

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

На правах рукописи

Мельникова Александра Сергеевна

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КОНТРОЛИРУЕМЫХ
ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ В РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель

Березин Максим Юрьевич,
доктор экономических наук, доцент

Москва - 2023

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 ученые степени кандидата наук, ученые 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 25 мая 2023 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.112 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: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 100 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru.

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Ручкина Г.Ф., д.юрид.н., профессор;
заместитель председателя – Илюшина М.Н., д.юрид.н., профессор;
ученый секретарь – Павликов С.Г., д.юрид.н., профессор;

члены диссертационного совета:

Алексеева Д.Г., д.юрид.н., профессор;
Андреева Л.В., д.юрид.н., профессор;
Арзуманова Л.Л., д.юрид.н., доцент;
Бит-Шабо И.В., д.юрид.н., доцент;
Иванова С.А., д.юрид.н., профессор;
Лапина М.А., д.юрид.н., профессор;
Павлов В.П., д.юрид.н., профессор;
Петюкова О.Н., д.юрид.н., доцент;
Рузакова О.А., д.юрид.н., профессор;
Синельникова В.Н., д.юрид.н., профессор;
Тарасенко О.А., д.юрид.н., доцент;
Тория Р.А., д.юрид.н., доцент;
Хаванова И.А., д.юрид.н.

Автореферат диссертации разослан 27 марта 2023 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.112

С.Г. Павликов

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Предотвращение выведения прибыли из-под налогообложения российскими налоговыми резидентами в низконалоговые юрисдикции является одной из основных целей внутренней налоговой политики Российской Федерации. Выведение прибыли из-под налогообложения транснациональными группами компаний (далее – ТНК) на практике может осуществляться за счет занижения налоговой базы в юрисдикции материнской компании, в которой применяется высокая налоговая ставка, при этом вся или существенная доля прибыли соответствующей группы компаний будет сконцентрирована на уровне дочерних компаний, являющихся контролируруемыми иностранными компаниями (далее – КИК) в низконалоговых юрисдикциях.

Правила налогообложения прибыли КИК были введены в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) в 2014 г. в рамках имплементации разработанного Организацией экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) Плана по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (далее – «План BEPS»). В рамках имплементации действия № 3 Плана BEPS «Разработка эффективных правил налогообложения КИК», в НК РФ были введены статьи 25.13 - 25.15 и 309.1, регулирующие правовой статус КИК и особенности налогообложения их прибыли.

В Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов Министерство финансов Российской Федерации официально отметило, что в действующее законодательство Российской Федерации о налогах и сборах будут вноситься изменения по результатам разработки рекомендаций ОЭСР и «Группы двадцати» в отношении ключевых положений Плана BEPS, включая положения о налогообложении прибыли КИК. Таким образом, Минфином России была официально выражена позиция, согласно которой, положения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах должны совершенствоваться на основании

соответствующих рекомендаций ОЭСР, в частности, на основании положений Отчета ОЭСР «О разработке эффективных правил КИК» (далее – Отчет ОЭСР).

Согласно статистике Центрального банка Российской Федерации, после введения правил КИК чистый отток капитала из России не снизился. В частности, за 2021 г. чистый отток капитала составил порядка 73,9 млрд долл. США, что в полтора раза превышает показатель за 2020 г., когда уровень оттока капитала составлял порядка 48,9 млрд долл. США. На основании данной статистики представляется, что на данный момент правовое регулирование налогообложения прибыли КИК является недостаточно эффективным.

В целях формулирования предложений по повышению эффективности применимых в Российской Федерации правил КИК необходимо проведение всестороннего исследования, в рамках которого будут проанализированы основные элементы правил КИК, ключевые признаки понятий «контролируемая иностранная компания», «контролирующее лицо» и «прибыль КИК», а также рассмотрены особенности правового регулирования налогообложения прибыли КИК в Российской Федерации, включая особенности расчета налоговой базы КИК, отнесения прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц, особенности применения освобождений от налогообложения в отношении прибыли КИК, а также мер, направленных на предотвращение двойного налогообложения в рамках применения правил КИК.

В российском законодательстве о налогах и сборах, правоприменительной практике и доктрине на данный момент остаются нерешенными вопросы, связанные с правовой регламентацией отношений в сфере предотвращения злоупотреблений положениями об избежании двойного налогообложения в рамках применения правил КИК, а также связанные с предотвращением злоупотреблений при применении освобождений прибыли КИК от налогообложения. Процесс расчета налоговой базы КИК также на данный момент является недостаточно эффективным, поскольку оставляет возможность занижения налоговой базы КИК за счет учета расходов КИК

по пассивным видам деятельности, размером которых налогоплательщики часто манипулируют в сторону завышения, против доходов КИК от реальной экономической деятельности (активной деятельности).

Отсутствие законодательного закрепления ключевых понятий в рамках действующих в Российской Федерации правил налогообложения прибыли КИК, а также отсутствие правового регулирования по ряду описанных выше вопросов, связанных с применением правил КИК, свидетельствует об актуальности выбранной темы диссертационного исследования.

Степень разработанности темы исследования. Вопросы правового регулирования налогообложения КИК детально анализировались и изучались в работах зарубежных авторов: В. Arnold, D. Sandler, M. Lang, J. Prebble, D. Pinto, K. Vogel, D. Cane, L.-E. Wenehed. Вопросы налогообложения КИК также были рассмотрены в ряде зарубежных диссертаций, например, в исследованиях М. Blomstrand, С. Billgren. Вопросами налогообложения прибыли КИК также в той или иной степени занимались такие специалисты в области сравнительного и международного налогообложения, как R.S. Avi-Yonah, К. Holmes, С. Romano, S. Picciotto, G. Maisto.

Правила налогообложения КИК долгое время оставались неисследованными в российской науке финансового права, поскольку данный институт был введен в российское налоговое законодательство лишь с 1 января 2015 г. Среди российских ученых, изучавших национальное законодательство о КИК, следует отметить таких авторов, как А.В. Брызгалин, К.Е. Викулов, Д.В. Винницкий, В.А. Гидирим, М.В. Карасева (Сенцова), И.И. Кучеров, В.А. Мачехин, С.Г. Пепеляев, А.В. Русакова, Г.П. Толстопятенко, И.А. Хаванова, И.В. Хаменушко, Д.М. Щекин.

Среди диссертаций, посвященных вопросам правового регулирования налогообложения КИК в России, можно отметить диссертацию Л.Н. Старженецкой «Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России» (Москва, 2016 г.), целью исследования

в которой являлось в первую очередь «изложение существующих в зарубежной практике подходов к правовому регулированию налогообложения КИК».

Комплексные исследования правил налогообложения прибыли КИК, включающие сопоставление основных элементов российских правил КИК с рекомендациями ОЭСР по разработке эффективных правил КИК, на данный момент не проводились.

Целью исследования является разработка теоретических предложений и практических рекомендаций, направленных на совершенствование правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации.

Для достижения цели были поставлены следующие **задачи** теоретического и прикладного характера:

- 1) сформулировать понятие «контролируемая иностранная компания» на основе выявленных существенных признаков;
- 2) установить перечень основных элементов правил налогообложения прибыли КИК;
- 3) предложить метод устранения выявленных проблем, связанных с применением тестов установления наличия у российского налогового резидента контроля над КИК;
- 4) сформировать практические рекомендации по предотвращению злоупотреблений положениями национального законодательства по избежанию двойного налогообложения в рамках применения правил КИК;
- 5) предложить определение понятия «прибыль КИК» на основе выявленных существенных признаков;
- 6) сформировать практические рекомендации по предотвращению злоупотреблений, связанных с применением освобождений прибыли КИК от налогообложения;

7) выявить альтернативный порядок расчета прибыли КИК для устранения выявленных проблем, приводящих к занижению налоговой базы КИК.

Объектом исследования являются общественные отношения, сложившиеся в сфере правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации.

Предмет исследования составляют нормы российского законодательства, регулирующие отношения, возникающие при налогообложении прибыли КИК, судебная и арбитражная практика по применению правил КИК, научные труды представителей юридической и экономической науки по изучаемой проблеме.

Область исследования диссертации соответствует п. 22. «Налогообложение и налоговые системы. Налоги, сборы и иные обязательные платежи. Налоговые правоотношения. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение» Паспорта научной специальности 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки (юридические науки).

Методология и методы исследования. В процессе решения поставленных задач использовались общеправовые, общенаучные, частнонаучные и специальные методы исследования.

Формально-юридический метод позволил решить задачи, связанные с формулированием авторских понятий «контролируемая иностранная компания» и «прибыль контролируемой иностранной компании», выявлением их основных признаков, а также использовался при изучении российского законодательства о налогах и сборах в части налогообложения контролируемых иностранных компаний.

Метод системного анализа способствовал выявлению практических рекомендаций по предотвращению злоупотреблений положениями национального законодательства по избежанию двойного налогообложения в рамках применения правил КИК, а также по предотвращению злоупотреблений, связанных с применением освобождений прибыли КИК от налогообложения с учетом имеющихся научных концепций.

Историко-правовой и сравнительно-правовой методы способствовали установлению альтернативного порядка расчета прибыли КИК для устранения проблем, приводящих к занижению налоговой базы КИК, а также выявлению методов по устранению проблем, связанных с применением тестов установления наличия у российского налогового резидента контроля над КИК.

Теоретическая основа исследования. В качестве теоретической основы проведенного исследования использовались труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные проблемам правового регулирования налогообложения прибыли КИК. Среди них работы А.В. Брызгалина, К.Е. Викулова, Д.В. Винницкого, В.А. Гидирима, М.В. Карасевой (Сенцовой), И.И. Кучерова, В.А. Мачехина, С.Г. Пепеляева, А.В. Русаковой, Г.П. Толстопятенко, И.А. Хавановой, И.В. Хаменушко, Д.М. Щекина.

Нормативную основу исследования составляют Конституция Российской Федерации, Часть первая Налогового кодекса Российской Федерации, Часть вторая Налогового кодекса Российской Федерации.

Эмпирическую базу исследования составляют материалы правоприменительной практики в сфере налогообложения прибыли КИК: судебная практика, разъяснения Минфина России и ФНС России, информация и статистические данные с официальных сайтов органов государственной власти и материалы средств массовой информации.

Научная новизна исследования состоит в разработке теоретических положений финансово-правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний, а также в формулировании практических предложений по совершенствованию законодательства, регулирующего данную сферу.

Сформулировано понятие «контролируемая иностранная компания» и выявлены его основные признаки.

Предложено дополнить перечень элементов правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, представленный в Отчете ОЭСР, новыми структурными элементами.

Обоснована необходимость законодательного закрепления последовательности применения тестов установления наличия контроля в отношении контролируемых иностранных компаний.

Разработано определение понятия «прибыль контролируемой иностранной компании» и выявлены его основные признаки.

Предложен порядок расчета прибыли контролируемой иностранной компании, позволяющий предотвратить занижение налоговой базы за счет необоснованного завышения расходов от пассивной деятельности.

Положения, выносимые на защиту:

1) Сформулировано определение понятия «контролируемая иностранная компания», согласно которому «контролируемая иностранная компания» – это иностранная организация или постоянное представительство иностранной организации, иностранная структура без образования юридического лица, удовлетворяющие всем следующим условиям: организация или структура не является налоговым резидентом Российской Федерации; контролирующими лицами иностранной организации или структуры являются налоговые резиденты Российской Федерации (С. 23-28).

2) Предложено дополнить перечень установленных в Отчете ОЭСР основных элементов правил налогообложения контролируемых иностранных компаний (понятие «контролируемая иностранная компания»; понятие «контроль»; понятие «прибыль контролируемой иностранной компании»; порядок расчета прибыли контролируемых иностранных компаний и отнесения прибыли в налоговую базу контролирующих лиц; порядок предотвращения двойного налогообложения в рамках применения правил налогообложения контролируемых иностранных компаний) новыми элементами (основания для освобождения прибыли

контролируемых иностранных компаний от налогообложения; порядок подачи уведомлений о контролируемых иностранных компаниях) в целях более комплексного и завершенного понимания правовой сущности института налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний (С. 30-35).

3) Доказана необходимость упорядочить в ст. 25.13 НК РФ последовательность применения тестов установления наличия у российского налогового резидента контроля над иностранной организацией: тест юридического контроля применять в качестве первичного теста, тест экономического контроля в качестве вторичного, а при несоблюдении условий данных двух тестов, дополнительно применять тест фактического контроля. Для установления контроля в отношении иностранных структур без образования юридического лица предлагается в качестве первичного теста применять тест экономического контроля, а в качестве вторичного – тест фактического контроля (С. 56-59).

4) Установлено, что действующие положения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах оставляют налогоплательщикам возможность необоснованно завышать принимаемую к зачету сумму налога, уплаченного в иностранных юрисдикциях, поскольку предусматривают необходимость документального подтверждения только корректности исчисления подлежащего зачету налога в соответствии с законодательством иностранного государства, но не факта его уплаты. Предложена формулировка защитной оговорки, согласно которой зачет налога, исчисленного в отношении прибыли контролируемых иностранных компаний в соответствии с законодательством иностранных государств, предоставляется только в той части, в которой факт уплаты налога был документально подтвержден (С. 98-100).

5) Сформулировано определение понятия «прибыль контролируемой иностранной компании», согласно которому «прибыль контролируемой иностранной компании» — это прибыль иностранной компании, полученная в виде пассивного дохода, включающего: дивиденды; проценты; доход от страховой деятельности;

роялти; доход от оказания услуг. Указанное определение исключает из налогооблагаемой прибыли контролируемой иностранной компании доходы от реальной активной предпринимательской деятельности, а также сокращает список пассивных доходов, на которые распространяются правила налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, что способствует обложению налогом на прибыль контролируемых иностранных компаний исключительно тех видов дохода, которые имеют повышенный риск выведения из-под налогообложения в низконалоговые юрисдикции (С. 121-122).

б) Для целей предотвращения уклонения от налогообложения за счет применения освобождения по критерию минимального порогового значения посредством разделения прибыли между несколькими контролируемыми иностранными компаниями, разработана формулировка антиуклонительной нормы, согласно которой прибыль нескольких взаимозависимых контролируемых иностранных компаний или контролируемых иностранных компаний, осуществляющих деятельность в качестве партнеров (товарищей), на уровне каждой отдельной компании не превышающая порог 10 млн руб., должна рассматриваться как прибыль единой корпорации для целей налогообложения по правилам налогообложения контролируемых иностранных компаний (С. 140-142).

7) Установлено, что применяемый в настоящее время порядок расчета налоговой базы контролируемых иностранных компаний может приводить к занижению налоговой базы контролируемых иностранных компаний за счет необоснованного завышения расходов контролируемых иностранных компаний от пассивной деятельности. Для повышения финансовой дисциплины и снижения рисков занижения налоговой базы предложено производить отдельный расчет налоговой базы контролируемых иностранных компаний по активным и пассивным видам деятельности, с тем чтобы исключить возможность учета расходов от пассивной деятельности против доходов от активной деятельности контролируемых иностранных компаний (С. 151-152).

Теоретическая значимость работы заключается в формировании нового теоретико-правового подхода к пониманию отношений, складывающихся в связи с налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации. Автором сформулированы положения, которые призваны дополнить существующее научное знание о налогообложении прибыли контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации, сформулированы понятия «контролируемая иностранная компания» и «прибыль контролируемой иностранной компании», дополнен новыми структурными элементами перечень элементов правил налогообложения прибыли КИК, представленный в Отчете ОЭСР. Теоретические положения и выводы представляют научный интерес для дальнейших исследований и могут быть использованы в научно-исследовательской деятельности, а также при подготовке и проведении лекционных, семинарских и практических занятий по учебным дисциплинам «Финансовое право», «Налоговое право», «Международное налоговое право».

Практическая значимость работы состоит в том, что теоретические положения в дальнейшем могут быть реализованы в научно-исследовательской деятельности в ходе анализа правоотношений в сфере правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации; в законотворческой деятельности при закреплении и формулировке понятий, связанных с налогообложением контролируемых иностранных компаний; в деятельности АО «КПМГ» (с 01.07.2022 – АО «Кэпт») при подготовке материалов для семинаров и тренингов по повышению квалификации сотрудников. Результаты проведенного исследования позволяют сформулировать рекомендации по дальнейшему совершенствованию финансово-правового регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации.

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Достоверность результатов исследования обусловлена использованием в работе обширной эмпирической базы, соответствующей цели и поставленным задачам

исследования (свыше 20 нормативных правовых актов и иных официальных документов, статистической информации и более 90 наименований научной литературы), а также материалов правоприменительной практики в сфере налогообложения прибыли КИК.

Результаты исследования прошли апробацию на научно-практических мероприятиях: на Международной научно-практической конференции «Вопросы права, предпринимательства и управления в период после пандемии» (Москва, Финансовый университет, 26 мая 2020 г.); на XVIII Международной научно-практической конференции «Корпоративная социальная ответственность и этика бизнеса» (Москва, Финансовый университет, 19–20 мая 2022 г.); на X Международном научном конгрессе «Стратегии предпринимательства: бизнес-экосистемы, реальные ценности, общество» (Москва, Финансовый университет, 20–21 мая 2022 г.).

Материалы исследования, в частности, разработанная в диссертации классификация судебной практики по вопросам налогообложения контролируемых иностранных компаний и по вопросам подачи уведомлений о КИК и уведомлений об участии использовались компанией АО «Кэпт» для повышения квалификации младших консультантов. По материалам исследования внедрена разработанная в диссертации классификация судебной практики по вопросам налогообложения контролируемых иностранных компаний, позволяющая проанализировать вероятность привлечения налогоплательщиков к административной ответственности в связи с подачей уведомлений о контролируемых иностранных компаниях с нарушением срока или в связи с ошибочным заполнением данных уведомлений. Описанная в исследовании классификация судебной практики, а также выводы, связанные с признанием российских налогоплательщиков контролирующими лицами контролируемых иностранных компаний, использовалась при проведении внутренних тренингов для сотрудников АО «Кэпт».

Материалы исследования используются Департаментом международного и публичного права Юридического факультета Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Финансовое право» и «Налоговое право».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. По теме исследования опубликовано 5 работ общим объемом 4,05 п.л. (авторский объем – 3,35 п.л.), в том числе 4 работы общим объемом 3,15 п.л. (авторский объем – 2,95 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации обусловлены целью и задачами, логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка литературы из 147 наименований. Текст диссертации изложен на 202 страницах.

II Основное содержание работы

Во введении обоснована актуальность темы исследования, определены объект, предмет, цель, основные задачи, проанализирована степень научной разработанности, излагается методологическая база, нормативные и теоретические основы исследования, его новизна, а также теоретическая и практическая значимость результатов проведенного исследования. Приведены сведения об апробации и внедрении научных результатов. Сформулированы положения, выносимые на защиту.

Первая глава «Основные характеристики правил налогообложения контролируемых иностранных компаний» посвящена анализу целей и принципов введения правил КИК, анализу понятия «КИК», а также выявлению и анализу основных элементов правил налогообложения прибыли КИК.

В первом параграфе «Цели и принципы правил налогообложения контролируемых иностранных компаний. Понятие «контролируемая иностранная компания» анализируются основные цели введения правил КИК, включая

фискальную цель, заключающуюся в налогообложении прибыли КИК на уровне контролирующих лиц, регулятивную (или антиуклонительную цель), заключающуюся в предотвращении уклонения от налогообложения, а также информационную цель, заключающуюся в уведомлении налоговых органов об участии в иностранных организациях и структурах. В данном параграфе также рассматриваются основополагающие принципы, которыми должны руководствоваться государства при разработке правил КИК, включая:

- 1) применение правил КИК как сдерживающей меры, направленной на предотвращение вывода прибыли из-под налогообложения;
- 2) взаимодополняющее действие правил КИК и правил трансфертного ценообразования;
- 3) соотношение эффективности правил КИК с административным бременем, связанным их применением (в том числе в части подачи отчетности);
- 4) соотношение правил КИК с положениями об избежании двойного налогообложения.

Анализируются особенности российских правил КИК с точки зрения соответствия данным принципам.

В данном параграфе также рассматриваются особенности понятия «КИК», закрепленного в НК РФ, и сопоставляется определение понятия «КИК» согласно НК РФ с рекомендациями из Отчета ОЭСР по разработке эффективных правил КИК. Установлено, что для целей соответствия российского понятия «КИК» рекомендациям ОЭСР, а также для целей устранения вывода прибыли российских контролирующих лиц в низконалоговые юрисдикции для избежания налогообложения в Российской Федерации, необходимо, чтобы понятие «КИК», закрепленное в НК РФ, было расширено и распространялось также на постоянные представительства КИК в иностранных юрисдикциях.

Во втором параграфе «Основные элементы правил налогообложения контролируемых иностранных компаний» рассмотрены существующие подходы к

определению основных элементов правил КИК. На основании проведенного анализа предложена авторская система основных элементов правил КИК, и подробно проанализированы такие элементы правил КИК, как:

- 1) нормы права, устанавливающие порядок определения наличия контроля и признания налогоплательщиков контролирующими лицами КИК;
- 2) нормы права, определяющие порядок расчета прибыли КИК и отнесения прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц;
- 3) освобождения прибыли КИК от налогообложения;
- 4) нормы права, определяющие порядок и сроки подачи уведомлений о КИК.

Предложена система элементов правил КИК:

- а) понятие КИК;
- б) понятие «контроль»;
- в) порядок уведомления налоговых органов о КИК;
- г) порядок освобождения прибыли КИК от налогообложения;
- д) понятие «прибыль КИК»;
- е) расчет прибыли КИК;
- ж) отнесение прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц.

Вторая глава «Особенности признания контролирующим лицом контролируемой иностранной компании» посвящена анализу понятия «контроль» для целей применения правил КИК и обязанности контролирующих лиц уведомлять налоговые органы об участии в КИК. В данной главе рассмотрены способы избежания двойного налогообложения, которые могут применяться, когда иностранная компания признается КИК одновременно для контролирующих лиц, имеющих косвенное участие в капитале КИК, и для контролирующих лиц с долей прямого участия в данной КИК в иностранной юрисдикции, в которой применяются правила КИК (т.е. в ситуации, когда «контроль» в отношении одной КИК возникает у разных контролирующих лиц в цепочке владения данной КИК, согласно правилам КИК одновременно в двух или более юрисдикциях).

В первом параграфе «Понятие «контроль», виды контроля. Обязательства контролирующих лиц» рассматриваются основные виды контроля, включая юридический контроль, экономический контроль, фактический контроль и контроль в соответствии с правилами международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО). Анализируются уровни контроля, включая прямой, косвенный и смешанный, а также основные тесты, которые могут инкорпорироваться в налоговое законодательство государств, применяющих правила КИК, для предотвращения уклонения миноритарными акционерами КИК от применения правил КИК, включая: тест на «согласованность действий» («acting-in-concert»), тест «на взаимозависимость сторон» («related party»), тест «высокой концентрации участия в капитале» («concentrated ownership requirement»).

Сопоставляется понятие «контроль», закрепленное в НК РФ, с рекомендациями по определению понятия «контроль», разработанными ОЭСР. Установлено, что согласно положениям НК РФ, в России на данный момент применяется тест «высокой концентрации участия в капитале», поскольку российские организации и физические лица могут признаваться контролирующими лицами КИК, если доля участия в иностранной организации составляет более 10%, но при этом доля участия всех российских налоговых резидентов составляет более 50%. В соответствии с рекомендациями ОЭСР, положения НК РФ предусматривают, что осуществлением контроля признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения иностранной организации в силу не только прямого, но и косвенного участия в такой иностранной организации.

При этом, несмотря на то что применимый в НК РФ тест контроля в целом соответствует рекомендациям ОЭСР, установлено, что на данный момент в НК РФ происходит смешение двух тестов контроля – экономического и фактического. Для устранения данной неточности в понятийном аппарате действующих правил КИК предложено разделить данные тесты таким образом, чтобы тест фактического контроля применялся при несоблюдении условий для применения теста

юридического и экономического контроля и не смешивался с тестом экономического контроля. Проанализирован порядок уведомления контролирующими лицами налоговых органов о КИК. В частности, подробно проанализированы два вида уведомлений – уведомления о КИК и уведомления об участии, а также актуальная судебная практика по вопросам подачи соответствующих уведомлений. Приводится классификация основных категорий судебных споров, проводится систематизация проблем, связанных с пробелами в действующих правилах КИК в части уведомления налоговых органов о КИК.

Во втором параграфе «Меры по предотвращению двойного налогообложения в рамках применения правил налогообложения контролируемых иностранных компаний» рассматриваются основные способы предотвращения двойного налогообложения в случае применения правил КИК, включая предоставление освобождений:

1) когда прибыль КИК, включаемая в налоговую базу контролирующих лиц, также облагается налогом на прибыль в юрисдикции КИК;

2) когда правила КИК применяются в нескольких юрисдикциях в цепочке владения КИК таким образом, что прибыль одной КИК попадает под налогообложение в нескольких юрисдикциях;

3) если КИК распределяет дивиденды за счет прибыли, которая уже включалась в налоговую базу контролирующих лиц в рамках применения правил КИК или контролирующее лицо облагается налогом на прибыль КИК в отношении дохода от продажи доли участия КИК;

4) при проведении корректировок в рамках применения правил трансфертного ценообразования между сторонами сделок, являющихся резидентами двух разных юрисдикций, если налогообложение прибыли КИК возникнет в третьей юрисдикции (например, в юрисдикции контролирующего лица компаний, являющихся сторонами данной контролируемой сделки).

Во втором параграфе сопоставляются нормы НК РФ с рекомендациями ОЭСР в части избежания двойного налогообложения. В результате проведенного анализа было выявлено, что из предложенных ОЭСР мер, направленных на предотвращение ситуаций двойного налогообложения, в России предусмотрен зачет фактически уплаченного налога в иностранных юрисдикциях, включая налог на прибыль и налог у источника. В НК РФ предусмотрено, что налогооблагаемая прибыль КИК уменьшается на сумму выплаченных дивидендов, а прибыль КИК корректируется на суммы от переоценки или обесценения долей в уставном капитале компаний, а также на суммы доходов от продажи или иного выбытия долей компаний.

Установлено, что действующие положения п. 11 ст. 309.1 НК РФ о зачете иностранных налогов, подлежащих уплате в отношении прибыли КИК, оставляют налогоплательщикам возможность необоснованно завышать принимаемую к зачету сумму налога, поскольку предусматривают необходимость документального подтверждения только корректности исчисления подлежащего зачету налога в соответствии с законодательством иностранного государства, но не факта его уплаты. Для предотвращения подобных злоупотреблений предложена авторская формулировка защитной оговорки, согласно которой зачет налога, исчисленного в отношении прибыли КИК в соответствии с законодательством иностранных государств, не предоставляется в той части, в которой факт уплаты налога не был документально подтвержден.

Третья глава «Налогообложение прибыли контролируемых иностранных компаний» посвящена анализу проблем, связанных с порядком расчета и отнесения в налоговую базу контролирующих лиц прибыли КИК и анализу применимых в Российской Федерации освобождений от налогообложения прибыли КИК и их соответствия освобождениям, рекомендованным ОЭСР.

В первом параграфе «Определение прибыли контролируемых иностранных компаний» рассматриваются основные подходы, которые могут использоваться для отнесения некоторых видов доходов КИК, полученных от пассивных видов

деятельности, например, в виде дивидендов, процентов роялти в налоговую базу контролирующих лиц. В частности, рассматриваются категориальный анализ прибыли КИК, сущностный анализ прибыли КИК, анализ сверхприбыли в юрисдикции КИК (т.е. прибыли, для получения которой у КИК было недостаточно квалифицированного персонала, производственных мощностей, ресурсов и др.).

Анализируются положения НК РФ о «прибыли или убытке КИК» и производится сопоставление положений НК РФ с рекомендациями ОЭСР. Установлено, что в России на данный момент применяется категориальный анализ прибыли КИК, предусматривающий выделение доходов от пассивной деятельности для целей применения освобождения от налогообложения прибыли КИК. Выявлено, что в НК РФ на данный момент отсутствует четко закрепленное определение понятия «прибыль КИК», помимо закрепленного в ст. 309.1 НК РФ открытого перечня пассивных доходов. Для устранения выявленного пробела в понятийном аппарате правил КИК, заключающегося в отсутствии законодательно закрепленного понятия «прибыль КИК» и приводящего к сложностям при расчете налоговой базы КИК, предложено авторское определение данного понятия, согласно которому «прибыль КИК - это прибыль иностранной компании, полученная в виде пассивного дохода, включающего: 1) дивиденды; 2) проценты; 3) доход от страховой деятельности; 4) роялти; 5) доход от оказания услуг». Указанное определение исключает из налогооблагаемой прибыли КИК доходы от реальной активной предпринимательской деятельности, а также сокращает список пассивных доходов, на которые распространяются правила КИК, что способствует обложению налогом на прибыль КИК исключительно тех видов дохода, которые имеют повышенный риск выведения из-под налогообложения в низконалоговые юрисдикции.

Во втором параграфе «Применение освобождений прибыли контролируемых иностранных компаний от налогообложения» анализируются освобождения прибыли КИК от налогообложения, предусмотренные НК РФ, проводится их сопоставление с рекомендациями ОЭСР. Установлено, что одним из применимых в

Российской Федерации освобождений является освобождение по критерию применимой налоговой ставки. В отношении данного вида освобождения, в Отчете ОЭСР рекомендуется, чтобы КИК облагалась налогом по ставке не ниже определенного значения, которое может определяться одним из следующих способов: посредством сравнения налоговой ставки в юрисдикции КИК с определенной фиксированной ставкой, которая считается минимальным допустимым значением, или посредством сравнения налоговой ставки в юрисдикции КИК с определенным процентом от налоговой ставки, применимой в юрисдикции материнской компании. В НК РФ закреплены положения, соответствующие второму варианту, который предусматривает сравнение налоговой ставки в юрисдикции КИК с определенным процентом от налоговой ставки, применимой в России. Для освобождения прибыли КИК от налогообложения в России эффективная ставка налогообложения прибыли КИК в юрисдикции КИК должна составлять не менее 75% средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль в России.

Согласно НК РФ для сравнения используется эффективная налоговая ставка. Рекомендации ОЭСР предусматривают расчет эффективной налоговой ставки двумя способами: в отношении каждой отдельной компании или отдельно для каждого вида дохода, полученного КИК. Установлено, что в России применяется первый, более широкий подход, предусматривающий расчет эффективной ставки в отношении каждой отдельной компании, что способствует снижению административных издержек при применении правил КИК в сравнении с более узким подходом, предусматривающим расчет эффективной ставки для каждого вида дохода КИК.

В НК РФ также предусмотрено освобождение по критерию минимального порогового значения прибыли КИК, согласно которому налогом облагается прибыль КИК свыше 10 млн руб. Установлено, что в рамках применения данного освобождения налогоплательщики могут уклоняться от налогообложения посредством разделения прибыли между несколькими КИК.

Для целей предотвращения уклонения от налогообложения за счет применения освобождения по критерию минимального порогового значения посредством разделения прибыли между несколькими КИК предложена авторская формулировка антиуклонительной нормы, согласно которой прибыль нескольких взаимозависимых КИК или КИК, осуществляющих деятельность в качестве партнеров (товарищей), на уровне каждой отдельной компании не превышающая порог 10 млн руб., должна рассматриваться как прибыль единой корпорации для целей налогообложения по правилам КИК.

Описанные освобождения от налогообложения прибыли КИК, применимые в России, в целом соответствуют рекомендациям ОЭСР, однако нуждаются в усовершенствовании и устранении пробелов. Установлено также, что в НК РФ предусмотрен ряд освобождений прибыли КИК от налогообложения, которые не предусмотрены в руководстве ОЭСР, в частности: освобождение от налогообложения прибыли КИК для некоммерческих организаций; освобождение по критерию учреждения на территории государств – членов ЕАЭС; освобождение в отношении банков и страховых компаний, действующих на основании лицензии; освобождение для эмитентов обращающихся облигаций; освобождение для участников проектов по добыче полезных ископаемых; освобождение для операторов новых морских месторождений углеводородного сырья и их акционеров; а также освобождение для международных холдинговых компаний, учрежденных в специальных административных районах. Установление подобных дополнительных освобождений не противоречит рекомендациям по разработке эффективных правил КИК из Отчета ОЭСР.

В третьем параграфе «Расчет прибыли контролируемых иностранных компаний и отнесение в налоговую базу контролирующих лиц» анализируются пять основных этапов отнесения прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц, включая:

- 1) установление контролирующих лиц;
- 2) определение доли прибыли, которая должна включаться в налоговую базу контролирующих лиц;
- 3) определение налогового периода, в котором прибыль должна включаться в налоговые декларации контролирующих лиц;
- 4) определение порядка налогообложения прибыли;
- 5) определение применимой налоговой ставки.

Анализируются положения НК РФ об отнесении прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц и сопоставляются российские правила отнесения прибыли в налоговую базу КИК с рекомендациями ОЭСР. Выявлено, что в целом применимый в России подход соответствует рекомендациям ОЭСР, поскольку определение доли прибыли КИК в налоговой базе налогоплательщика осуществляется по состоянию на последний день налогового периода, что позволяет точно установить возможность налогоплательщика влиять на деятельность КИК. Прибыль КИК облагается налогом в России на уровне контролирующих лиц по стандартным налоговым ставкам, применимым при налогообложении прибыли таких контролирующих лиц.

В данном параграфе рассматриваются основные вопросы, которые государства должны учитывать при разработке правил КИК в части расчета прибыли КИК, включая: по правилам какой юрисдикции должен осуществляться расчет прибыли или убытка КИК, и должны ли применяться какие-то специальные положения в отношении расчета прибыли КИК. В частности, рассматриваются варианты расчета прибыли КИК по правилам:

- 1) юрисдикции материнской компании;
- 2) юрисдикции КИК;
- 3) по выбору налогоплательщика;
- 4) по правилам, предусмотренным МСФО.

Сопоставляются правила расчета прибыли КИК согласно положениям НК РФ с рекомендациями ОЭСР. По результатам проведенного анализа было установлено, что российские правила КИК в части расчета прибыли КИК в целом соответствуют основным рекомендациям ОЭСР. В частности, перенос убытка КИК на будущие периоды допускается для уменьшения налоговой базы КИК, но не налоговой базы контролирующего лица КИК в юрисдикции материнской компании. При этом, согласно НК РФ, налогоплательщики, являющиеся контролирующими лицами КИК, вправе перенести убыток КИК на будущие периоды для уменьшения налоговой базы КИК без ограничений.

Установлено, что применяемый в настоящее время порядок расчета налоговой базы КИК может приводить к занижению налоговой базы КИК за счет необоснованного завышения расходов КИК от пассивной деятельности. Для повышения финансовой дисциплины и снижения рисков занижения налоговой базы предложено производить отдельный расчет налоговой базы КИК по активным и пассивным видам деятельности, с тем чтобы исключить возможность учета расходов от пассивной деятельности против доходов от активной деятельности КИК.

III Заключение

По результатам проведенного научного исследования поставленная цель достигнута, соответствующие задачи решены. Анализ налогообложения прибыли КИК выявил специфику данного института. Сформулированы направления совершенствования нормативного правового обеспечения налогообложения прибыли КИК. Была сформирована база дефиниций для обеспечения функционирования института налогообложения прибыли КИК, а также сделаны конкретные выводы по совершенствованию законодательства.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

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

1. Мельникова, А.С. Определение понятия «контроль» для целей установления контролирующего лица контролируемой иностранной компании. Сравнительный анализ законодательства России и США / А.С. Мельникова // Евразийский юридический журнал. – 2019. – № 4 (131). – С. 81- 83. – ISSN 2073-4506.

2. Мельникова, А.С. Анализ соотношения правил классификации юридических лиц в США («CHECK-THE-BOX») с правилами налогообложения контролируемых иностранных корпораций («ПОДРАЗДЕЛ F») / А.С. Мельникова, Е.И. Кобзева // Аграрное и земельное право. – 2020. – № 3 (183). – С. 133-136. – ISSN 1815-1329.

3. Мельникова, А.С. Выявление направлений совершенствования российского законодательства о налогообложении контролируемых иностранных компаний на основании опыта государств–членов Европейского Союза / А.С. Мельникова // Налоги и налогообложение. – 2021. – № 5. – С. 26-39. - ISSN 2454-065X. – Текст : электронный. - DOI 10.7256/2454-065X.2021.5.36597. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/vyyavlenie-napravleniy-sovershenstvovaniya-rossiyskogo-zakonodatelstva-o-nalogooblozhenii-kontroliruemyh-inostrannyh-kompaniy-na?ysclid=leygajn2cy577212708> (дата обращения: 13.01.2023).

4. Мельникова, А.С. Обзор судебной практики по уведомлению налоговых органов о контролируемых иностранных компаниях (КИК) / А.С. Мельникова // Налоги и налогообложение. – 2021. – № 5. – С. 10-25. – ISSN 2454-065X. – Текст : электронный. - DOI 10.7256/2454-065X.2021.5.36600. – URL : <https://cyberleninka.ru/article/n/obzor-sudebnoy-praktiki-po-vedomleniyu-nalogovyh-organov-o-kontroliruemyh-inostrannyh-kompaniyah-kik?ysclid=leyg8609wu7029390> (дата обращения: 13.01.2023).

Публикации в других научных изданиях:

5. Мельникова, А.С. Анализ направлений совершенствования правового регулирования механизма уведомления налоговых органов о контролируемых иностранных компаниях в России на основании опыта США / А.С. Мельникова, Е.И. Кобзева // Образование и право. – 2020. – № 4. – С. 454-460. – ISSN 2076-1503. – Текст : электронный. - DOI 10.24411 /2076-1503-2020-10472. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-napravleniy-sovershenstvovaniya-pravovogo-regulirovaniya-mehanizma-uvedomleniya-nalogovyh-organov-o-kontroliruemyh?ysclid=1fl019z27k711862182> (дата обращения: 30.01.2023).