налоговой службы в виде методологических подходов и рекомендаций для организации мероприятий налогового контроля за соблюдением налогового законодательства Российской Федерации компаниями ТНК и бенефициарами: методических подходов к налоговому администрированию контролируемых иностранных компаний; методических подходов к налоговому администрированию применения международных налоговых договоров и статуса фактического права на доход (бенефициара); методических подходов к налоговому контролю признания процентов в целях налогообложения прибыли, а также методических подходов к налоговому контролю выплат доходов из российских источников в пользу иностранных получателей, действующих в интересах третьих лиц. Применение выводов и основных положений диссертации способствует обеспечению полноты и своевременности поступления налоговых платежей в бюджетную систему страны и противодействию размыванию налоговой базы; повышает результативность государственного налогового контроля; обеспечивает снижение налоговых рисков государства в международной сфере.

Результаты исследования используются в практической деятельности Некоммерческого партнерства «Национальный совет финансового рынка» и организаций-участников Некоммерческого партнерства «Национальный совет финансового рынка» для контроля соблюдения налогового законодательства Российской Федерации и положений международных налоговых соглашений при выплате доходов иностранным получателям, а также при ведении законопроектной деятельности. В частности, использованы разработанные в диссертации методика налогообложения процентов по долговым обязательствам, по контролируемой задолженности; методика налогового контроля статуса фактического получателя дохода (бенефициара). Методы совершенствования в России налогообложения и налогового администрирования контролируемой задолженности имеют прикладное значение и использованы при разработке предложений к проекту федерального закона о внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации. Выводы и основные положения диссертации, касающиеся налогообложения процентов по долговым обязательствам и налогового контроля статуса фактического получателя дохода (бенефициара), обеспечивают соблюдение положений налогового законодательства в международной сфере, полноту и своевременность уплаты налоговых платежей в бюджетную систему страны, снижают налоговые риски участников налоговых правоотношений, включая риск эрозии налоговой базы.

Материалы диссертации используются в деятельности Небанковской кредитной организации акционерного общества «Национальный расчетный депозитарий» в виде практического применения методики налогообложения и контроля при выплате доходов (процентов и дивидендов) по ценным бумагам российских эмитентов в пользу иностранных номинальных и уполномоченных получателей, действующих в интересах третьих лиц, что обеспечивает при выполнении функций централизованного хранения государственных ценных бумаг соблюдение

положений налогового законодательства в международной сфере, полноту и своевременность уплаты налоговых платежей.

Результаты исследования применяются в практической деятельности Общества с ограниченной ответственностью «ГТ Консалтинг» в виде методических подходов и рекомендаций к определению статуса постоянного представительства иностранной организации в России, методических подходов к налогообложению и налоговому контролю отделений ТНК, ведущих деятельность мобильного характера в России в рамках единого технологического процесса, для обеспечения правомерного исполнения положений налогового законодательства в части ведения налогового учета и налогообложения отделений иностранных компаний в России, повышения эффективности деятельности общества с ограниченной ответственностью «ГТ Консалтинг» и, соответственно, обеспечения полноты и своевременности уплаты налогов иностранными компаниями в бюджетную систему Российской Федерации. Выводы и основные положения диссертации о налогообложении постоянных представительств иностранных компаний в России обеспечивают правомерное исполнение положений налогового законодательства в части ведения налогового учета и налогообложения отделений иностранных компаний в России, повышают эффективность деятельности общества с ограниченной ответственностью «ГТ Консалтинг», обеспечивают полноту и своевременность уплаты налогов иностранными компаниями в бюджетную систему Российской Федерации, снижают риски участников налоговых отношений.

Материалы научной работы используются Акционерным обществом «Неофлекс Консалтинг» в аналитической деятельности в виде применения методических рекомендаций и методики экономико-математического анализа наиболее важных типовых ситуаций в международном налогообложении с позиций экономических интересов участников международного бизнеса для формирования инвестиционной стратегии на среднесрочную перспективу, а также для оценки эффективности и конечных результатов инвестирования в условиях применения основных инструментов государственного налогового регулирования международных потоков капиталов и доходов. Использование указанной методики позволяет российской компании эффективным образом осуществить инвестиции за рубежом, обеспечивает правомерное исполнение налогового законодательства и полноту уплаты налоговых платежей, снижает налоговые риски организации.

Результаты исследования используются Акционерным обществом «Эстейт Инвест» для организации внутреннего контроля соблюдения налогового законодательства Российской Федерации и положений международных налоговых соглашений при выплате доходов иностранным получателям в виде практического применения методики налогообложения процентов по долговым обязательствам, по контролируемой задолженности; методики налогового контроля статуса фактического получателя дохода (бенефициара). В аналитической деятельности акционерного общества «Эстейт Инвест» – для оценки эффективности и конечных результатов инвестиционной политики используется разработанная в диссертации методика экономико-математического анализа наиболее важных типовых ситуаций в международном налогообложении с позиций экономических интересов участников международного бизнеса. Выводы и основные положения диссертации, отраженные в указанных методиках, обеспечивают акционерному обществу соблюдение положений налогового законодательства в международной сфере, обеспечивают полноту и своевременность уплаты налоговых платежей, снижают налоговые риски

общества как участника налоговых правоотношений, а также позволяют акционерному обществу «Эстейт Инвест» производить оценку эффективности результатов инвестиционной политики.

Материалы диссертации нашли применение в деятельности Общества с ограниченной ответственностью «Рок Флоу Динамикс» при осуществлении аналитической деятельности и организации внутреннего налогового контроля. Результаты исследования нашли применение в практической деятельности общества, в частности: использованы методика налогообложения процентов по долговым обязательствам, по контролируемой задолженности; методика налогообложения и контроля при выплате доходов из российских источников в пользу иностранных получателей, действующих в интересах третьих лиц; методика налогового контроля статуса фактического получателя дохода (бенефициара). Выводы и основные положения диссертации, отраженные в указанных методиках, обеспечивают обществу с ограниченной ответственностью «Рок Флоу Динамикс» соблюдение положений налогового законодательства в международной сфере, обеспечивают полноту и своевременность уплаты налоговых платежей в бюджетную систему, снижают налоговые риски общества как участника налоговых правоотношений. В аналитической деятельности общества с ограниченной ответственностью «Рок Флоу Динамикс» используется разработанная в диссертации методика экономико-математического анализа типовых ситуаций в международном налогообложении с позиций экономических интересов участников международного бизнеса - проводится оценка эффективности и конечных результатов инвестиционной политики общества с ограниченной ответственностью «Рок Флоу Динамикс».

Результаты исследования используются в практической деятельности Российской национальной ассоциации SWIFT и российских банков – пользователей международной межбанковской телекоммуникационной сети SWIFT в виде методики налогообложения и налогового контроля статуса фактического получателя дохода (бенефициара) для контроля соблюдения налогового законодательства Российской Федерации и положений Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Бельгии от 16.06.1995 «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» при выплате доходов за услуги SWIFT. Выводы и основные положения диссертации, отраженные в указанной методике, положены в основу рекомендаций рабочей группы РОССВИФТ по вопросам налогообложения услуг SWIFT, а также обеспечивают пользователям сети SWIFT соблюдение положений налогового законодательства, полноту и своевременность уплаты налоговых платежей, снижают налоговые риски организации.

Материалы используются Обществом с ограниченной ответственностью «Группа ОНЭКСИМ» в аналитической деятельности, а также в виде практического применения методических рекомендаций и методики экономико-математического анализа наиболее важных типовых ситуаций в международном налогообложении с позиций экономических интересов участников международного бизнеса для формирования инвестиционной стратегии на среднесрочную перспективу, а также для оценки эффективности и конечных результатов инвестирования в условиях применения основных инструментов государственного налогового регулирования международных потоков капиталов и доходов. Указанные методические рекомендации позволяют ООО «Группа ОНЭКСИМ» эффективным образом осуществить

инвестиции за рубежом, обеспечивают правомерное исполнение положений налогового законодательства Российской Федерации и полноту уплаты налоговых платежей в бюджетную систему страны, снижают налоговые риски организации при ведении внешнеэкономической деятельности. В практической деятельности – для контроля соблюдения налогового законодательства и положений международного налогового соглашения общество с ограниченной ответственностью «Группа ОНЭКСИМ» применяет на практике методику налогового контроля статуса фактического получателя дохода (бенефициара).

Результаты нашли применение в практической деятельности Общества с ограниченной ответственностью «Экспобанк» для контроля соблюдения налогового законодательства используется методика и организационная модель налогового администрирования контролируемых иностранных компаний. Это позволяет обществу с ограниченной ответственностью «Экспобанк» обеспечить полноту и своевременность уплаты налоговых платежей в бюджетную систему страны, снижают налоговые риски общества с ограниченной ответственностью «Экспобанк», исключают эрозию налоговой базы России.

Материалы исследования используются Публичным акционерным обществом государственной металлургической компанией «Норильский никель» в аналитической и практической деятельности акционерного общества в виде применения методических рекомендаций и методики экономико-математического анализа наиболее важных типовых ситуаций в международном налогообложении с позиций экономических интересов участников международного бизнеса для формирования инвестиционной стратегии на среднесрочную перспективу, а также для оценки эффективности и конечных результатов инвестирования в условиях применения основных инструментов государственного налогового регулирования международных потоков капиталов и доходов. Указанные методические рекомендации позволяют российской компании наиболее эффективным образом осуществить инвестиции за рубежом, обеспечивают правомерное исполнение положений налогового законодательства России и полноту уплаты налоговых платежей в бюджетную систему страны, снижают налоговые риски при ведении внешнеэкономической деятельности.

Материалы используются Департаментом налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета в преподавании учебных дисциплин по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика» (бакалавриат): «Основы международных налоговых отношений», «Налоговое консультирование иностранных организаций», «Налогообложение иностранных организаций и электронной коммерции», «Налогообложение инвесторов в России и за рубежом»; по направлению подготовки 38.04.01 «Экономика» (магистратура): «Международное налогообложение», «Теория и практика применения международных налоговых соглашений», «Международное налоговое планирование», «Постоянные представительства: концепция и порядок налогообложения», «Налогообложение инвесторов в России и за рубежом», «Налогообложение трансграничных бизнес-проектов», «Налоговые споры в сфере международного налогообложения».

Публикации. Основные положения диссертации отражены в 46 научных публикациях общим объемом 133,1 п.л. (авторский объем – 79,27 п.л.), в том числе в 2 статьях в международной цитатно-аналитической базе Web of Science общим объемом 3,0 п.л. (авторский объем – 1,8 п.л.), в

3 статьях в международной цитатно-аналитической базе «Scopus» общим объемом 2,9 п.л. (авторский объем – 0,72 п.л.), в 31 статье в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России, общим объемом 28,0 п.л. (авторский объем – 26,1 п.л.), из которых одна статья входит в цитатно-аналитическую базу RSCI общим объемом 1,1 п.л. (весь объем авторский).

Структура и объем диссертации обусловлены поставленными задачами и логикой исследования. Диссертация включает введение, 4 главы, заключение, список сокращений и условных обозначений, список литературы из 438 источников, 8 приложений. Текст изложен на 373 страницах и содержит 31 рисунок, 28 таблиц.

II Основное содержание работы

Подвергнуты глубокому анализу и решены четыре группы теоретико-методологических проблем, соподчиненных цели и системным задачам исследования.

Первая группа проблем. Разработана и научно обоснована концепция налогообложения и налогового администрирования доходов ТНК, развивающая теорию налогообложения, на основе изучения взаимного влияния современных трендов налоговой политики в международной сфере, закономерностей и специфики развития ТНК.

Процессы глобализации и углубления структурных преобразований все острее поднимают проблемы эффективности государственного регулирования, определяющего условия деятельности хозяйствующих субъектов. Начиная с конца 20 века и до наших дней, в России одним из важнейших инструментов государственного регулирования является налоговая политика.

Исследования показали, что на заре развития рыночной экономики налогам отводилась преимущественно фискальная роль. Исторически основной функцией налогов является формирование доходов государственной казны, что полностью отражает их экономическое содержание. Регулирующая функция налогов соподчинена с их фискальной функцией и производна от нее. Необходимо обоснованное осмысленное сочетание этих функций, отражающее особенности каждого этапа развития экономики.

Толкование функционального назначения налогов на трансграничные доходы ТНК исторически связано с проблемой корректного распределения таких доходов между конкурирующими юрисдикциями. Необходимость и возможность такого распределения обосновывается в науке теориями выгоды и платежеспособности и опирается на существующую классификацию налогов на реальные и личные. Для справедливого разделения налоговой юрисдикции необходимо обеспечить межгосударственное равенство (или справедливость в международном контексте). Равенство не в отношении сумм налога, уплачиваемого индивидуальными налогоплательщиками в пользу их соответствующих правительств, а в отношении распределения базы налогообложения в отношениях между конкурирующими странами.

Систематизация эволюционных изменений в содержании элементов налогового механизма по характеру их влияния на ТНК позволила прийти к выводам:

1) Первоначально право на налогообложение прибыли от предпринимательской деятельности согласно теории выгоды уступается государству источника дохода. Государству резидентства в

соответствии с концепцией платежеспособности разрешается взимать налоги с доходов по капиталовложениям. Эволюция теории международного налогообложения связана с постоянным поиском справедливого баланса между правами этих государств, в настоящее время наблюдается стремление к расширению налоговых полномочий государств – источников.

2) Теоретические и методологические вопросы разделения налоговой юрисдикции государств, практически, с самого первого дня их появления на рубеже 19-20 веков потребовали согласованных действий в интересах всех стран и переместились в сферу рассмотрения на международный уровень – в рамки международных модельных конвенций, разрабатываемых авторитетными международными организациями, и в рамки двусторонних международных договоров. Как результат многостороннего межгосударственного сотрудничества в налоговой сфере, и благодаря активной координирующей роли международных организаций происходит конвергенция налоговых систем. Это обуславливает необходимость и возможность разработки теоретико-методологических подходов к построению налоговой системы на новых принципах, учитывающих растущие межгосударственные взаимосвязи в сфере налогового регулирования с учетом соответствующих глобальных вызовов.

3) Базовая традиционная модель налогообложения трансграничных доходов ТНК, приведенная на рисунке 1, реализуется через Модельную конвенцию ОЭСР и через сеть международных двусторонних соглашений, основная функция которых - разделение международного дохода ТНК между странами-источниками и странами резидентства. Разделение основано на трех методологических постулатах:

- страны-источники дохода и страны резидентства имеют согласованную и законную налоговую юрисдикцию (подход классификации дохода по признаку налоговой принадлежности);
- корпорации и их инвесторы подлежат отдельному налогообложению (подход «отдельного предприятия», действующего на рыночных условиях («на расстоянии вытянутой руки»));
- корпорации и инвесторы облагаются на основании их доходов (подход классификации доходов по признаку характера деятельности (активные и пассивные)).

4) Традиционная методология налогообложения трансграничных доходов подразделений и дочерних компаний ТНК основана на отдельном учете и главенствующем принципе «отдельного предприятия, действующего на расстоянии вытянутой руки». Теоретическое обоснование данного принципа имеет серьезные проблемы: он основан на предположении, что члены глобального предприятия будут рассматривать друг друга в качестве независимых и отдельных субъектов с учетом рыночных сил в их деловых отношениях. Этот принцип является синтетическим и не способен адекватно отражать реальную глобальную прибыль ТНК. Методология, основанная на данном принципе, завоевала главенствующие позиции в развитых странах, как пришедшая из практики экономически наиболее развитой державы тех лет в угоду ее интересам. Подходы развивающихся стран допускают распределение прибыли ТНК на пропорциональной основе.

5) Сформировавшаяся методология налогообложения прибыли ТНК по стандарту «вытянутой руки» игнорирует теорию налоговой интеграции Хардинга, которая отражает принцип справедливого международного налогообложения, позволяя «ухватить» для налога дополнительный доход от синергии в группе компаний. Традиционный подход не позволяет

привлечь к налогообложению такой дополнительный доход ни в одной из стран, нарушая тем самым постулаты экономической теории – теории выгоды и теории платежеспособности.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1 - Модель налогообложения трансграничных доходов ТНК в международном договоре

6) Сложившийся подход перестает удовлетворять принципам недискриминации, нейтралитета и взаимности международного налогообложения. Не соответствует современным интеграционным налоговым системам большинства развитых стран, но в силу сохранения традиционной модели в области международного налогообложения, вызывает большую налоговую нагрузку международных доходов по сравнению с внутренними. Размывание устоев традиционного подхода происходит и за счет функционирования института КИК.

7) Возникает проблема одностороннего намеренного и непреднамеренного переопределения странами международного договора.

8) Непосредственным следствием традиционного подхода к налогообложению трансграничных доходов ТНК является проблема международного двойного неналогообложения, определяемого в диссертации как объективно возникающая либо субъективно конструируемая ситуация неуплаты налогов ни в одном из государств, с которыми субъект имеет юридическую либо экономическую связь, за счет использования национальных особенностей налогового законодательства отдельных государств и целевого (добросовестного) либо нецелевого (недобросовестного) использования соглашений об избежании двойного налогообложения в целях минимизации налогов.

9) Методы «вытянутой руки» имеют различное толкование в различных странах, содержат внутренние противоречия и проблемы при практическом применении и являются во многих случаях не более чем скрытыми формами пропорционального разделения налоговой базы ТНК на основе субъективного анализа.

10) Регулирование ТЦО представляет собой архи сложный механизм, требующий значительных финансовых ресурсов и трудовых затрат для обеспечения его функционирования, как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны контролирующих их налоговых органов.

11) Концепция ОЭСР по регулированию ТЦО не отвечает интересам развивающихся стран, ориентирована на распределение большего дохода развитым странам, что явилось причиной разработки ООН альтернативного варианта подходов и правил для развивающихся юрисдикций.

На современном этапе общественных отношений традиционная методология налогообложения в международной сфере не претерпела кардинальных изменений на фоне динамично меняющихся экономических отношений. Она продолжает укрепляться за счет развития сложившихся концепций и методического инструментария, воплощаясь, в основном, в преумножении формально-критериальных субъективных подходов, отображающих традиции различных налоговых систем. Это предопределяет зависимость распределения налоговой юрисдикции стран от корректности профессионального суждения и ведет к разбалансированию сложившихся между странами паритетов в таком распределении.

Концептуальные подходы к налогообложению ТНК необходимо выстраивать с учетом постулатов институциональной теории, закономерностей и стратегий развития самих ТНК, являющихся объективным фундаментом специфики их налогообложения. ТНК являются особым сегментом рыночной экономики, играя в ней непреложно доминирующую роль в качестве основы экономического роста и источника диспропорций.

Исследование и систематизация теоретико-методологических представлений и подходов к роли ТНК в социально-экономическом развитии стран и мировой экономики в целом позволили выделить факторы, оказавшие влияние на становление и тенденции развития налоговой системы:

1) Классические теории обуславливают, что ТНК представляет синергетическую эффективность, в результате чего члены ТНК в совокупности зарабатывают больше тех сумм, которые каждая сторона заработала бы в конгломерате, если бы работала «индивидуально».

2) Для ТНК глобализация предоставляет условия усиления интеграции ресурсов и возможностей, целенаправленно перераспределяемых внутри группы компаний, что создает условия для беспрецедентной минимизации налогов.

3) Изменение форм ведения трансграничной деятельности от простейших, когда продукт изготавливался в одной стране, а продавался – в другой, до сложных современных бизнес моделей ТНК в условиях цифровизации отображается в налоговой системе проблемой невозможности точного установления государства – источника, а, следовательно, справедливого распределения налоговой юрисдикции государств.

В диссертации обосновано, что налоговое регулирование ТНК имеет специфику, обусловленную отличительными закономерностями их развития и международной сферой функционирования. Предложены следующие фундаментальные положения формирования методологии налогообложения ТНК:

- налоговые инструменты должны иметь явно выраженный характер косвенного влияния при преимущественном значении прямых форм государственного регулирования деятельности ТНК, что обусловлено объективными общественно-экономическими причинами;

- механизм исчисления налоговой базы ТНК должен учитывать специфику экономического содержания доходов ТНК;

- необходимы меры по эффективному контролю за налоговыми платежами ТНК в бюджет, адекватные возможностям ТНК по минимизации налогов и учитывающие интересы национального благосостояния.

Для разработки концепции налогообложения ТНК необходимо учитывать преобразование экономических фундаментов, на которых изначально основывался принцип «вытянутой руки». Мировой экономический порядок кардинально изменился в результате процесса глобализации и интернационализации рынков капитала, он характеризуется гораздо большим движением капитала, устойчивым расширением ТНК, увеличением числа суверенов, что усугубило проблему координации систем налогообложения разных стран.

Отмеченные факторы находят отражение в следующих направлениях налоговой политики в отношении ТНК, нацеленных на решение двуединой задачи: создание в стране конкурентной системы корпоративного налогообложения для обеспечения экономического роста за счет привлечения инвестора, с одной стороны, и создание эффективного механизма противодействия уходу от налогов для оптимизации налоговых поступлений в бюджет – с другой. Применение метода математического моделирования позволило доказать, что достижение этих разно-векторных целей требует комплексного и системного подхода при формировании комбинации соответствующих налоговых методов.

Налоговые механизмы привлечения капитала ТНК схожи для большинства стран, включенных в процессы добросовестной налоговой конкуренции, в том числе и для России, и представляют собой совокупность ряда специфических инструментов, основными среди которых являются: конкурентоспособная ставка корпоративного налога; низкие налоги на репатриацию капитала по условиям международных договоров; налоговые льготы, направленные на привлечение капитала; механизм освобождения доходов от экономического двойного налогообложения.

В последние годы основные акценты в налоговой политике перенесены на совершенствование методов борьбы с уходом от налогов и реализацию глобального проекта ОЭСР/G20 - плана BEPS. Обеспокоенность стран сокращением налоговых поступлений в национальные бюджеты из-за политики ТНК по минимизации налогов подтолкнула мировое сообщество к переосмыслению сложившейся практики распределения налоговых доходов между странами, переоценке и корректировке принципов и правил международного налогообложения.

Механизм противодействия размыванию налоговой базы и уклонению от уплаты налогов, главную роль в котором играет налоговое администрирование, также большей частью является идентичным для большинства стран мира и обеспечивается генеральными GAAR и специальными SAAR методами противодействия размыванию национальной налоговой базы. К таким методам относятся переквалификация сделок и доходов между взаимозависимыми лицами в соответствии с

их действительным экономическим содержанием, ограничение на вычет расходов, корректировка доходов и расходов, учет для налога нераспределенной прибыли иностранных дочерних компаний.

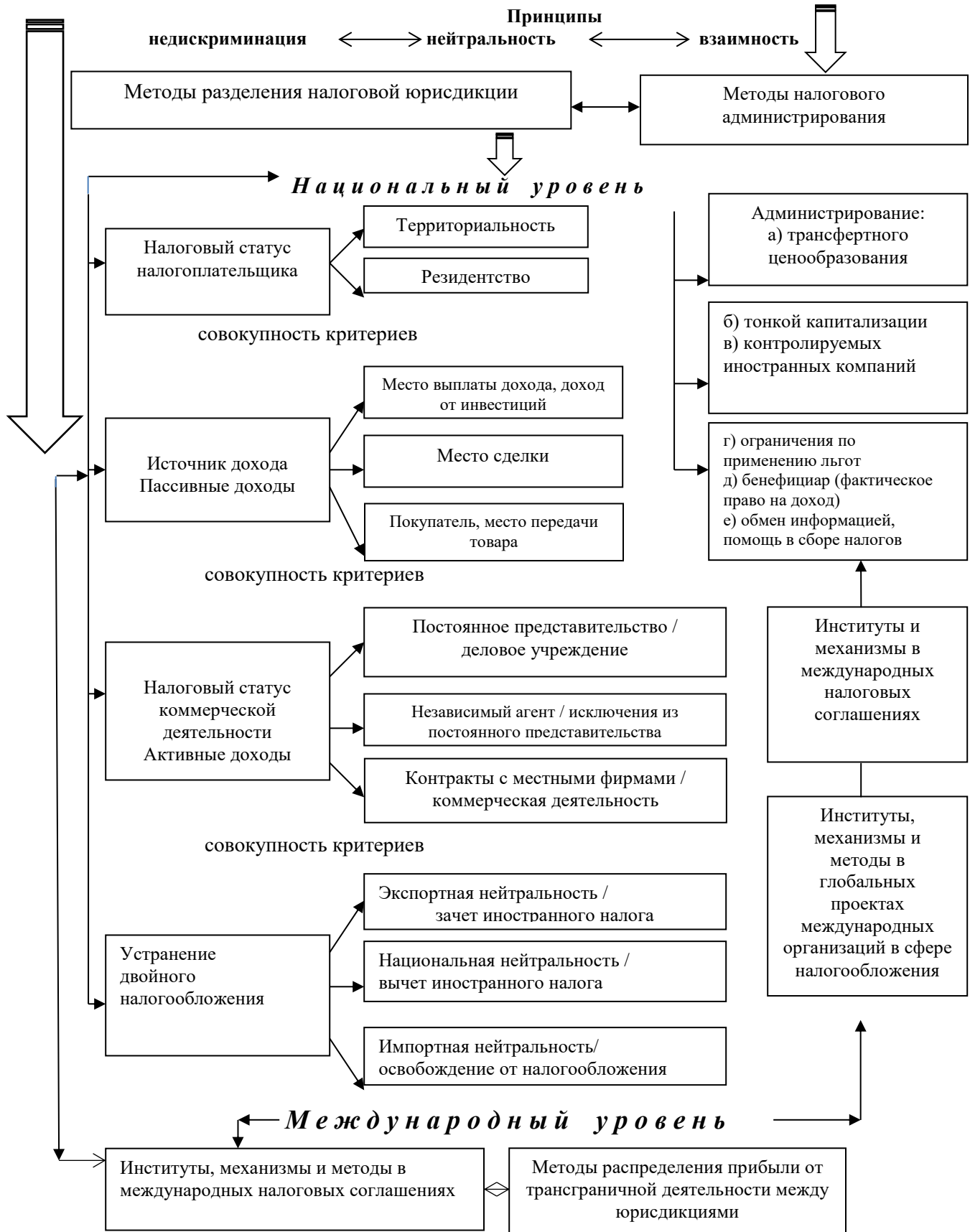
Предпосылками, влияющими на степень проработанности методов-барьеров минимизации налогов, с учетом силы их воздействия и охвата хозяйствующих субъектов, являются особенности социально-экономического развития, исторические, политические и социокультурные традиции.

Для выделения и характеристики налоговых отношений, возникающих в налогообложении ТНК, и построения их институционально-налоговой модели в работе разработано понятие международное налогообложение (далее - МНО). МНО является сегментом налоговой системы государства, включающим совокупность специфических институтов: концепций, принципов, методов, приемов, механизмов, функционирующих в международной сфере, интегрированных в соответствующий элемент налоговой системы. Институционально модель МНО, как показано на рисунке 2, представляет собой совокупность большого числа институтов и элементов, функционирующих параллельно на национальном и на международном уровне, характеризующихся, в свою очередь, совокупностью разнообразных критериев.

Кардинальные изменения экономического порядка в результате глобализации и интернационализации рынков капитала, отличительной особенностью которых в настоящее время является конкурентная борьба за дефицитный капитал, вскрыли недостатки традиционного подхода, а, следовательно, и предпосылки для выработки адекватного внутренней природе ТНК, научно обоснованного подхода к их налогообложению и налоговому администрированию.

Наша страна испытывает значительный отток капитала в офшоры и остро нуждается в отечественных и зарубежных инвестициях для достижения стратегической цели ускорения темпов социально-экономического развития. Российские ТНК незначительно включены в транснациональную цепочку создания добавленной стоимости, что при существующих методиках лишает нашу страну участия в распределении глобальных прибылей ТНК на паритетной основе с другими странами. Российская Федерация в силу исторических причин относительно недавно стала использовать имеющийся за рубежом теоретико-методологический инструментарий.

Разработанная концепция налогообложения ТНК включает следующие основные положения: признание общих правил и принципов налогообложения как основы для создания равных конкурентных условий функционирования всех сфер деятельности и отраслей экономики; обоснованный учет специфических закономерностей развития и организационной структуры ТНК, особенностей конкретных видов их внутригрупповых доходов и операций; обязательность мониторинга изменения налогового законодательства, направленного на обеспечение соответствия законодательных норм экономическому содержанию доходов ТНК как условие эффективности их применения; признание для целей налогообложения прибыли ТНК по месту создания реальной стоимости; обеспечение налоговой прозрачности финансовых операций ТНК; недопущение искусственного занижения международной налоговой базы ТНК; совершенствование международного сотрудничества в налоговой сфере и создание инструментов реформирования двустороннего налогового регулирования ТНК; объективная обоснованность нацеленности механизма налогообложения ТНК на создание условий для осуществления эффективного налогового администрирования.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2 - Институциональная модель международного налогообложения

Концептуальными принципами, лежащими в основе методологии налогообложения и налогового администрирования ТНК, помимо принципов нейтральности, недискриминации и взаимности, должны стать принципы единства капитала и его собственника; защиты интересов стран; транспарентности, рациональности, логичности и простоты; универсальности; международной кооперации и многостороннего международного регулирования; комплексности и своевременности.

Для реализации концепции налогообложения ТНК обоснованы две стратегии.

Первая стратегия нацелена на коренное изменение методологии налогообложения ТНК: отказ от традиционного подхода в налогообложении их трансграничных доходов (по принципу отдельного предприятия и стандарта «вытянутой руки») в пользу подхода консолидированного глобального налогоплательщика и метода пропорционального распределения между странами глобальной прибыли ТНК по непротиворечивой формуле. Для этого необходим и предпочтителен быстрый переход к разработанной методологии всеми странами; установление единого во всех странах режима налогообложения и администрирования ТНК как единого корпоративного налогоплательщика; переход от двусторонности налогового регулирования ТНК на базе налоговых договоров к их многостороннему глобальному регулированию. В диссертации обоснована приоритетность данной стратегии, раскрыт комплекс ее преимуществ; доказана целесообразность незамедлительного перехода нашей страной на данный стратегический путь.

Вторая стратегия – это совершенствование налогообложения и администрирования ТНК путем развития традиционных подходов и методов для приведения их в соответствие с налоговой теорией, экономическими реалиям развития самих ТНК, придания системности и интегративности.

Вторая группа проблем. Определены методологические подходы к реформированию механизма налогообложения ТНК, обеспечивающие максимальную реализацию функций налогов в международном контексте посредством адекватности налогообложения экономическому содержанию доходов и операций ТНК, а также создания равных конкурентных условий для участников налоговых отношений.

Разработанная, впервые в отечественной науке, методология налогообложения ТНК как консолидированного глобального налогоплательщика, обеспечивает адекватное налогообложение ТНК с учетом экономической природы их доходов и является альтернативой методологии налогообложения по стандарту «вытянутой руки».

Опираясь на результаты исследования генезиса и эволюции методологии налогообложения ТНК, в работе обоснована базовая формула распределения глобальной прибыли ТНК между заинтересованными странами. Формула основана на использовании в пропорции трех факторов – труда и капитала, напрямую отвечающих за генерацию дохода, и фактора дохода (выручки), позволяющего абстрагироваться от наличия физического присутствия продавца в юрисдикции покупателя, что принципиально для цифровой экономики. За определенный фискальный период глобальная прибыль конкретной ТНК причисляется юрисдикции «А» исходя из доли прибыли, приходящейся на юрисдикцию «А», определяемую с учетом данных факторов по формуле (1)

$$P_A = P_{Glob} * V(\%), \quad (1)$$

где P_A –налогооблагаемая прибыль юрисдикции А;

P_{Glob} - общая глобальная прибыль конкретной ТНК;

$V(\%)$ - доля причисляемой к юрисдикции А глобальной прибыли конкретной ТНК (%) - средняя арифметическая величина удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда), удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества и удельного веса выручки в юрисдикции «А» соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда), остаточной стоимости амортизируемого имущества и выручки всей ТНК.

Показатель, отображающий фактор труда, может быть детализирован и развернут в формуле на несколько показателей с различными весами для каждого с тем, чтобы отражать различную степень вклада соответствующей категории персонала в глобальную прибыль ТНК и обеспечить справедливое ее разделение между странами. Фактор капитала также с различными весами интегрирует в себе как нематериальные активы, так и материальные, оцениваемые в денежных единицах и с учетом физических показателей площади офисов, производств, складов и т.д. Обоснована целесообразность использования в распределительной формуле объективно оцениваемых стоимостных показателей, обоснован отказ от применения для распределения прибыли ТНК субъективных критериев, таких как риски, например.

Глобальная прибыль ТНК, которая подлежит пропорциональному распределению между странами, должна определяться в соответствии с принятыми на международном уровне едиными правилами. В каждой юрисдикции «полученная» после распределения прибыль уже по национальным правилам может быть уменьшена на сумму налоговых льгот и подлежит налогообложению по ставке налога согласно национальному законодательству. Для учета региональных льгот, предоставляемых инвесторам государствами, предлагаемая формула может использоваться для определения доли глобальной прибыли ТНК, приходящейся на территорию региона.

Инструментом имплементации новой методики может стать многосторонняя Конвенция BEPS - MLI,⁴⁾ которую при достижении международных договоренностей необходимо дополнить положениями о пропорциональном распределении глобальных доходов ТНК, а также многосторонние соглашения об автоматическом обмене налоговой информацией.

Предлагаемая методология имеет ряд практических преимуществ и положительных эффектов по сравнению с традиционным подходом: - устранение стимулов к выводу прибыли в офшорные юрисдикции; - противодействие размыванию налоговой базы; - обеспечение деофшоризации экономики нашей страны; - адекватность современному развитию глобальной экономики, бурному развитию цифровых бизнес-моделей и цифровых финансовых технологий; - эффективная реализация на базе Blockchain и BigData технологий; - гармонизация методов налогообложения ТНК. Она снимает проблему учета для налоговых целей ТЦО внутри группы компаний, обеспечивает устранение возможного искусственного перекоса распределения налоговой базы между странами, комплексно решает другие проблемы борьбы с оптимизацией налогов.

⁴⁾ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS // OECD : официальный сайт. – 2017. – URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-instrument-for-beps-tax-treaty-measures-the-ad-hoc-group.htm> (дата обращения: 11.09.2018). – Текст : электронный.

Переход к предложенной методологии налогообложения ТНК целесообразен в России и в одностороннем порядке, однако это потребует переосмысления сложившихся традиционных подходов, парадигмы и может занять неопределенно долгое время.

В текущем и переходном периоде основополагающим методологическим подходом к формированию налоговой базы ТНК является совершенствование методического инструментария, функционирующего в сложившейся российской системе международного налогообложения.

Важнейшей задачей методологии налогообложения ТНК является обоснование и усовершенствование методов разделения налоговых полномочий государств, придание определенности ряду используемых для этих целей инструментов. От четкости и определенности таких критериев зависит, какая доля налогового пирога достанется национальной налоговой системе России. На основе предложенных в диссертации подходов необходимо решить проблемы в методах определения российского резидентства и исключить неопределенность концепции постоянного представительства (далее - ПП). В целях совершенствования методов признания ПП и их гармонизации с актуальным подходом ОЭСР необходимо внести ряд изменений в налоговое законодательство России: закрепить, что образование ПП не связано с обязанностью налоговой регистрации и ведением деятельности в России менее полугода; детально развить критерии ПП от предоставления услуг; урегулировать и детализировать вопросы создания «цифрового» ПП.

Современная концепция ПП, обоснованная для использования в условиях физической экономики, не отражает специфику цифровой экономики и современных бизнес-моделей, превратившись сегодня в некую клетку для корректного распределения налоговой базы между юрисдикциями. В диссертации обоснована следующая дефиниция виртуального ПП: «предпринимательская деятельность, основанная на обработке и передаче цифровых данных через открытую телекоммуникационную сеть (подобную Интернет) (или закрытые сети, которые могут подключаться к открытой сети), осуществляемая иностранной организацией при продаже товаров (работ, услуг) находящимся на территории России покупателям».

В данном определении выделены главные критерии – привязка предпринимательской цифровой деятельности иностранной компании к территории России как государству нахождения покупателей цифровых услуг. Предложенное определение позволяет устранить зависимость налогообложения от наличия у иностранной компании имущественной базы, закрепленной в фиксированном месте ведения деятельности в России. Это отражает свойство нематериальности ПП в электронной коммерции. Цифровое ПП является самостоятельным типом ПП с присущим ему специфическим критерием. Права на налогообложение доходов от цифровой торговли должны быть распределены в первую очередь стране рынка. Разделение прибыли между заинтересованными государствами следует производить по предложенной в работе пропорциональной формуле (1).

Основываясь на исследовании эволюционных подходов к толкованию понятия зависимый агент в концепции ПП, в работе разработаны и рекомендованы к внесению в налоговое законодательство признаки зависимого агента, их содержательные характеристики, а также контуры методики налогообложения.

Важнейшим методологическим подходом к налогообложению в международной сфере должно стать совершенствование и оптимизация отдельных инструментов налогового механизма,

обеспечивающих возврат в Россию ранее выведенных из нее капиталов. В работе обоснована необходимость обеспечения их увязанного системного воздействия для достижения максимального эффекта в свете современных вызовов российской экономики. Для этого предлагается расширение области действия российской льготы в форме освобождения от налога репатрируемых дивидендов: распространение ее применения в отношении дивидендов из всех стран вне зависимости от оффшорного статуса; снижение критерия в виде доли участия в капитале иностранной компании до 10%. Обосновано снижение ставки налога по НДФЛ в отношении дивидендов из иностранных источников до уровня от 0 до 3 процентов. Освобождения могут быть установлены временно, на среднесрочный период и обеспечены защитным от недобросовестных налогоплательщиков механизмом – при условии инвестирования полученных из-за рубежа дивидендов в производственный капитал в России сроком не менее трех лет. Одновременно следует повышать превентивный воздействующий характер КИК. Реализация предложений позволит привлечь в экономику России дополнительные финансовые ресурсы, не распределяемые через бюджетную систему государства, что важно, которые впоследствии принесут и налоговые доходы.

В качестве защитного механизма от действий налогоплательщиков – владельцев КИК, решивших отказаться от статуса российского налогового резидента и избежать тем самым обязанностей налогоплательщиков, обосновано введение в России налога на «выход из резидентства» в виде компенсационного платежа государству за потерю потенциальных налогов.

Разработаны методические подходы, направленные на обеспечение соответствия положений налогового законодательства экономическому содержанию доходов подразделений ТНК и бенефициаров (методика налогового администрирования ПП, ведущих деятельность в рамках единого технологического процесса, методика налогообложения доходов иностранных получателей, действующих в интересах третьих лиц и другие).

Третья группа проблем. Разработан методический аппарат совершенствования налогового администрирования ТНК и их бенефициаров, способствующий гармонизации применяемых в России методов контроля и международных стандартов, а также повышению их действенности и результативности.

Проведенное исследование содержания, форм и методов налогового администрирования ТНК и бенефициаров как налогоплательщиков позволило раскрыть его методологические особенности, предопределенные сложностью внутренних и внешних структурных взаимосвязей ТНК, их возможностью взаимно влиять на условия сделок и распределение прибыли; наличием особых обязанностей государства в рамках международных налоговых договоров; конвергенцией различных налоговых систем. Детализированное исследование положений отечественного налогового законодательства в сравнении с международным опытом позволило выявить процесс эволюционной трансформации содержательного наполнения, а также процедурной проработанности ключевых обязанностей ТНК и бенефициаров, как субъектов налогового контроля, на разных этапах развития налоговой системы. Выявлено, что основой указанного процесса выступает фискально-административный подход к обязательствам ТНК, приводящий к негативным последствиям. В работе с использованием методов математического моделирования

доказана необходимость преодоления такого подхода с учетом обеспечения интересов национального благосостояния в целом.

Специфика налогового администрирования ТНК обусловлена тем, что соответствующие подразделения ТНК выступают не только налогоплательщиками, но и субъектами, вовлеченными в систему выполнения налоговыми органами контрольных функций, направленных на обеспечение полноты и своевременности поступления налоговых платежей в бюджетную систему. Включение подразделений ТНК в субъекты налогового контроля как налоговых агентов других подразделений той же группы противоречит принципам их взаимозависимых отношений внутри корпорации.

На основе законодательно установленных обязанностей подразделений транснациональной группы компаний и практического аспекта их исполнения, а также анализа взаимодействия субъектов налоговых отношений в работе структурирован механизм вовлечения подразделений ТНК в выполнение налоговыми органами контрольных функций в отношении других налогоплательщиков – подразделений той же группы компаний: выполнение подразделениями ТНК функций налогового агента по обеспечению полноты и своевременности поступления налоговых платежей в бюджет другими подразделениями той же ТНК; предоставление в установленном порядке информации в налоговые органы с целью контроля операций и доходов других подразделений той же ТНК; исполнение мер ответственности за неправомерное осуществление функций налогового агента.

Исследование применяемых методик контроля позволило определить направления развития налогового администрирования ТНК, в их числе: разработка процедурных и информационных аспектов взаимодействия налоговых органов и ТНК; углубление содержательно-аналитического характера методик предупреждения налоговых нарушений.

На основе детализированного исследования применяемых в России методов налогового контроля ТНК в сравнении с международным опытом в диссертации обоснованы пути их дальнейшего совершенствования в целях повышения эффективности:

- ведение контроля в отношении трансграничных доходов и операций ТНК с высокой вероятностью налоговой минимизации за счет включения в сферу контроля только подразделений ТНК, имеющих действительные возможности взаимного влияния на условия сделок;
- обеспечение контроля над сверхприбылью зарубежных подразделений ТНК по транзакциям с российскими подразделениями;
- исключение подразделений ТНК из субъектов налогового контроля в отношении доходов, налогообложение которых регулируется международным договором.

Особенности налогового администрирования ТНК обусловлены также разнообразием специфических методов минимизации налогов со стороны ТНК, каждый из которых требует адекватно специфических механизмов и инструментов налогового контроля.

Методы регулирования ТЦО, возникшие исторически как традиционные методы корректного разделения налоговых баз ТНК между конкурирующими юрисдикциями, трансформировались в наши дни, превратившись в симбиоз данного метода разделения и одного из ключевых методов налогового контроля для укрепления национальных налоговых баз. Присоединение России к плану BEPS знаменует начало третьего этапа эволюции регулирования ТЦО в нашей стране, на становление и развитие которого существенное влияние оказали мировая практика и изменения в

подходах ОЭСР. Исследование генезиса и эволюции методов регулирования ТЦО в нашей стране выявило, что несколько лет назад именно подходы ОЭСР были взяты за основу данных методов, хотя имеются и отдельные специфические отличия. В России, в частности, взаимозависимость при контроле ТЦО определяется по критерию доли более 25% прямого либо косвенного владения. Правила ОЭСР предусматривают участие в доле более 50%. Это означает, что под контроль ТЦО в России подпадает значительно более широкий круг налогоплательщиков и сделок. Доля участия в размере 25% не является достаточной, чтобы утверждать о возможности влияния на внутригрупповое ценообразование. Этот и другие пробелы снижают эффективность налогового контроля ТЦО в России и нуждаются в урегулировании.

В работе выявлено, что метод первичной корректировки, применяемой к цене сделки при контроле ТЦО, эффективен только для целей налогообложения, но не учитывает дополнительную денежную выгоду зарубежного подразделения ТНК, получаемую от нерыночного ценообразования по сделке. На основе рекомендаций ОЭСР и зарубежного опыта ряда развитых стран (США, Великобритании и Канады, прежде всего) обоснована необходимость введения в России метода вторичной корректировки ТЦО, при которой сверхприбыль, полученная после первичной корректировки, квалифицируется как переданная в иной форме - в форме вклада в капитал, а выплаты облагаются как дивиденды. Метод вторичной корректировки предупреждает уклонение от налогообложения и обеспечивает мониторинг реального вклада ТНК в экономику страны.

Отдельной проблемой налогового контроля является следование принципу вытянутой руки при использовании межкорпоративных технологий финансирования. Методы ограничения на вычет избыточных процентов при замещении инвестиционного финансирования внутригрупповым заимствованием (тонкой капитализации) работают в России с 2002 года. Эти методы опираются на установление взаимозависимости, определяемой по правилам ТЦО, что означает их обоснованное сближение с адекватным отображением экономической природы контролируемого долга.

Исследование влияния положений международного договора на содержание и методы контроля тонкой капитализации позволили выявить налоговые риски России, связанные с правомерностью применения такого контроля к долгам перед резидентами стран – партнеров России по международному договору. Контроль тонкой капитализации распространен в нашей стране только на займодавцев – нерезидентов (с исключением займодавцев – резидентов). Такой режим признается особой формой дискриминации и запрещается международным договором.

Углубленный анализ международного опыта по вопросу оптимальности соотношения долга к собственному капиталу при контроле тонкой капитализации выявил реалистичный подход к установлению пороговых значений такого соотношения и позволил доказать в диссертации, что соотношение 3:1, установленное в России, не является эффективным. Под налоговый контроль долгового обязательства при такой структуре капитала попадает узкий круг налогоплательщиков, то есть сфера налогового контроля неоправданно сужена. Обоснована целесообразность снижения в России порога данного соотношения до 1,5:1.

Детализированный анализ положений отечественного налогового законодательства и особенностей их практического применения в сравнении с международным опытом позволил обосновать следующие направления совершенствования налогового контроля тонкой капитализации: контроль следует поставить в России в первую очередь в зависимость от фактора

отличия условий сделки от рыночных; необходимо выявлять мотивы минимизации налогообложения в каждом конкретном случае с одновременным освобождением от контроля задолженности, если она образовалась на рыночных условиях, а не для целей завуалированного перевода прибыли за рубеж. Необходимо закрепить в налоговом законодательстве четкий порядок и особенности действия данного метода контроля в отношении займов, полученных десятки лет назад на условиях, соответствующих рыночным на момент получения. Целесообразно освободить от контроля долговые обязательства, возникшие в связи с реализацией общественно значимых инфраструктурных проектов. Целесообразно распространить контроль на займодавцев – российских резидентов в целях снижения рисков российского бюджета.

Исследование эволюции российских и международных подходов относительно налогообложения процентов позволило обосновать целесообразность уточнения методов налогового контроля процентов по внутрироссийским долговым обязательствам, выраженным в рублях. Обоснована целесообразность использования средневзвешенной ставки, рассчитываемой на основе ставок размещения рублевых кредитов (депозитов) рядом ведущих российских банков – операторов межбанковского рынка.

Методы КИК являются одними из основных в концепции деофшоризации экономики России. Исследование выводов экспертов МВФ и зарубежных ученых позволили прийти к выводу, что КИК необходимо рассматривать в первую очередь в качестве превентивной меры для защиты налоговых доходов в стране акционера. Такой подход целесообразно принять за основу при совершенствовании российских методов КИК, поскольку именно он обеспечивает возврат в национальную экономику как суммы дивидендов (что важно с точки зрения дальнейших инвестиционных возможностей), так и суммы налога с дивидендов.

На основе детализированного исследования отечественного налогового законодательства, практики его исполнения и международного опыта в работе выявлено несовершенство российский методов КИК, что снижает эффективность механизма репатриации капиталов под российскую юрисдикцию. Обосновано, что дальнейшее совершенствование российских методов контроля КИК целесообразно осуществлять в соответствии с рекомендациями ОЭСР по следующим направлениям:

- предупреждение ухода от контроля КИК за счет гибридных сделок (лицо для целей налога рассматривается различным образом в разных юрисдикциях);

- ограничение сферы контроля только высоко рискованными КИК с учетом возможностей минимизации налогов взаимозависимыми компаниями: когда эффективная ставка налогообложения компании превышает 90% российской ставки;

- подход относительно доли участия в капитале КИК в размере 25% должен быть дополнительно переосмыслен для обеспечения адекватности налогового контроля возможностям влияния на распределение прибыли КИК с одновременным ограничением практики минимизации налогов за счет искусственного «дробления» долей участия;

- ограничение возможности снижения эффективности контроля КИК при искусственной убыточности КИК;

- детализация методов отнесения сумм прибыли к соответствующему владельцу КИК относительно двух параметров – доли их собственности и периода осуществления контроля;

- освобождение дивидендов или доходов от продажи долей в КИК, ранее подверженных налогообложению по правилам КИК;
- синхронизации и корреляции методов КИК и амнистии капиталов.

Реализация предлагаемого подхода обеспечит конкурентоспособность российских резидентов за счет устранения двойного налогообложения; обеспечит усиление превентивного характера КИК и устранение рисков снижения эффективности контроля КИК.

На основе систематизации законодательно установленных обязанностей лиц, контролируемых иностранные компании, и практического аспекта их исполнения, а также анализа взаимодействия субъектов международных налоговых отношений разработана методика налогового администрирования КИК, направленная на отображение специфики контроля, связанного с пресечением размывания национальной налоговой базы за счет отказа от распределения прибыли зарубежной компании. Выявлен риск зависимости налоговой системы России от полноты и качества информации, предоставляемой субъектами международного налогообложения, являющейся основой налогового контроля КИК.

В условиях российских экономических реалий особую актуальность приобретают совершенствование и усиление государственного налогового контроля за должным применением международных договоров в части статуса фактического получателя дохода (далее - ФПД). При отсутствии четких критериев ФПД и методического обеспечения функционирования данного инструмента контроля его действенность может быть поставлена под большое сомнение.

Исходя из углубленного анализа законодательно установленных обязанностей налоговых агентов по доходам иностранных лиц, международного опыта и учитывая принцип экономии построения налоговой системы, обоснована необходимость перехода к мобилизационной модели налогового администрирования статуса ФПД по следующим направлениям: перемещение контроля в сферу предварительных соглашений (руллингов) иностранного бенефициара и налогового органа; развитие ключевых критериев в определении лица-ФПД и их законодательное закрепление на основе разработанных в диссертации предложений; унификация и формализация процедуры верификации статуса ФПД иностранного лица на основе специальной формы заявления о пассивных доходах из российских источников. Формализованный подход позволит одновременно контролировать статус резидентства получателя дохода, его ФПД, а также вести мониторинг его обязанности уплаты налогов в государстве резидентства.

В ситуациях с так называемой «ступенчатой стратегией», когда доход из страны с выгодными условиями налогообложения сначала переводится в страну с высоким уровнем налогообложения, необходимо включение в двусторонние международные договоры положения о «транзитной формуле», отклоняющие использование льгот по договору в случаях, когда используется посредник.

Усложнение экономических связей в современной интегрированной экономике проявляется в структурировании ТНК потоков капиталов, в том числе с целью минимизации налогов. В диссертации разработаны особенные методы налогового контроля ФПД у иностранных холдинговых компаний для подтверждения экономической обоснованности существования такой компании, включающие тесты-критерии «существенной деятельности». Для получателей дивидендов в странах, где данные доходы не облагаются на уровне акционера, контроль статуса

ФПД предлагается усилить с установлением обязанности получателя дохода выполнить дополнительные критерии.

Разработанная мобилизационная модель и методика контроля ФПД обеспечивает одновременное применение различных механизмов проверки статуса ФПД; снижение расходов участников налоговых правоотношений на администрирование и комплаенс; обеспечивает конкурентоспособность российских налоговых агентов. Главным результатом будет установление государственного контроля за применением международного договора должным лицом.

Четвертая группа проблем. На основе комплекса экономико-математических моделей международного налогообложения ТНК предложены подходы к формированию налогового режима, благоприятного для привлечения капиталов и соответствующего «новой нормальности» международных экономических отношений, связанной с усилением конкуренции за капиталы и появлением новых возможностей ухода от уплаты налогов благодаря цифровым транзакциям.

Международное налогообложение ТНК является одним из главных факторов, определяющих движение капиталов и доходов между различными юрисдикциями, а, следовательно, конкурентные позиции национальных экономик. Неблагоприятные тенденции последних лет, связанные с чистым оттоком капиталов из России, обуславливают особую значимость этого фактора для ускорения развития российской экономики и решения стратегической задачи повышения темпов её роста до уровня, превышающего среднемировые значения.

С позиций решения поставленной в исследовании задачи – формирования национального режима налогообложения, благоприятного для привлечения капиталов ТНК, модернизации производственных технологий и роста общественного благосостояния в России, – особый интерес представляет экономико-математическое моделирование международного налогообложения путем построения имитационных моделей с постулируемым равновесием, в которых рассматриваются трёхсторонние финансовые структуры с позиций равновесия доходов национальных экономик.

Выбранный подход является дальнейшим развитием экономико-математических моделей, разработанных в трудах известных специалистов в этой сфере (D.W.Jorgenson, J.Whalley, H.Grubert и других). Его основное отличие состоит в том, что результаты различных налоговых политик анализируются и оцениваются в комплексе не только с позиций экономических интересов хозяйствующих субъектов (ТНК) и фискальных органов, но также с позиций интересов национальных экономик в целом (с учётом движения капиталов и доходов), то есть с позиций повышения национального благосостояния.

Для реализации указанного подхода разработан специальный комплекс моделей, построенных по логике от простого к сложному: начиная с простых хозяйственных отношений обычных компаний двух юрисдикций и заканчивая сложными схемами взаимоотношений между резидентами трёх различных типов юрисдикций (обычных, лояльных, офшорных), различными предприятиями (с разными структурами собственности, капиталов, доходов), а также различными методами налогового планирования со стороны ТНК и методами противодействия минимизации налогов со стороны правительств. Это позволило математически описать ряд типовых хозяйственных ситуаций, возникающих в сфере международного налогообложения.

Модели отражают направления движения капиталов и доходов внутри структуры ТНК, действующей в разных странах. ТНК перераспределяет доходы между этими странами методами

налогового планирования в своих собственных экономических интересах. Варианты поведения ТНК зависят от политик правительств в сфере международного налогообложения (эффективности мер противодействия налоговому планированию, их бездействия, недостаточного воздействия). Результатом является изменение (переформатирование) глобальных потоков капиталов и доходов территорий, которые влияют на суммы и структуру взимаемых налогов, результаты деятельности ТНК и размеры национального благосостояния отдельных стран.

Развернутая модель налогового равновесия с позиций интересов хозяйствующих субъектов позволила определить, какие именно методы противодействия налоговому планированию могут оказаться наиболее действенными. В модели учтены методы налогового планирования ТНК (перевод части доходов из материнской юрисдикции A в налоговую гавань C , в том числе с помощью предприятия-резидента лояльной юрисдикции B) и меры противодействия им со стороны правительств в виде правил КИК, контролируемых сделок (далее - КС); вторичных корректировок (далее - ВК). Общая формула модели (2) (в свёрнутом виде) такова

$$D_A^a + D_{S_{AB}}^p + D_{CA}^p + F_{AC} = D_{S_{BA}}^a + D_{BA}^p + D_{S_{CB}}^p + F_{BC}, \quad (2)$$

где $D_A^m, D_{S_{BA}}^m$ – чистые (после налогообложения) доходы от активной хозяйственной деятельности материнской и дочерней компании на территориях A и B , соответственно;

$D_{CA}^p, D_{S_{CB}}^p$ – чистые пассивные доходы (представленные отдельно ввиду особенностей их налогообложения), полученные, соответственно, материнской и дочерней компаниями от аффилированных компаний из юрисдикции C ;

$D_{BA}^p, D_{S_{AB}}^p$ – чистые пассивные доходы, полученные материнской и дочерней компаниями друг от друга;

F_{AC}, F_{BC} – общий размер выведенных материнской и дочерней компаниями "серых" доходов (по всем активным и пассивным операциям) в офшорную юрисдикцию C за минусом налогов на репатриацию пассивных доходов.

В свою очередь каждый элемент формулы (2) имеет развёрнутое выражение. Например, чистые доходы от активной хозяйственной деятельности материнской и дочерней компаний на территории A (D_A^a) включают доходы, полученные ими с территории C (D_{AC}^a), за вычетом "серых" доходов, выведенных в офшорную юрисдикцию C (F_{AC}^a) и налогов, уплаченных на территории A (T_A^a), плюс доходы, сэкономленные в результате налогового планирования (T_{AC}^{a+}) с учётом мер противодействия правительств ($\Delta\varphi_{ACA}, \Delta\varphi_{R_{ACA}}, \Delta\varphi_{I_{ACA}}$) этому налоговому планированию, как показано в формуле (3)

$$\begin{aligned} D_A^a &= D_{AC}^a - F_{AC}^a - T_{AC}^a + T_{AC}^{a+} = \\ &= \{D_A(1 - d_{R_{AB}} - d_{I_{AB}} - d_{R_{CA}} - d_{I_{CA}})\} - \{D_A\varphi_{AC} + D_A(\varphi_{R_{AC}} + \varphi_{I_{AC}})\} - \\ &- \{[D_A(1 - d_{R_{AB}} - d_{I_{AB}} - d_{R_{CA}} - d_{I_{CA}})]t_{AA}\} + \{D_A\Delta\varphi_{ACA}t_{AA} + D_A(\Delta\varphi_{R_{ACA}} + \Delta\varphi_{I_{ACA}})t_{AA}\}, \end{aligned} \quad (3)$$

где $d_{R_{AB}}$ – доходы (не от активной деятельности), полученные в виде роялти (R) на территории А с территории В;

$d_{I_{AB}}$ – доходы, полученные в виде процентов (I) на территории А с территории В; $d_{R_{CA}}$ – доходы, уплаченные в виде роялти (R) с территории А на территорию С; $d_{I_{CA}}$ – доходы, уплаченные в виде процентов (I) с территории А на территорию С;

$\varphi_{AC}, \varphi_{R_{AC}}, \varphi_{I_{AC}}$ – выведенные компаниями «серые» доходы в юрисдикцию С за счет занижения рыночной стоимости товаров (трансфертного ценообразования), завышения выплат роялти по нематериальным активам (далее – НМА) и процентов по кредитам, соответственно;

$\Delta\varphi_{ACA} = \varphi_{AC} - \varphi_{ACA}$ – сальдо выведенных компаниями «серых» доходов в юрисдикцию С за счёт занижения рыночной стоимости товаров, после применения правительством страны А мер противодействия налоговому планированию (φ_{ACA}); $\Delta\varphi_{R_{ACA}} = \varphi_{R_{AC}} - \varphi_{R_{ACA}}$ – сальдо выведенных компаниями "серых" доходов в юрисдикцию С за счёт завышения выплат роялти по НМА, после применения правительством страны А мер противодействия налоговому планированию ($\varphi_{R_{ACA}}$); $\Delta\varphi_{I_{ACA}} = \varphi_{I_{AC}} - \varphi_{I_{ACA}}$ – сальдо выведенных компаниями "серых" доходов в юрисдикцию С за счёт завышения выплат процентов по кредитам, после применения правительством страны А мер противодействия налоговому планированию ($\varphi_{I_{ACA}}$).

Национальные экономики включают не только предприятия частного сектора, но и учреждения общественного сектора, финансируемого за счёт налоговых доходов. Интересы суверенов гораздо шире, чем интересы хозяйствующих субъектов частного сектора, и требуют учёта налоговых доходов национальных правительств. Потребовалось решить задачу математического описания ситуации с позиций национальных интересов юрисдикции А, принимая во внимание как глобальные доходы ТНК, концентрируемые в пределах данной юрисдикции (в том числе "серые"), так и налоговые доходы T правительства страны А. В этом случае модель экономического равновесия согласно формуле (4) приобретает вид равновесия доходов разных территорий, где доходы территории А составляют

$$\begin{aligned} D_{ABC}^c + T = \\ = D_A^a + (D_{S_{BA}}^a + D_{S_{CB}}^p + D_{S_{AB}}^p + D_{BA}^p) + D_{CA}^p + T_{ABC}^c - T_{ABC}^{c+}, \end{aligned} \quad (4)$$

где D_{ABC}^c – сумма дохода, полученного с трёх территорий А, В и С;

$D_{S_{BA}}^a, D_{S_{CB}}^p, D_{S_{AB}}^p$ – дивиденды, полученные материнской компанией от дочерней компании (от активной деятельности – $D_{S_{BA}}^a$ и в виде пассивных доходов – $D_{S_{CB}}^p, D_{S_{AB}}^p$);

T – налоги, взимаемые правительством страны А (состоят из налогов, взимаемых с доходов, полученных с территорий А, В, и С, а также с доходов, репатриированных в юрисдикции В и С (T_{ABC}^c), уменьшенных на суммы платежей, сэкономленные ТНК вследствие налогового

планирования (T_{ABC}^{c+}).

В комплексе приведённые выше модели позволяют оценивать направления движения капиталов и доходов внутри структуры ТНК, действующей в разных странах. ТНК перераспределяет доходы между этими странами методами налогового планирования в своих собственных экономических интересах. Варианты поведения ТНК зависят от политик правительств в сфере международного налогообложения. Результатом является изменение глобальных потоков капиталов и доходов территорий, которые влияют на суммы и структуру взимаемых налогов, результаты деятельности ТНК, размеры и динамику национального благосостояния стран.

В рамках составленной программы вычислительных экспериментов проверены эффективность и конечные результаты применения основных методов налогового регулирования международных потоков капиталов и доходов (правила КС, ВК, КИК, тонкой капитализации) в разных ситуациях и в разных сочетаниях. Результаты экспериментов показали следующее.

Эффективность применения правил КС. С позиций экономических интересов ТНК жёсткие меры со стороны правительства в виде правил КС имеют прямой негативный эффект. Чем эффективнее действуют правила, тем меньше доходов остаётся в распоряжении компании в материнской юрисдикции, так как они перераспределяются в пользу правительства в виде налогов. Вследствие этого ТНК заинтересована расширять свою деятельность в лояльной и офшорной юрисдикциях в ущерб материнской, что помогает ей уклоняться от действия правил КС. Таким образом, для правительства конечный результат правил КС может быть отрицательным, поскольку вместо дополнительных доходов оно рискует получить сужающуюся налоговую базу и уменьшение поступлений в бюджет. С позиций национального благосостояния результат тем более является отрицательным, поскольку страна может потерять капиталы (а значит рабочие места, объёмы производства и так далее) и налоговые доходы. Правила КС в принципе плохо работают в отношении НМА, поскольку в условиях опережающего развития цифровой экономики обосновать обычную рыночную цену на них очень сложно. ТНК всегда могут найти механизмы вывода части доходов из-под налогообложения с использованием методов трансфертного ценообразования на НМА.

Эффективность применения правил КИК+КС. Для ТНК введение правил КИК означает ещё больший негативный эффект, поскольку, если они применяются по отношению к дочерней компании в лояльной юрисдикции, то автоматически это распространяет действие правил КС по отношению к офшорной компании. Это приводит к тому, что доходы дочерней компании снижаются (перераспределяются в виде налогов в пользу материнской юрисдикции). В конечном результате это имеет следствием то, что теперь открывать дочернее предприятие в лояльной юрисдикции становится нецелесообразным (если только не использовать специальные меры ухода от правил КИК, которые будут рассмотрены далее). Но при этом, важно подчеркнуть, что, как и в случае с применением правил КС, на выведенные в офшор «серые» доходы все эти меры правительств влияния не оказывают и поэтому не препятствуют процессам утечки капиталов и доходов. Кроме того, с позиций национального благосостояния они не дают преимуществ материнской юрисдикции по сравнению с ситуацией неприменения правил КИК, поскольку

увеличение налоговых поступлений в бюджет компенсируется уменьшением поступлений дивидендов от дочерней компании на сумму разницы между налогом, начисленным по правилам КИК, и налогом, уплаченным дочерней компанией правительству лояльной юрисдикции и зачтённым согласно международному договору.

При этом, однако, важно учитывать, что ТНК имеет в своём распоряжении инструменты, которые позволяют ей избегать правил КИК. Широко известный способ – снижение (номинальное) участия материнской компании в уставном фонде дочернего предприятия до допустимого законодательством уровня (в России – не более 25%). Это приводит к значительному снижению национального благосостояния материнской юрисдикции, что является в основном следствием начисления и выплаты дивидендов в пользу других аффилированных собственников, приобретающих акции дочерней компании, и являющихся резидентами иных (обычно офшорных) юрисдикций. Применение правил КИК в комплексе с КС может приводить к парадоксальным результатам: вместо того, чтобы улучшить экономику страны посредством эффективного противодействия налоговому планированию ТНК, правительство может столкнуться с ситуацией неувеличения доходов бюджета при одновременном росте масштабов утечки капиталов (увеличении «серых» доходов в офшоре).

Эффективность применения правил КС+КИК+ВК. Применение КИК и ВК по отношению к офшору вынуждает возвращать «серые» доходы от операций материнской компании с офшором, подпадающие в последующие периоды под налоги (вместо безналоговой деятельности в офшоре). С одной стороны, с позиций национального благосостояния – это, несомненно, положительный результат. Однако, с другой стороны, такая политика стимулирует ТНК компенсировать свои потери путём перевода доходов через лояльную юрисдикцию в офшор. В конечном счёте, это означает, что, несмотря на строгие антиуклонительные методы правительства материнской юрисдикции только по отношению к офшору, схемы налогового планирования всё равно будут работать, но через дочерние предприятия в лояльной юрисдикции. Борьба только с офшорами и только со стороны правительства одной страны не приносит ожидаемых результатов.

В случае применения правительством материнской компании методов КС+КИК+ВК к дочерним предприятиям в лояльных юрисдикциях, у ТНК не будет возможности минимизировать налоги, поскольку везде она подпадает под действие этих методов. Реальное поведение ТНК зависит не только от налогов, но и от комплекса других обстоятельств, а именно – и самое главное – насколько структуре ТНК удобно и комфортно работать честно в материнской юрисдикции.

Проведенный с использованием математических моделей анализ эффективности специфических методов налогового контроля ТНК позволяет сделать следующий общий вывод. Все методы противодействия минимизации налогообложения работают очень непросто, часто противоречиво, и единовременно обеспечить их эффективность практически невозможно. Однако, это вовсе не означает, что систему таких методов не нужно совершенствовать и развивать далее. Из этого только следует, что запреты сами по себе не работают. Для повышения эффективности методов противодействия минимизации налогов с позиций благосостояния страны необходимо совершенствование правил КС по цифровым транзакциям в кооперации с планом BEPS, поскольку КС имеют принципиальное значение как фундаментальное правило противодействия ТЦО, являющегося в свою очередь фундаментальным методом минимизации налогов; распространение

правил КИК и КС на лояльные юрисдикции, а не только на офшоры; апробация и введение в России правил ВК в связке с КИК и КС.

Исследование зарубежного опыта противодействия уходу от налогов привело к выводу, что данный механизм является аналогичным в странах, но лишь в аспекте применяемых методов. Специфические подходы к формированию ключевых элементов методов противодействия уходу от налогов значительно различаются по странам, что является отдельным фактором их включения в процессы международной конкуренции и источником искажений, несоответствий, дополнительных препятствий или лазеек для бизнеса.

С использованием экономико-математического инструментария в работе доказано, что методы противодействия уходу от налогов увеличивают налоговую нагрузку резидентной компании в материнской юрисдикции, сокращая здесь ее инвестиционные возможности. Они обеспечивают фискальный интерес государства, но не являются действенным инструментом сдерживания вывода капитала. Такие методы нарушают классические принципы налогов: дискриминируют «домашние» ТНК по сравнению с зарубежными по признаку происхождения капитала, допускают неопределенность и субъективность налога. Акцент в налоговой политике должен быть сделан не столько на совершенствовании механизмов противодействия утечке капиталов и доходов, сколько на создании положительных стимулов в виде «длинных» налоговых правил в стране, благоприятного инвестиционного климата, эффективных механизмов стимулирования хозяйственной и инновационной деятельности и так далее.

III Заключение

В диссертации решена важнейшая научная проблема - предложен комплекс теоретико-методологических и практических подходов к совершенствованию налогообложения и налогового администрирования ТНК и бенефициаров, выработаны предложения по изменению и уточнению налогового законодательства в целях их совершенствования. Реализация предложений послужит национальным целям развития, будет способствовать устойчивому ускорению экономического роста, стабильности бюджетно-налоговой системы, расширению производственного потенциала российской экономики за счет создания дополнительных стимулов инвестиционной активности.

Диссертация может служить основой последующего научного поиска и выявления путей дальнейшего совершенствования налоговой системы России в международной сфере.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

Монографии:

1. Полежарова, Л.В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации : монография / Л.В. Полежарова. – Москва : Магистр, 2009. – 303 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-9776-0103-0.

2. Полежарова, Л.В. Налоговые и таможенные инструменты регулирования инновационной деятельности (параграф 2.6. Проблемы защиты субъектов инновационной деятельности от международного двойного налогообложения во внешнеэкономической сфере) : монография / Л.В. Полежарова ; под научной редакцией Л.И. Гончаренко, М.Р. Пинской – Москва :

Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2014. – С. 129-139. – 224 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-394-02504-4.

3. Полежарова, Л.В. Международное налогообложение: современная теория и методология : монография / Л.В. Полежарова ; под редакцией Л.И. Гончаренко. – Москва : Магистр: ИНФРА-М, 2016. – 416 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-9776-0409.

4. Полежарова, Л.В. Устойчивое развитие налоговой системы Российской Федерации в условиях глобальных изменений (параграф 6.2. Актуальные вопросы налогообложения в международной сфере в контексте диалектического противоречия: устранение двойного налогообложения и двойного неналогообложения) : монография / Л.В. Полежарова ; под общей редакцией Л.И. Гончаренко. – Москва : Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2017. – 582 с. – 500 экз. – С. 480-499. – ISBN 978-5-394-02924-0.

*Публикации в рецензируемых научных изданиях, определенных
ВАК при Минобрнауки России:*

5. Полежарова, Л.В. Налог на прибыль (доход): принятие расходов, применение льгот, особенности обложения процентов и дивидендов / Л.В. Полежарова // Налоговая политика и практика. – 2008. – № 3 (63). – С. 55-65. – ISSN 2071-5250.

6. Полежарова, Л.В. Тонкая капитализация: механизмы применения и методы противодействия / Л.В. Полежарова // Налоговая политика и практика. – 2008. - № 4 (64). - С. 32-41. - ISSN 2071-5250.

7. Полежарова, Л.В. О налогообложении прибыли в аспекте проблем тонкой капитализации / Л.В. Полежарова // Финансы. – 2009. – № 3. – С. 41-44. – ISSN-0869-446X.

8. Полежарова, Л.В. Основные аспекты устранения международного двойного налогообложения / Л.В. Полежарова // Финансы. – 2010. – № 5. – С. 47-56. – ISSN-0869-446X.

9. Полежарова, Л.В. Международные соглашения об избежании двойного налогообложения / Л.В. Полежарова // Финансы. – 2010. – № 7. – С. 27-35. – ISSN-0869-446X.

10. Полежарова, Л.В. Процентная ставка по долговым обязательствам: тест на «рыночность» / Л.В. Полежарова // Финансы. – 2010. – № 9. – С. 23-27. – ISSN-0869-446X.

11. Полежарова, Л.В. Механизм противодействия тонкой капитализации / Л.В. Полежарова // Академия бюджета и казначейства Минфина России. Финансовый журнал. – 2011. – № 1 (7). – С. 23-36. – ISSN 2075-1990.

12. Полежарова, Л.В. Изменение механизма налогообложения прибыли в свете поставленных задач инновационного развития экономики / Л.В. Полежарова // Финансы. – 2011. – № 2. – С. 36-39. – ISSN-0869-446X.

13. Полежарова, Л.В. Концепция фактического получателя дохода в международных налоговых отношениях / Л.В. Полежарова // Академия бюджета и казначейства Минфина России. Финансовый журнал. – 2011. – № 4. – С. 83-96. - ISSN-2075-1990.

14. Полежарова, Л.В. Подходы к методологии определения прибыли постоянных представительств / Л.В. Полежарова // Налоговая политика и практика. – 2013. – № 7 (127). – С. 50-56. – ISSN 2071-5250.

15. Полежарова, Л.В. Теоретические основы определения прибыли постоянных представительств в международном налогообложении / Л.В. Полежарова // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2013. – № 2 (16). – С. 63-74. – ISSN-2075-1990.

16. Полежарова, Л.В. Постоянное представительство в международном налогообложении: определение, классификация и признаки / Л.В. Полежарова // Налоговая политика и практика. – 2013. – № 11 (131). – С. 76-80. – ISSN 2071-5250.

17. Полежарова, Л.В. Проблема двойного налогообложения и противодействие уклонению от налогообложения / Л.В. Полежарова // Финансы. – 2013. – № 12. – С. 19-23. – ISSN-0869-446X.

18. Полежарова, Л.В. Изменение порядка налогообложения «каскадных» выплат доходов по российским ценным бумагам / Л.В. Полежарова // Налоговая политика и практика. – 2014. – № 1 (133). – С. 36-39. – ISSN 2071-5250.

19. Полежарова, Л.В. Деофшоризация российской экономики / Л.В. Полежарова // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 2. – С. 100-105. – ISSN 1999-849X.

20. Полежарова, Л.В. Налоговая стоимость долговых обязательств до и после 01.01.2015 / Л.В. Полежарова // Налоговая политика и практика. – 2014. – № 11 (143). – С. 48-52. – ISSN 2071-5250.

21. Полежарова, Л.В. Налоговые аспекты процентных расходов организаций в условиях экономической нестабильности / Л.И. Гончаренко, Л.В. Полежарова // Экономика. Налоги. Право. – 2015. – № 1. – С. 127-133. – ISSN 1999-849X.

22. Полежарова, Л.В. Контролируемые иностранные компании, резидентство организаций и бенефициар: предложения по совершенствованию налоговой политики России / Л.В. Полежарова, А.В. Заривный // Экономика. Налоги. Право. – 2015. – № 3. – С. 122-128. – ISSN 1999-849X.

23. Полежарова, Л.В. Методология налогообложения и администрирования иностранных организаций, осуществляющих строительство автодорог в России / Л.В. Полежарова // Налоговая политика и практика. – 2015. – № 8 (152). – С. 70-73. – ISSN 2071-5250.

24. Полежарова, Л.В. Инструменты стимулирования реинвестиций капитала / Л.В. Полежарова // Финансы. – 2016. – № 2. – С. 19-22. – ISSN-0869-446X.

25. Полежарова, Л.В. Деофшоризация российской экономики: прогноз налоговых поступлений от контролируемых иностранных компаний / Л.В. Полежарова, К.В. Лукьянец // Экономика. Налоги. Право. – 2016. – № 3. Том 9. – С. 128-134. – ISSN 1999-849X.

26. Полежарова, Л.В. Новые правила тонкой (недостаточной) капитализации / Л.В. Полежарова // Налоговая политика и практика. – 2016. – № 5 (161). – С.32-37. – ISSN 2071-5250.

27. Полежарова, Л.В. Контроль статуса фактического получателя дохода: новые подходы / Л.В. Полежарова // Налоговая политика и практика. – 2016. – № 9 (165). – С. 40-44. – ISSN 2071-5250.

28. Полежарова, Л.В. Новые подходы к развитию механизмов контроля статуса фактического получателя дохода в условиях российских экономических реалий / Л.В. Полежарова // Экономика. Налоги. Право. – 2016. – № 6. Том 9. – С. 111-121. – ISSN 1999-849X.

29. Полежарова, Л.В. Налоговые амнистии: о чем говорит зарубежный и отечественный опыт / Л.В. Полежарова // *Финансы*. – 2017. – № 2. – С. 18-22. – ISSN 0869-446X.

30. Полежарова, Л.В. Альтернативный подход в методологии налогообложения ТНК: необходимость и возможность / Л.В. Полежарова // *Экономика. Налоги. Право*. – 2017. – № 5. Том 10. – С. 134-141. – ISSN 1999-849X.

31. Полежарова, Л.В. Налогообложение ТНК на основе глобального пропорционального распределения по формуле: актуальность и перспективы / Л.В. Полежарова // *Налоговая политика и практика*. – 2018. – № 5 (185). – С. 71-75. – ISSN 2071-5250.

32. Полежарова, Л.В. Теоретико-практические предпосылки межюрисдикционного разделения прибыли ТНК пропорциональным методом / Л.В. Полежарова // *Экономика. Налоги. Право*. – 2018. – № 5. Том 11. – С. 126-135. – ISSN 1999-849X.

33. Полежарова, Л.В. Налогообложение международного движения капитала в контексте факторов инвестиционных стратегий компаний: опыт развивающихся стран / Л.В. Полежарова, А.Б. Берберов // *Экономика. Налоги. Право*. – 2019. – № 4. Том 12. – С. 132-142. – ISSN 1999-849X.

34. Полежарова, Л.В. О налогообложении многонациональных компаний / Л.В. Полежарова, А.Б. Берберов // *Финансы*. – 2019. – № 10. – С. 47-53. – ISSN-0869-446X.

Публикации, входящие в цитатно-аналитическую базу RSCI:

35. Polezharova, L.V. Assessment of Measures for Tax Regulation of Transfer Pricing from the Standpoint of National Welfare=Оценка мер налогового регулирования трансфертного ценообразования с позиций национального благосостояния / L.V. Polezharova // *Journal of Corporate Finance Research*. – 2020. – № 1. Volume 14. – С.80-90. – ISSN-2073-0438.

Публикации, входящие в международную цитатно-аналитическую базу Web of Science:

36. Polezharova, L.V. Improving the Efficiency of Anti-Tax Base Erosion Regimes through Tax Modelling=Моделирование налоговых режимов, препятствующих утечке доходов и капиталов из национальной экономики / L.V. Polezharova // *Journal of Tax Reform*. – 2019. – № 2. Том 5. – С. 148–165. – ISSN 2412-8872.

37. Polezharova, L.V. E-Commerce Taxation in Russia: Problems and Approaches=Налогообложение электронной предпринимательской деятельности в России: проблемы и подходы / L.V. Polezharova, А.М. Krasnobaeva // *Journal of Tax Reform*. – 2020. – № 2. Том 6. – С. 104–123. – ISSN 2414-9197.

Публикации, входящие в международную цитатно-аналитическую базу Scopus:

38. Polezharova, L.V. International Tax Planning Methodology and Best Practices of Russian Economy Deoffshorization=Методология международного налогового планирования и актуальные методы деофшоризации российской экономики / L.V. Polezharova, I.V. Lipatova // *Asian Social Science*. – 2015. – № 19. Volume 11. – P. 316-328. – ISSN 1911-2017.

39. Polezharova, L.V. Certain measures for tax regulation of industrial development and digital trade in Russia (national and international aspects)=Меры налогового регулирования развития

промышленности и цифровой торговли в России (национальный и международный аспекты) / I.I. Agafonova, L.V. Polezharova [и др.] // Journal of Advanced Research in Dynamical and Control Systems. – 2020. – № 03-Special Issue. Volume 12. – P.1214-1222. – ISSN 1943-023X.

40. Polezharova, L.V., Indicators of Tax Evasion: Dynamics and Transformation=Индикаторы уклонения от уплаты налогов: динамика и трансформация / R.V. Batashev, S.L. Nikonovich [и др.] // Journal of Advanced Research in Dynamical and Control Systems. – 2020. – № 03-Special Issue. Volume 12. – P. 597-607. – ISSN 1943-023X.

Публикации в других изданиях:

41. Полежарова, Л.В. Нормы о трансфертном ценообразовании должны быть изменены / Л.В. Полежарова // Главный бухгалтер. Chief accountant. – 2008. - № 2. – С. 56-59. – ISSN отсутствует.

42. Полежарова, Л.В. Доходы иностранных организаций от источников в Российской Федерации / Л.В. Полежарова // Российский налоговый курьер. – 2008. – № 22. – С. 67-74. – ISSN 1560-9693.

43. Полежарова, Л.В. Налог на прибыль: платим правильно / Л.В. Полежарова // Актуальная бухгалтерия. – 2010. – № 5. – С. 12-16. – ISSN 2073-9605.

44. Полежарова, Л.В. Рекламные расходы: сложные ситуации / Л.В. Полежарова // Актуальная бухгалтерия. – 2011. – № 5. – С. 39-42. - ISSN 2073-9605.

45. Полежарова, Л.В. Налоговая оптимизация «по-крупному» / Л.В. Полежарова // Московский бухгалтер. – 2012. – № 4 (153). – С. 56-59. - ISSN 1727-3404.

46. Полежарова, Л.В. Концептуальные особенности международного налогообложения на современном этапе: разрешение проблем двойного налогообложения и противодействие уклонению от налогообложения / Л.В. Полежарова // Налоговая политика Российской Федерации в современных условиях : сборник научных статей преподавателей, аспирантов и студентов кафедры «Налоговое консультирование» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. – Москва : Издательство «Перо». – 2014. – С. 197-210. – 293 с. – ISBN 978-5-00086-019-9.