

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

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель

Березин Максим Юрьевич,
доктор экономических наук, доцент

Москва - 2023

Оглавление

Введение.....	3
Глава 1 Основные характеристики правил налогообложения контролируемых иностранных компаний	15
1.1 Цели и принципы правил налогообложения контролируемых иностранных компаний. Понятие «контролируемая иностранная компания».....	15
1.2 Основные элементы правил налогообложения контролируемых иностранных компаний	32
Глава 2 Особенности признания контролирующим лицом контролируемой иностранной компании	39
2.1 Понятие «контроль», виды контроля. Обязательства контролирующих лиц.....	39
2.2 Меры по предотвращению двойного налогообложения в рамках применения правил налогообложения контролируемых иностранных компаний.....	88
Глава 3 Налогообложение прибыли контролируемых иностранных компаний	105
3.1 Определение прибыли контролируемых иностранных компаний	105
3.2 Применение освобождений прибыли контролируемых иностранных компаний от налогообложения.....	127
3.3 Расчет прибыли контролируемых иностранных компаний и отнесение в налоговую базу контролирующих лиц	149
Заключение	174
Список литературы	180

Введение

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 налоговой 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 г. и плановый период 2017 г. и 2018 г., 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: V. 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 M. Blomstrand, C. 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, K. Holmes, C. 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 диссертации Л.Н. Старженецкой являлось в первую очередь «изложение существующих в зарубежной практике подходов к правовому регулированию налогообложения КИК». Л.Н. Старженецкая в своей диссертации выявляла соотношение национальных правил налогообложения КИК с основными правовыми принципами государств и с международными обязательствами государств по международным налоговым соглашениям (далее – СОИДН). Данная диссертация посвящена исследованию правового регулирования налогообложения КИК непосредственно в России, и поставленная цель исследования заключается в первую очередь в выработке предложений по дальнейшему совершенствованию законодательства о налогообложении прибыли КИК в России на основании рекомендаций, разработанных ОЭСР. Автор настоящей диссертации проводит сопоставление правил налогообложения КИК в России с принципами разработки правил КИК, предложенными ОЭСР, а не с правовыми принципами государств и обязательствами по СОИДН.

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. Исследование проведено в рамках 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 работы использованы общенаучные методы системного анализа, диалектический и исторический подходы к рассмотрению изучаемых проблем, а также ряд частнонаучных правовых методов: формально-юридический; правового прогнозирования; сравнительно-правовой – необходимых для более глубокого анализа отдельных вопросов по теме исследования. Основными методами проведенного исследования стали сравнительно-правовой, диалектический методы и метод комплексного анализа, которые обеспечили выявление особенностей налогово-правового регулирования отношений, возникающих при налогообложении прибыли КИК. Сравнительно-правовой метод и метод комплексного анализа позволили всесторонне изучить аспекты налогообложения прибыли КИК в Российской Федерации. Исторический метод применялся при исследовании генезиса правового регулирования налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний.

Теоретическая основа исследования. В качестве теоретической основы проведенного исследования были использованы труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные проблемам правового регулирования налогообложения прибыли КИК.

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, статистические данные 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).

6) Для целей предотвращения уклонения от налогообложения за счет применения освобождения по критерию минимального порогового значения

посредством разделения прибыли между несколькими контролируруемыми 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 могут быть использованы в научно-исследовательской деятельности, а также при подготовке и проведении лекционных, семинарских и практических занятий по учебным дисциплинам «Налоговое право», «Международное налоговое право», «Финансовое право».

Практическая значимость работы определяется возможностью использования результатов исследования, выводов и предложений, содержащихся в работе при проведении дальнейших научных исследований в области налогообложения прибыли КИК, при рассмотрении судами споров относительно налогово-правового регулирования отношений, вытекающих из применения правил о налогообложении прибыли КИК.

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 конференциях: Международной научно-практической конференции «Вопросы права, предпринимательства и управления в период после пандемии» (Москва, Финансовый университет, 26 мая 2020 г.); XVIII Международной научно-практической конференции «Корпоративная социальная ответственность и этика бизнеса» (Москва, Финансовый университет, 19–20 мая 2022 г.); 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 авторским объемом 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.

Глава 1

Основные характеристики правил налогообложения контролируемых иностранных компаний

1.1 Цели и принципы правил налогообложения контролируемых иностранных компаний. Понятие «контролируемая иностранная компания»

Правила КИК направлены на налогообложение всей или части прибыли иностранных дочерних компаний на уровне материнской компании посредством включения всей или части прибыли иностранной дочерней компании в налоговую базу ее акционера – контролирующего лица при соблюдении определенных условий. В большинстве государств правила КИК применяются для предотвращения выведения прибыли из-под налогообложения в юрисдикции материнской компании или одновременно как в юрисдикции материнской компании, так и в иных юрисдикциях. Как отметил В.А. Гидирим [78, с. 581], правила налогообложения прибыли КИК очень актуальны в рамках Плана BEPS [71], поскольку они изначально предназначены для противодействия выведению прибыли компаний – резидентов из-под налогообложения в дочерние компании в низконалоговых юрисдикциях.

При введении правил КИК государства могут также преследовать цель предотвращения так называемого «отсроченного налогообложения». Направленность правил КИК на противодействие «отложенному налогообложению» и уклонению от налогообложения прямо подчеркнута в Отчете ОЭСР «О разработке эффективных правил КИК» [72].

Таким образом, правила КИК применяются в первую очередь именно в отношении злоупотребительных ситуаций. К таким злоупотребительным ситуациям В.А. Гидирим, в частности, относит следующие [78, с. 597]:

а) низкое налогообложение в юрисдикции иностранной дочерней компании;

б) получение иностранной дочерней компанией преимущественно пассивных доходов, которыми легко манипулировать для выведения прибыли из-под налогообложения в рамках осуществления внутригрупповых операций;

в) нерегулярное распределение дивидендов иностранной дочерней компанией;

г) способность контролирующего лица направлять коммерческие операции в такую иностранную дочернюю компанию.

Правила КИК применяются в отношении иностранных компаний при соблюдении следующих условий:

- если иностранная компания относится к тем видам юридических лиц, которые могут признаваться КИК согласно положениям законодательства в юрисдикции контролирующего лица;

- если контролирующее лицо (акционер) может оказывать существенное влияние или осуществлять контроль в отношении иностранной компании.

Принятие правил КИК в России имело политические, экономические и законодательные предпосылки. Экономические предпосылки были в первую очередь связаны с ростом оттока капитала из России в низконалоговые юрисдикции (офшоры). Законодательные предпосылки заключались в том, что до введения законодательства о КИК в российском законодательстве были закреплены положения, согласно которым прибыль иностранных организаций не облагалась налогом, пока она не распределялась в форме дивидендов в адрес акционеров, что способствовало оттоку капитала. Политические предпосылки были связаны с обязательствами, принятыми на себя Россией в рамках реализации положений плана BEPS [71], в рамках имплементации положений которого, а также в рамках политики «деофшоризации» в России был принят Федеральный закон № 376-ФЗ от 24 ноября 2014 года «О внесении изменений в

части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (далее – Закон о КИК) [20].

На момент принятия Закона о КИК, теоретическая проработка вопросов, связанных с налогообложением прибыли КИК, а также значимые труды, посвященные вопросам налогообложения прибыли КИК, в России отсутствовали. Указанный закон о КИК представляет собой рецепцию норм зарубежного законодательства, а также рекомендаций, разработанных ОЭСР. В действующее законодательство о КИК продолжают вноситься дополнения и изменения, и положения НК РФ в части законодательства о КИК, требуют дальнейшего толкования и разъяснения.

Далее будут подробно проанализированы цели, которые могут преследоваться государствами при введении правил КИК. Согласно Отчету ОЭСР [72], одной из основных целей правил КИК является предотвращение уклонения от налогообложения, включая ситуации «отложенного налогообложения». Следовательно, основной целью, на достижение которой направлено введение государствами правил КИК, является регулятивная цель. Кроме того, в рамках правил КИК налогоплательщики обязаны уведомлять налоговые органы об участии в капитале иностранных компаний. Данное обязательство по уведомлению налоговых органов способствует достижению информационной и контрольной цели. Как было отмечено ранее, правила КИК направлены на налогообложение на уровне материнской компании прибыли, которая была выведена в адрес иностранной дочерней компании, и, следовательно, также преследуют фискальную цель. Таким образом, большинство ученых, исследовавших цели законодательства о КИК в России, сходятся во мнении, что главной целью российских правил КИК является противодействие уклонению от налогообложения, а также следование политике «деофшоризации».

Как отмечает Л.Н. Старженецкая [88, с. 23-24], поскольку правила налогообложения прибыли КИК направлены на регулирование налоговых отношений с иностранным элементом, во многом цели данных правил отражают цели международной налоговой политики, к которым относятся, в частности:

а) фискальная цель, заключающаяся в получении доходов в национальный бюджет;

б) регулятивная (антиуклонительная) цель, заключающаяся в противодействии различным формам уклонения от налогообложения;

в) информационная и контрольная цель, заключающаяся в обеспечении эффективных способов получения налоговыми органами информации о налоговых операциях резидентов.

Как отметила Л.И. Волова [93, с. 70-77], целью российского закона о КИК являлось воспрепятствование получению иностранными компаниями необоснованной налоговой выгоды, а также «деофшоризация» российской экономики. В.А. Горбунов [96, с. 221-223] также полагает, что одной из ключевых целей данного закона являлась «деофшоризации» российской экономики и вывод из «тени» доходов российских налоговых резидентов. И.А. Хаванова [129, с. 42-47] также отмечает, что целью правил КИК является деофшоризация и предотвращение размывания налоговой базы в России.

Н.М. Иванчева [101] в качестве основных целей правил КИК выделяет предупреждение перемещения дохода в юрисдикции, где такой доход облагается налогом по низкой ставке или не облагается налогом и предотвращение уклонения от налогообложения. Как отмечает Р.А. Муратов [114], целью введения правил КИК в России является не только противодействие уклонению от налогообложения через инвестирование в низконалоговые или безналоговые юрисдикции, но также противодействие переходу бизнеса в иностранные юрисдикции в целом. С.В. Каневский [103, с. 43-46] также полагает, что цель

правил КИК заключается в предотвращении манипуляций прибылью КИК для целей уклонения от уплаты налогов.

А.О. Гаврилов [95] отмечает, что цели правил КИК могут быть различны, на что прямо указывается в Отчете ОЭСР, и в том числе они зависят от того, придерживается ли страна принципа нейтральности экспорта или нейтральности импорта капитала. Аналогичного мнения придерживаются В.А. Гидирим [78, с. 598] и Л.Н. Старженецкая [88, с. 47]. По мнению В.А. Гидирима, различие между государствами, придерживающимися политики нейтральности импорта капитала и государствами, придерживающимися политики нейтральности экспорта капитала, заключается в том, что избежание двойного налогообложения, во-первых, достигается посредством метода освобождения, а во-вторых – посредством метода зачета. Налоговая политика государств, придерживающихся принципа нейтральности импорта капитала, предоставляет резидентам возможность вкладывать капитал в любое государство вне зависимости от налоговых ставок в нем, а налоговая политика государств, следующих принципу нейтральности экспорта капитала, позволяет компаниям - резидентам достичь такой же налоговой нагрузки, которая была бы достижима без инвестирования за рубеж.

Мнение вышеуказанных ученых относительно целей российских правил КИК основано в первую очередь на положениях пояснительной записки к законопроекту № 630365-6 [23], впоследствии принятого как Закон о КИК, которым были введены правила налогообложения прибыли КИК. В качестве основных целей правил КИК в данной пояснительной записке были обозначены: предотвращение создания преференций и получения необоснованной налоговой выгоды посредством использования низконалоговых юрисдикций. Формулировки из пояснительной записки к законопроекту и из правил КИК, которые впоследствии были закреплены в НК РФ, соответствуют регулятивной (антиуклонительной) цели международной налоговой политики.

Как отмечает Л.Н. Старженецкая [88, с. 60], российские правила КИК также имеют «антиофшорную» направленность, что также прямо следует из пояснительной записки к законопроекту. Антиофшорную направленность российских правил КИК отмечают также О.А. Зыкова [100, с. 151-156] и Р.А. Муратов [114, с. 43-54]. Данный вывод также подтверждается тем, что сфера применения правил КИК не ограничивается случаями уклонения от уплаты налогов, в связи с тем, что НК РФ содержит широкое определение понятий «контроль» и «контролирующее лицо», исключающих точечное применение правил КИК.

Кроме того, НК РФ не предусматривает ограничений по критерию ведения реальной экономической деятельности, а также не содержит прямого указания на то, что целью применения правил КИК должно являться исключительно предотвращение уклонения от уплаты налогов. Поэтому российским контролирующим лицам достаточно сложно избежать применения правил КИК, в случае если КИК получает пассивные доходы, но при этом осуществляет реальную экономическую деятельность, поскольку российские налоговые органы и суды применяют формальный подход при применении правил КИК.

Л.Н. Старженецкая также отмечает, что продолжительное следование антиофшорной цели может повлечь негативные последствия для экономики страны, привести к ухудшению инвестиционного климата, которое будет заключаться как в снижении инвестирования российского бизнеса за рубежом, так и в снижении инвестирования иностранного бизнеса в российскую экономику [88, с. 60].

Контрольно-информационная цель российских правил КИК заключается, во-первых, в том, что за российскими налогоплательщиками законодательно закреплена обязанность представлять налоговым органам два вида уведомлений: уведомления о возникновении, прекращении или изменении участия в КИК и в иностранных структурах без образования юридического лица (далее –

иностранные структуры) при наличии доли участия более 10% или при наличии необходимого уровня контроля, а также уведомления о КИК, в отношении которых они являются контролирующими лицами. Во-вторых, контрольно-информационная цель правил КИК заключается в том, что при получении налогоплательщиком налоговых льгот, освобождающих от уплаты налогов в отношении прибыли КИК, бремя доказывания оснований для их получения, включая факт участия юрисдикции нахождения КИК в межгосударственном обмене информацией, лежит непосредственно на налогоплательщике, что также подтверждает контрольно-информационную цель правил КИК в России.

Таким образом, российские правила КИК преследуют в первую очередь регулятивную цель, которая была заявлена в качестве основной цели в пояснительной записке к законопроекту, впоследствии принятому как Закон о КИК, и которая заключается в предотвращении получения налоговых преференций за счет выведения прибыли в низконалоговые юрисдикции. Однако, поскольку российские налогоплательщики, являющиеся контролирующими лицами КИК, также имеют обязательства по уведомлению налоговых органов о КИК в установленном порядке, а также по уплате налога на прибыль КИК, можно также отметить, что российские правила КИК преследуют контрольно-информационную и фискальную цели.

Далее будут рассмотрены и проанализированы основные принципы, которым, как правило, следуют государства при разработке правил КИК, обозначенные в Отчете ОЭСР, включая:

- а) принцип применения правил КИК в качестве сдерживающих мер;
- б) принцип взаимодополняемости правил КИК и правил трансфертного ценообразования (далее – ТЦО);
- в) принцип взаимосвязи эффективности правил КИК и административного бремени, связанного с их применением (в том числе в части подачи отчетности);

г) принцип предотвращения двойного налогообложения при применении правил КИК.

– Суть принципа применения правил КИК в качестве сдерживающих мер заключается в том, что правила КИК должны быть направлены не только на налогообложение прибыли КИК, но также на защиту поступлений в бюджет посредством предотвращения перевода прибыли налогоплательщиками из юрисдикции материнской компании в адрес КИК в низконалоговых юрисдикциях.

– Принцип взаимодополняемости правил КИК и правил ТЦО, заключается в том, что правила КИК могут применяться государствами как дополнение к правилам ТЦО. Правила ТЦО направлены на корректировку налогооблагаемой прибыли взаимозависимых организаций для устранения искажений при ценообразовании по сделкам между взаимозависимыми лицами, условия которых отличаются от условий, которые применялись бы в аналогичных сделках между независимыми сторонами. Поскольку правила КИК также применяются в отношении взаимозависимых лиц (иностранных дочерних компаний и их акционеров - контролирующих лиц), данные правила также могут использоваться государствами для корректировки цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, поскольку правила КИК позволяют юрисдикции материнской компании облагать налогом доход иностранной дочерней компании, который мог бы облагаться налогом, если бы цена первоначальной сделки была определена корректно.

Однако под действие правил КИК на практике также может подпадать прибыль, в отношении которой уже применялись правила ТЦО. В связи с этим, наиболее эффективным с точки зрения налогообложения соотношением правил КИК и правил ТЦО является такое соотношение, при котором правила КИК будут применяться в отношении той части прибыли, которая не подпадала под налогообложение в рамках применения правил ТЦО, и наоборот. При этом

правила КИК не должны применяться в отношении прибыли, к которой применялись правила ТЦО. Такое разграничение сферы применения правил КИК и правил ТЦО должно обеспечивать избежание двойного налогообложения.

При этом правила ТЦО не устраняют необходимость применения правил КИК. Правила ТЦО направлены на анализ рыночности цен по сделкам между взаимозависимыми лицами посредством применения специальных методов определения рыночности цен (например, посредством сопоставления цены сделки с ценами по аналогичным сделкам между независимыми сторонами). Правила КИК являются более «механическими» и, как правило, автоматически применяются к определенным категориям дохода (как правило, к «пассивным доходам»), вне зависимости от того был ли данный доход получен от взаимозависимой стороны.

– Принцип зависимости эффективности правил КИК от административных расходов и издержек, связанных с их применением. Правила КИК могут быть двух типов: правила, которые применяются автоматически, в случае формального выполнения определенных критериев; правила КИК, которые являются более гибкими, и применение которых не зависит исключительно от формального выполнения указанных критериев.

Правила КИК, которые применяются автоматически, могут при определенных обстоятельствах оказаться менее эффективными, чем правила КИК, предусматривающие большую гибкость (т.е. анализ «по существу»). Однако гибкость и сложность правил КИК также может привести к возникновению неопределенности и повышению административных издержек, связанных с их применением, как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. Таким образом, для эффективности правил КИК необходимо соблюдение баланса между сложностью применения правил КИК и административными издержками, связанными с их применением.

Соблюдение данного принципа наиболее актуально в отношении правил определения и расчета прибыли КИК. Хотя определение прибыли КИК на основании формальной классификации доходов (т.е. автоматическое включение в налоговую базу КИК «пассивных доходов») может снизить административное бремя, такой подход может оказаться недостаточно эффективным, в связи с чем государства, как правило, совмещают данный подход с «анализом по существу», для установления того, что прибыль, отнесенная в налоговую базу КИК, действительно возникла в связи с выводением прибыли из-под налогообложения в юрисдикцию КИК. Рост административного бремени и издержек в связи с применением правил КИК, предусматривающих анализ «по существу», может минимизироваться посредством применения освобождений от налогообложения в отношении КИК, соответствующих определенным условиям (например, если прибыль КИК облагается налогом в юрисдикции КИК по эффективной ставке не ниже определенного минимального значения).

– Принцип предотвращения двойного налогообложения при применении правил КИК. Поскольку правила КИК предусматривают налогообложение доходов иностранных дочерних компаний в юрисдикции материнской компании, они могут приводить к возникновению двойного налогообложения, если прибыль КИК облагается налогом и в юрисдикции материнской компании, и в юрисдикции учреждения КИК. Риск возникновения двойного налогообложения может быть снижен посредством инкорпорации в правила КИК положений об освобождении от налогообложения прибыли КИК, которые облагаются налогом по эффективной ставке не ниже определенного минимального значения, или посредством предоставления возможности осуществления зачета в юрисдикции контролирующего лица КИК суммы налога, уплаченного в юрисдикции КИК.

– Принцип нейтральности импорта капитала и принцип нейтральности экспорта капитала. Как было отмечено выше, указанные принципы внутренней

налоговой политики государства также оказывают влияние на особенности применения правил КИК в указанном государстве. По мнению Л.Н. Старженецкой [88, с. 44], согласно принципу нейтральности импорта капитала, на рынке любого государства должны создаваться равные условия конкуренции для капиталов, независимо от страны их происхождения, чтобы национальные и иностранные инвесторы имели равные возможности. Достижение указанного эффекта возможно двумя способами: во-первых, посредством неприменения налоговых ограничений для национальных инвесторов, осуществляющих инвестиции за рубежом, во-вторых, посредством введения ограничений (например, правил КИК) во всех государствах по отношению к своим инвесторам, таким образом, чтобы все инвесторы оказались в равных условиях конкуренции. Согласно принципу нейтральности экспорта капитала, государства должны способствовать снижению налоговых преимуществ инвесторов, выводящих капиталы в низконалоговые юрисдикции без осуществления реальной экономической деятельности в таких юрисдикциях. Как отмечает Л.Н. Старженецкая [88, с. 17] российские правила КИК основываются именно на принципе нейтральности экспорта капитала.

Как отмечает Н.М. Иванчева [101], правила КИК, введенные в разных странах, как правило, схожи в установлении ключевых принципов, но различны в выбранных особенностях их реализации. К аналогичному выводу пришли Н.С. Милоголов и М.Р. Пинская [112], которые также отмечают, что законодательство о КИК существенно различается в разных странах, но при этом оно основано на одних и тех же принципах. Таким образом, можно заключить, что большая часть государств, включая Россию, при разработке правил КИК придерживалась обозначенных выше принципов.

Российские правила КИК основываются на выделенных ОЭСР принципах разработки эффективных правил КИК, включая:

- а) принцип применения правил КИК в качестве сдерживающих антиуклонительных мер;
- б) принцип взаимодополняемости правил КИК и правил ТЦО;
- в) принцип взаимосвязи эффективности правил КИК и административного бремени, связанного с их применением;
- г) принцип предотвращения двойного налогообложения при применении правил КИК.

Однако также российские правила КИК основываются на принципе нейтральности экспорта капитала.

Понятие КИК является одним из ключевых элементов правил КИК, в связи с чем его законодательное закрепление имеет непосредственное влияние на эффективность применения правил КИК. В Отчете ОЭСР [72, с. 21] рекомендуется включать в законодательство о КИК широкое определение видов организаций и структур, на которые распространяются правила КИК, предусматривающее применение правил КИК не только в отношении корпоративных юридических лиц, но также в отношении структур без образования юридического лица и постоянных представительств КИК, если соответствующие организации или структуры получают прибыль, которая создает угрозу выведения из-под налогообложения, которая не может быть устранена иным способом. Кроме того, в Отчете ОЭСР рекомендуется дополнять правила КИК положениями о налогообложении так называемых «гибридных инструментов», которые позволят повысить эффективность правил КИК посредством предотвращения уклонения от налогообложения за счет разной юридической квалификации одного и того же юридического лица или структуры согласно законодательству разных юрисдикций.

Дополнение правил КИК подобными положениями о «гибридных инструментах» может осуществляться за счет расширения законодательно закрепленного определения понятия КИК таким образом, чтобы данное

определение распространялось не только на иностранные организации или структуры, но также на «гибридные инструменты», а именно – «гибридные юридические лица». Под «гибридными юридическими лицами» понимаются такие организации или структуры, которые согласно законодательству одной юрисдикции признаются структурами без образования юридического лица (например, трасты или партнерства), а согласно положениям законодательства другой юрисдикции признаются корпоративными юридическими лицами. Подобные различия в юридической квалификации на практике могут приводить к выведению прибыли из-под налогообложения.

В Отчете ОЭСР [72] выделяется несколько способов для минимизации риска уклонения от налогообложения прибыли КИК путем применения «гибридных инструментов», помимо расширения определения понятия КИК. Одним из способов минимизации данного риска является дополнение правил КИК положениями, предусматривающими, что внутригрупповые выплаты дохода в адрес КИК должны учитываться при расчете прибыли КИК в юрисдикции материнской компании. Таким образом, при применении данного подхода внутригрупповые выплаты будут учитываться для целей налогообложения по правилам противодействия «гибридным инструментам» при соблюдении следующих условий:

- соответствующая внутригрупповая выплата дохода не включалась в прибыль КИК;
- данная выплата включалась бы в прибыль КИК, если бы по правилам юрисдикции контролирующего лица «гибридные сделки» и «гибридные компании» квалифицировались таким же образом, как по правилам юрисдикции компаний, выплачивающих и получающих доход.

В большинстве государств, применяющих правила КИК, данные правила главным образом распространяются на корпоративные юридические лица, однако многие государства также применяют правила КИК в отношении трастов,

партнерств, товариществ и постоянных представительств, чтобы обеспечить невозможность для контролирующего лица уклониться от применения правил КИК посредством изменения организационно-правовой формы иностранных дочерних компаний или филиалов.

Согласно положениям НК РФ иностранные структуры также могут признаваться КИК. Признаки, которыми должны обладать такие иностранные структуры, для признания КИК подробно проанализировал П.А. Мерман [111, с. 255]. Иностранные структуры, например партнерства или товарищества, не должны признаваться КИК в случае, если их прибыль облагается налогом в юрисдикции материнской компании. Однако если указанные структуры получают прибыль, в отношении которой есть риск выведения из-под налогообложения, и такая прибыль не облагается налогом в юрисдикции материнской компании, правила КИК в отношении таких структур могут применяться двумя способами, которые будут рассмотрены ниже.

Во-первых, правила КИК могут применяться в отношении иностранной структуры для обеспечения того, чтобы прибыль такой структуры не избежала налогообложения в связи с различной юридической квалификацией данной структуры в юрисдикции ее учреждения и в юрисдикции ее учредителя (контролирующего лица структуры). Такая ситуация может возникнуть, если, например, структура, учрежденная в юрисдикции КИК, с юридической точки зрения квалифицируется в юрисдикции материнской компании как налогооблагаемая организация, однако в то же время квалифицируется как необлагаемая налогом структура (например, партнерство или траст) в юрисдикции КИК.

Во-вторых, правила КИК могут предусматривать налогообложение прибыли иностранной структуры на уровне КИК, которая владеет данной структурой, чтобы обеспечить, что такая КИК не будет выводить прибыль из-под

налогообложения в адрес такой структуры для целей уклонения от применения правил КИК.

Правила КИК могут также применяться в отношении постоянных представительств КИК в иностранных юрисдикциях. Согласно рекомендациям из Отчета ОЭСР [72], в данной связи определение КИК должно соответствовать двум условиям. Во-первых, оно должно быть сформулировано таким образом, чтобы правила КИК потенциально могли применяться в случаях, когда КИК имеет постоянное представительство в иной иностранной юрисдикции. Во-вторых, если юрисдикция контролирующего лица предоставляет освобождение от налогообложения в отношении прибыли постоянного представительства, то в отношении прибыли постоянного представительства могут потенциально возникать те же риски, что и в отношении прибыли иностранных дочерних компаний. Риск в юрисдикции контролирующего лица может быть предотвращен посредством отмены освобождения от налогообложения прибыли постоянных представительств КИК в иностранных юрисдикциях, либо посредством распространения правил КИК на постоянные представительства КИК в иностранных юрисдикциях.

Анализ основных признаков КИК, отраженных в понятии КИК, закрепленном в НК РФ, проводили Л.Н. Старженецкая [88, с. 72-76], О.А. Зыкова [100, с. 151], П.А. Мерман [111, с. 257], Л.В. Полежарова и К.В. Лукьянец [118, с. 128-134].

Согласно п. 1 ст. 25.12 НК РФ, контролируемой иностранной компанией в России может признаваться иностранная организация или структура, которая одновременно удовлетворяет двум условиям. Во-первых, такая организация или структура не является налоговым резидентом России, а во-вторых, контролирующими лицами такой иностранной организации или структуры являются налоговые резиденты России.

При этом, как было отмечено выше, согласно российским правилам КИК, КИК может признаваться как иностранная организация, так и иностранная структура. Однако, на данный момент, понятие КИК не распространяется на постоянные представительства КИК в иностранных юрисдикциях, а также на «гибридные юридические лица», что может потенциально оставлять возможность выведения прибыли из-под налогообложения. При этом необходимо отметить, что «гибридные юридические лица» все же могут подпадать под действие российских правил КИК, признаваясь, например, иностранными структурами для целей применения правил КИК, при наличии у российских налоговых резидентов контроля в отношении таких структур. Таким образом, введение дополнительных положений о налогообложении «гибридных юридических лиц» не представляется необходимым в России, поскольку данные положения являются более актуальными для правил КИК, действие которых не распространяется на иностранные структуры, а распространяется только на иностранные организации.

Однако, как было отмечено выше, в Отчете ОЭСР рекомендуется распространять определение понятия КИК также на постоянные представительства КИК [72, с. 21]. Однако на данный момент российские правила КИК не распространяются на постоянные представительства КИК, и риск выведения прибыли из-под налогообложения в постоянные представительства КИК не может минимизироваться за счет распространения правил КИК на иностранные структуры, поскольку постоянные представительства КИК не относятся к иностранным структурам и применение правил КИК в отношении постоянных представительств должно быть прямо предусмотрено в законодательстве о КИК.

Для целей повышения эффективности действующих в России правил КИК, представляется необходимым расширить понятие КИК, закрепленное в НК РФ, таким образом, чтобы оно распространялось также на постоянные

представительства КИК в иностранных юрисдикциях. В связи с этим представляется целесообразным дополнить существующее определение понятия КИК следующим образом: «контролируемой иностранной компанией может признаваться иностранная организация, удовлетворяющая одновременно всем следующим условиям:

- такая организация не является налоговым резидентом России;
- контролирующими лицами такой иностранной организации являются налоговые резиденты России.

Для целей налогообложения контролируемой иностранной компанией также признаются иностранные структуры без образования юридического лица, а также постоянные представительства контролируемых иностранных компаний в иностранных юрисдикциях».

Российские правила КИК в качестве первичной цели преследуют регулятивную цель, которая заключается в предотвращении выведения прибыли в низконалоговые юрисдикции, а в качестве вторичных целей российские правила КИК преследуют контрольно-информационную и фискальную цели. Российские правила КИК основываются на принципах применения правил КИК в качестве антиуклонительных мер, принцип взаимодополняемости правил КИК и правил ТЦО, взаимосвязи эффективности правил КИК и административного бремени, связанного с их применением, предотвращения двойного налогообложения при применении правил КИК, а также на принципе нейтральности экспорта капитала. При этом понятие КИК, закрепленное в НК РФ, хотя и является достаточно широким, поскольку распространяется не только на иностранные организации, но также на иностранные структуры, все же оставляет налогоплательщикам возможность уклонения от налогообложения посредством выведения прибыли из-под налогообложения по правилам КИК из юрисдикции КИК в адрес постоянного представительства данной КИК в

третьей юрисдикции. Данный пробел может быть устранен посредством расширения понятия КИК.

1.2 Основные элементы правил налогообложения контролируемых иностранных компаний

Содержание правил КИК во многом зависит от целей, которые преследует государство при разработке правил КИК, и выражается через систему элементов, которые включает в себя законодательство о КИК. Л.Н. Старженецкая [88, с. 72] выделяет следующие элементы правил КИК:

- а) понятие и организационно-правовая форма КИК;
- б) понятие «контроля» и «контролирующего лица» КИК;
- в) порядок определения и вменения прибыли КИК контролирующему лицу.

Н.С. Милоголов и М.Р. Пинская [112, с. 39], а также Н.М. Иванчева [101] выделяют такие элементы правил КИК как:

- а) иностранная компания, на которую распространяются правила КИК;
- б) осуществление контроля и определение контролирующих лиц КИК;
- в) прибыль КИК;
- г) определение налоговой базы КИК.

Система элементов правил КИК, выделенная данными авторами, в целом схожа с системой элементов, выделенной Л.Н. Старженецкой, однако, в отличие от последней, данные авторы разделяют элементы «определение прибыли КИК» и «расчет налоговой базы КИК и вменение прибыли КИК контролирующему лицу».

При этом В.А. Гидирим [78, с. 581] отмечает, что к элементам правил КИК, согласно рекомендациям из Отчета ОЭСР, следует относить:

- а) понятие КИК, понятие контроля;

- б) исключения из правил КИК и пороговые значения для их применения;
- в) понятие прибыли КИК;
- г) порядок расчета прибыли КИК;
- д) порядок отнесения прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц;
- е) порядок предотвращения и устранения двойного налогообложения.

Перечень элементов, выделенный В.А. Гидиримом, является наиболее широким и основан на основных структурных элементах правил КИК, выделенных в Отчете ОЭСР, которым посвящены отдельные главы указанного Отчета. Данный перечень элементов отличается от перечней, выделенных иными авторами, также за счет выделения «определения КИК», «расчета прибыли КИК», «вменения прибыли КИК контролирующим лицам» в качестве отдельных структурных элементов правил КИК. Кроме того, в данном перечне также выделен в качестве отдельного структурного элемента «порядок предотвращения двойного налогообложения», который не выделяется иными авторами.

Все вышеуказанные авторы сходятся во мнении, что к элементам правил КИК относятся понятие КИК, понятие контроля, порядок определения прибыли КИК и порядок ее включения в налоговую базу контролирующих лиц. Однако, согласно рекомендациям из Отчета ОЭСР, перечень элементов правил КИК является более широким. Далее будут более подробно рассмотрены все вышеперечисленные структурные элементы правил КИК, а также предложена авторская система элементов.

Понятие КИК является одним из основополагающих элементов правил КИК, с чем соглашаются все ученые, которые анализировали правила КИК и их элементы. Важность данного элемента обусловлена тем, что закрепление понятия КИК позволяет определить основные характеристики иностранных организаций, на которые будут распространяться правила КИК, применимые в данной юрисдикции. В понятии КИК должна определяться юридическая сущность

иностранных организаций, которые могут признаваться КИК, в частности, должно определяться, распространяются ли правила КИК только на корпоративные юридические лица, имеющие уставный капитал, или же также на иностранные структуры без образования юридического лица, такие как трасты или партнерства, а также на постоянные представительства КИК в иностранных юрисдикциях. Таким образом, понятие КИК позволяет точно определить перечень иностранных организаций или структур, в отношении которых будут применяться правила КИК.

Понятия «контроля» и «контролирующего лица» КИК являются еще одним важным элементом правил КИК, который выделяется всеми исследователями правил КИК. Понятие «контроль» должно способствовать установлению признаков, по которым иностранная компания или структура, подпадающие в сферу применения правил КИК, могут признаваться контролируемой иностранной компанией для акционера в юрисдикции, применяющей правила КИК, включая установление доли прямого или косвенного участия в уставном капитале иностранной компании, которая будет являться достаточной для признания иностранной компании КИК, а ее акционера – контролирующим лицом, а также иных критериев, позволяющих установить наличие контроля у акционера или учредителя в отношении иностранной компании или структуры. Важным аспектом данного элемента правил КИК является определение того, какие тесты установления наличия у налогоплательщика контроля в отношении КИК будут наилучшим образом соответствовать целям внутренней налоговой политики государства, применяющего правила КИК. Виды контроля в отношении КИК включают:

- а) юридический контроль;
- б) экономический контроль;
- в) фактический контроль;
- г) контроль на основании консолидации.

Также важным аспектом понятия «контроль» для целей применения правил КИК является уровень контроля, достаточный для применения правил КИК в отношении контролирующего лица КИК. Если целью, которую преследует государство, применяющее правила КИК, является предотвращение любых случаев выведения прибыли в юрисдикцию иностранной дочерней организации, то правила КИК должны применяться в отношении налогоплательщиков, которые соответствуют критериям юридического или экономического контроля в иностранной организации и имеют долю участия более 50%.

Если налоговый резидент юрисдикции, применяющей правила КИК, соответствует формальным критериям признания контролирующим лицом иностранной компании, например, имеет долю участия, превышающую установленное пороговое значение, или имеет контроль в отношении такой иностранной компании или структуры, например, может оказывать влияние на распределение прибыли или на повседневную деятельность такой компании или структуры, или имеет право на получение имущества после ее ликвидации, то такой налоговый резидент будет признаваться контролирующим лицом КИК.

Понятие «прибыль КИК» и порядок отнесения прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц также являются важными элементами правил КИК. При этом в рамках данного элемента одни авторы [88, с. 72-134] рассматривают как само понятие «прибыль КИК», которое должно определять какие именно виды доходов будут учитываться для целей налогообложения прибыли КИК, так и порядок расчета прибыли КИК, в частности, по правилам какой юрисдикции будет осуществляться указанный расчет и каким образом будет учитываться убыток КИК, а также порядок отнесения прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц. Кроме того, некоторые авторы [88, с. 72-131] включают в данный элемент также применение освобождений прибыли КИК от налогообложения.

Другие авторы [78, с. 581], [112, с. 39], [101], напротив, выделяют в качестве отдельных элементов правил КИК:

- а) определение «прибыли КИК»;
- б) расчет прибыли КИК;
- в) отнесение прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц.

Некоторые авторы [78, с. 581] также в качестве отдельного элемента правил КИК выделяют порядок предотвращения и устранения двойного налогообложения.

Однако никто из вышеуказанных авторов не выделяет в качестве отдельных элементов правил КИК такой важный аспект как «порядок уведомления налоговых органов об участии в КИК». Кроме того, за исключением В.А. Гидирима, никто из исследователей не выделяет в качестве отдельного элемента «освобождение прибыли КИК от налогообложения». Однако данные элементы являются не менее важными составными частями правил КИК, которые применяются в рамках правил КИК во всех юрисдикциях.

В частности, налогоплательщики, являющиеся контролирующими лицами КИК, посредством подачи специальных уведомлений уведомляют налоговые органы государств, применяющих правила КИК, о факте наличия или прекращения участия в КИК. Таким образом, процесс подачи уведомлений о КИК является неотъемлемой частью правил КИК, без которой процесс налогообложения прибыли КИК был бы более затруднителен или невозможен.

Выделение «освобождений прибыли КИК» от налогообложения в качестве отдельного элемента, а не в качестве составной части элемента «определения прибыли КИК и расчета прибыли КИК» также представляется целесообразным, поскольку применение освобождений не относится непосредственно к процессу определения или расчета прибыли КИК. Применимость освобождения позволяет исключить прибыль КИК, в отношении которых применяются такие освобождения, из процесса расчета налоговой базы контролирующего лица.

Кроме того, применение освобождений прибыли КИК от налогообложения производится в соответствии с отдельными правилами, которые не зависят от положений, регулирующих процесс определения подлежащей налогообложению прибыли КИК, или от положений, регулирующих процесс расчета налоговой базы КИК и последующего отнесения прибыли КИК в налоговую базу контролирурующих лиц, в соответствии с размером принадлежащей им доли участия. В частности, освобождения могут применяться в связи с учреждением КИК в юрисдикциях, применимые налоговые ставки в которых не ниже установленного порогового значения, или в связи с учреждением КИК в юрисдикциях, которые включены в «белый список» государств, которые не признаются низконалоговыми юрисдикциями для целей применения правил КИК, или которые осуществляют обмен налоговой информацией с юрисдикцией, применяющей правила КИК.

Применение освобождений в отношении прибыли КИК, соответствующих определенным критериям, является отдельным этапом применения правил КИК, который должен применяться на стадии до определения прибыли КИК и вменения прибыли КИК контролирующим лицам. Следовательно, выделение «освобождений прибыли КИК» в качестве самостоятельного и независимого элемента правил КИК представляется целесообразным.

При этом выделение «порядка предотвращения двойного налогообложения» в качестве отдельного структурного элемента правил КИК не представляется целесообразным, поскольку положения об избежании двойного налогообложения применяются согласно положениям национального законодательства государств или согласно положениям СОИДН не только в ситуациях двойного налогообложения, возникших в связи с применением правил КИК, но также в ситуациях двойного налогообложения, которые возникли в иных случаях, в связи с применением иных норм налогового законодательства. Кроме того, специфических положений об избежании

двойного налогообложения, применимых исключительно в контексте правил КИК, на данный момент не предусмотрено. Например, такие механизмы предотвращения двойного налогообложения, как зачет уплаченных за рубежом налогов, предоставление налоговых вычетов или предоставление освобождений в отношении определенных видов дохода, могут применяться не только в контексте правил КИК, но также в контексте налогообложения трансграничных выплат доходов налогом у источника. Таким образом, предотвращение двойного налогообложения является элементом международного налогообложения в целом, а не исключительно элементом правил КИК.

Представляется целесообразным выделить в качестве основных структурных элементов правил КИК следующие элементы:

- 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.

Глава 2

Особенности признания контролирующим лицом контролируемой иностранной компании

2.1 Понятие «контроль», виды контроля. Обязательства контролирующих лиц

Как было отмечено выше, понятие «контроль» является одним из основополагающих структурных элементов правил КИК. Установление наличия контроля у налогового резидента государства, в котором применяются правила КИК, влечет применение к указанному налоговому резиденту правил КИК, заключающееся в возникновении у такого лица обязанности по подаче налоговым органам специального уведомления о КИК, а также обязанности по уплате налога в отношении доли прибыли КИК, пропорциональной доле участия указанного контролирующего лица в капитале КИК. В.А. Гидирим [78, с. 613] также отмечает, что правила КИК применяются, когда резидент одного государства прямо или косвенно контролирует КИК или значительно влияет на нее. По мнению Л.Н. Старженецкой [88, с. 79], понятие «контроль» является ключевым понятием в законодательстве о КИК, поскольку лицо, которое может определять судьбу прибыли КИК и способствовать ее перераспределению, может также манипулировать данной прибылью для целей уклонения от налогообложения, и, следовательно, налогообложение прибыли КИК на уровне такого лица является справедливым.

При этом «контроль», осуществляемый контролируемым лицом в отношении КИК, может отличаться по своему виду или уровню. Далее будут подробно проанализированы существующие виды и уровни контроля для целей применения законодательства о КИК.

В Отчете ОЭСР [72, с. 24] выделяются следующие виды контроля:

- юридический контроль;
- экономический контроль;
- фактический контроль;
- контроль на основании консолидации.

Аналогичные виды контроля также выделяет Л.Н. Старженецкая [88, с. 81-83]. Однако некоторые исследователи правил КИК, например, В.А. Гидирим [78, с. 613], выделяют только два вида контроля – юридический контроль и фактический контроль. А.О. Гаврилов [95] отмечает, что хотя в Отчете ОЭСР выделяются четыре вида контроля, в НК РФ, по мнению данного автора, выделяется только два вида контроля – юридический и фактический. Д.Ю. Симашков [122, с. 89-93] также отмечает, что, по его мнению, в НК РФ закреплены только два вида контроля – юридический и фактический. Л.Н. Старженецкая полагает, что в НК РФ закреплены только критерии юридического и фактического контроля, причем критерий фактического контроля имеет «максимально широкое определение» [88, с. 85]. Далее будут более подробно рассмотрены и проанализированы все вышеуказанные виды контроля.

Юридический контроль может быть нескольких видов:

- прямой;
- косвенный;
- смешанный (или «конструктивный»).

Данные разновидности юридического контроля также выделяет Ю.В. Алешин [90, с. 15-18]. Кроме того, указанные виды юридического контроля закреплены в качестве оснований возникновения обязанности подачи уведомлений о КИК или уведомлений об участии в Приказах ФНС России, регулирующих порядок подачи уведомлений о КИК и уведомлений об участии [17; 18]. Однако некоторые авторы, исследовавшие понятие «контроль» в контексте применения правил КИК, не согласны с тем, что в России выделяется

три вида юридического контроля, в частности, А.К. Саркисян [121] полагает, что в России выделяются только прямой и косвенный контроль. Данный вывод также подкрепляется тем, что понятие «смешанный контроль» не закреплено непосредственно в НК РФ, поскольку в п. 4 ст. 15.13 НК РФ данный вид юридического контроля закреплен формулировкой «прямое и / или косвенное участие» [2].

Юридический контроль, как отмечено в Отчете ОЭСР [72, с. 24], заключается в наличии определенной доли владения или права голоса у налогового резидента одного государства в уставном капитале компании, являющейся налоговым резидентом другого государства. Юридический контроль представляет собой «механический» тест, заключающийся в установлении формального соответствия законодательно установленному пороговому значению контроля (т.е. факта наличия определенной доли участия в капитале иностранной организации). Данный тест является простым в применении как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков. Согласно данному тесту, наличие у налогоплательщика права голоса в отношении принятия ключевых решений иностранной организацией, например, наличие возможности влиять на выбор членов совета директоров или иных органов управления иностранной организации, также указывает на то, что такая иностранная организация осуществляет свою деятельность по инструкциям, полученным от такого налогоплательщика.

Однако положения гражданского и корпоративного законодательства, применяемые в различных юрисдикциях, часто предусматривают применение юридических конструкций, которые позволяют формально избежать выполнения критериев контроля, например, посредством применения концепции «номинального владения акциями». В связи с этим, многие государства в дополнение к тесту юридического контроля также применяют тесты экономического или фактического контроля. Некоторые государства для

повышения эффективности теста юридического контроля применяют расширенные тесты «юридического контроля», которые учитывают в качестве «контроля» не только наличие определенной доли участия, но также право на приобретение определенной доли акционерного капитала через такие механизмы как договор опциона.

Как было отмечено выше, юридический контроль также разделяется на прямой, косвенный и смешанный в зависимости от формы участия налогоплательщика в уставном капитале иностранной организации. Прямой юридический контроль предусматривает непосредственное участие налогоплательщика в капитале иностранной организации. Косвенный юридический контроль подразумевает участие налогоплательщика в иностранной организации не напрямую, а через участие в капитале иных организаций, которые в свою очередь участвуют в капитале иностранной организации. Смешанный или конструктивный юридический контроль предусматривает одновременное наличие как прямого, так и косвенного участия налогоплательщика в капитале иностранной организации.

В письме Минфина России от 16 августа 2013 г. № 03-01-18/33535 [27] также выделяются такие виды участия в капитале, как «кольцевое» и «перекрестное». Данные виды участия можно отнести к разновидностям смешанного контроля. Кольцевое участие – это ситуация, в которой налогоплательщик косвенно участвует в собственном капитале через последовательности участия в других организациях, включая иностранные организации. Перекрестное владение – это ситуация, в которой налогоплательщик напрямую участвует в другой организации (для целей правил КИК – в иностранной организации), а иностранная организация участвует в капитале налогоплательщика. В случаях наличия «кольцевого» или «перекрестного» участия в капитале расчет точной доли юридического контроля является более затруднительным. Необходимо также отметить, что для целей

российских правил КИК, налогоплательщики, являющиеся контролирующими лицами, должны подавать соответствующие уведомления в отношении КИК, которые предусматривают раскрытие информации не только о наличии доли участия, но также раскрытие информации о порядке участия в иностранных организациях. При этом порядок определения доли участия в иностранной организации в случаях «кольцевого» или «перекрестного» владения устанавливается разъяснениями Минфина России от 27 июля 2018 г. № 03-12-11/2/52946 [28] и от 16 августа 2013 г. № 03-01-18/33535 [27].

Анализом вопроса определения долей участия в иностранных организациях при наличии «кольцевого» или «перекрестного» участия для целей применения правил КИК занимались, в частности, А.С. Алейникова [89, с. 28-32] и Ю.А. Никонова [117, с. 92]. Вопрос расчета доли участия при «кольцевом» и «перекрестном» участии с практической точки зрения также исследовали А.С. Кизимов и Н.А. Кузьмина [104, с. 22-25]. Анализом отдельных практических аспектов, связанных с осуществлением косвенного участия в иностранных организациях и структурах, также занимались О.С. Федорова и М.В. Королева [126, с. 122-125].

Экономический контроль, согласно Отчету ОЭСР [72], заключается в наличии у налогоплательщика права на получение прибыли, капитала или активов иностранной компании при определенных обстоятельствах, например, при ее ликвидации. Данный тест предусматривает, что налогоплательщик может иметь контроль в отношении иностранной организации, при наличии у такого налогоплательщика права на получение активов такой иностранной организации при определенных обстоятельствах, даже если такой налогоплательщик не обладает долей участия, превышающей минимальный порог владения по тесту «юридического контроля».

Экономический контроль может заключаться в наличии у налогоплательщика права на получение прибыли в случае прекращения

существования иностранной организации или ее ликвидации с последующим распределением ее активов, а также в наличии прав на получение прибыли такой иностранной организации помимо ликвидационных выплат. Тест «экономического контроля», также как и тест «юридического контроля», является «механическим» тестом, который основан на формальном установлении наличия у налогоплательщика права на получение активов иностранной организации в случае прекращения ее существования или ликвидации.

Однако тест «экономического контроля» является более сложным в применении, чем тест «юридического контроля», поскольку налогоплательщики, владеющие долей участия в иностранной организации, превышающей законодательно установленное минимальное пороговое значение для установления «юридического контроля», как правило, лучше осведомлены о том, что у них имеется обязательство по подаче уведомлений и отчетности в отношении контролируемых такими налогоплательщиками иностранных организаций, чем налогоплательщики, имеющие право на получение активов иностранных организаций в случае их ликвидации. При этом от выполнения условий теста «экономического контроля» проще уклониться, чем от выполнения условий теста «юридического контроля», например, посредством проведения внутригрупповой реструктуризации, предусматривающей учреждение новой холдинговой компании в структуре владения иностранной организацией.

Фактический контроль устанавливается на основании критериев, схожих с критериями установления налогового резидентства компаний для целей налогообложения. Например, для установления наличия фактического контроля анализируется, принимает ли налогоплательщик ключевые управленческие решения в отношении деятельности иностранной организации или, может ли такой налогоплательщик оказывать непосредственное влияние на ее повседневную деятельность. Еще одним критерием наличия фактического

контроля является факт участия налогоплательщика в договоре или соглашении, предметом которого является управление иностранной организацией.

Тест фактического контроля, как правило, применяется в качестве антиуклонительной нормы, в дополнение к тесту юридического или экономического контроля. Применение теста фактического контроля требует детального анализа фактов и обстоятельств, а также их субъективной оценки. В связи с этим, применение данного теста приводит к росту издержек, а также повышению сложности его применения и уровня неопределенности для налогоплательщиков.

Контроль на основании консолидации устанавливается при вхождении иностранной организации в одну консолидированную группу с налогоплательщиком на основании принципов, предусмотренных стандартами ведения бухгалтерского учета (например, международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО)). Аналогично тестам юридического и фактического контроля, в тесте установления контроля на основании консолидации анализируются такие критерии, как наличие у налогоплательщика права голоса или права оказывать влияние на ключевые решения в отношении деятельности иностранной организации, однако, в данном тесте эти критерии используются для того, чтобы определить входит ли иностранная организация в одну консолидированную группу с налогоплательщиком.

Например, налогоплательщик и иностранная организация могут считаться входящими в одну консолидированную группу, если такой налогоплательщик может оказывать влияние на управление деятельностью, которая приносит иностранной организации существенную долю прибыли. Влияние налогоплательщика на управление деятельностью иностранной организации может основываться на наличии права голоса при принятии ключевых решений в отношении деятельности иностранной организации или в случае, если

в отношении такой иностранной организации выполняются критерии тестов юридического или фактического контроля.

Вышеприведенные тесты установления контроля часто применяются в совокупности для предотвращения уклонения от налогообложения и обеспечения эффективности правил КИК. В Отчете ОЭСР [72, с. 25] отмечено, что в качестве «минимального стандарта» эффективного теста установления контроля над иностранной организацией необходимо рассматривать применение тестов юридического и экономического контроля в совокупности. Указанные тесты являются достаточно «техническими» в применении и поэтому не должны привести к повышению административного бремени, связанного с применением правил КИК. Для повышения эффективности правил КИК рекомендуется дополнять указанные тесты также тестом фактического контроля или тестом контроля на основании консолидации. При этом необходимо отметить, что тест фактического контроля (в особенности расширенный тест фактического контроля) и тест контроля на основании консолидации могут увеличить административное бремя и усложнить процедуру применения правил КИК.

Уровень контроля, который будет считаться достаточным для применения правил КИК, является еще одним важным аспектом понятия «контроль» для целей применения правил КИК. Если целью, которую преследует государство, применяющее правила КИК, является предотвращение любых случаев выведения прибыли в юрисдикцию иностранной дочерней организации, то правила КИК должны применяться в отношении налогоплательщиков, которые соответствуют критериям юридического или экономического контроля в иностранной организации и имеют долю участия более 50%.

В большинстве юрисдикций факт наличия контроля признается, если налогоплательщик владеет долей участия в капитале иностранной организации более 50%. Однако в некоторых юрисдикциях факт наличия контроля признается также, если соответствующая доля участия составляет ровно 50% или менее. Это

связано с тем, что владение долей участия меньше или равной 50%, может также позволять налогоплательщику оказывать существенное влияние на иностранную организацию при определенных обстоятельствах, в связи с чем государства могут устанавливать более низкий порог участия, если это соответствует целям их внутренней налоговой политики.

Наиболее простой механизм установления наличия контроля применяется в отношении мажоритарных акционеров с долей участия более 50%. Однако налогоплательщики могут оказывать влияние на деятельность иностранных организаций и в других ситуациях, которые также могут устанавливаться с помощью тестов установления контроля.

Основной принцип, лежащий в основе тестов по установлению наличия контроля, заключается в том, что доли участия миноритарных акционеров, действующих согласованно для оказания влияния на иностранную организацию, должны суммироваться для определения того, выполняются ли условия теста о наличии контроля. Наличие согласованности действий миноритарных акционеров может определяться тремя способами, которые будут рассмотрены и проанализированы ниже:

– тест на согласованность действий. Первым способом установления согласованности действий миноритарных акционеров, является применение теста на «согласованность действий» («acting-in-concert test»), который заключается в анализе фактов, устанавливающих согласованность действий акционеров иностранной организации для оказания влияния на ее деятельность. Анализом данного теста, а также иных подходов к установлению согласованности действий миноритарных акционеров в российской и зарубежной практике занималась Л.Н. Старженецкая [88, с. 63-75]. Кроме того, анализ данных тестов проводили А.О. Гаврилов и И.В. Хаменушко [94].

В случае установления согласованности действий миноритарных акционеров КИК, их доли участия суммируются для определения необходимости

применения правил КИК в отношении таких лиц, а также необходимости включения доли прибыли КИК в налоговую базу таких миноритарных акционеров. Как отмечает Л.Н. Старженецкая [88, с. 91-92; 124, с. 63-75], в рамках применения данного теста миноритарные акционеры могут признаваться контролирующими лицами КИК вне зависимости от того, являются ли такие лица взаимозависимыми, а также являются ли они резидентами одной юрисдикции или разных юрисдикций.

Применение данного теста не имеет широкого распространения среди государств, применяющих правила КИК, поскольку оно связано с повышением административного бремени применения правил КИК, однако одним из преимуществ данного теста является то, что он позволяет более точно установить факт наличия согласованности действий у миноритарных акционеров, чем иные более «технические» в применении тесты, требующие установления формального соблюдения определенных критериев.

– тест на взаимозависимость сторон. Вторым способом, позволяющим установить согласованность действий миноритарных акционеров, является оценка взаимоотношений сторон и установление взаимозависимости между ними посредством применения теста на взаимозависимость сторон («related party test»). Данный тест предусматривает, что обязательства по суммированию долей участия миноритарных акционеров для установления превышения 50% порога владения распространяются только на взаимозависимых лиц, а доли независимых лиц для целей установления контроля не суммируются. Как отмечает Л.Н. Старженецкая [88, с. 92], данный тест направлен именно на выявление факта взаимозависимости миноритарных акционеров КИК.

В рамках применения данного теста не имеет значения являются ли взаимозависимые акционеры КИК резидентами одной юрисдикции или разных юрисдикций. Таким образом, формально акционер, являющийся резидентом одного государства, может признаваться контролирующим лицом КИК, если его

доля участия в сумме с долей участия другого акционера КИК, являющегося взаимозависимым лицом данного акционера, но при этом являющегося налоговым резидентом другого государства, составляет более 50% (или превышает иное законодательно установленное пороговое значение).

Применение данного теста не требует проведения анализа фактов, устанавливающих согласованность действий акционеров для оказания влияния на деятельность иностранной организации, как в случае применения теста на «согласованность действий», однако данный тест имеет более узкое применение, поскольку он направлен непосредственно на предотвращение выведения прибыли из-под налогообложения посредством налогового структурирования с использованием взаимозависимых лиц. При этом, учитывая, что чаще всего риск выведения прибыли из-под налогообложения возникает именно в отношении международных групп компаний, корпоративная структура которых чаще всего состоит из большого числа иностранных дочерних компаний, а также филиалов в иностранных юрисдикциях, применение теста на установление контроля именно в отношении взаимозависимых лиц может позволить предотвратить риски выведения прибыли для большинства международных групп компаний.

– тест высокой концентрации участия в капитале. Третьим способом выявления согласованности действий миноритарных акционеров для оказания влияния на деятельность КИК, является применение теста «высокой концентрации участия в капитале» («concentrated ownership requirement»). В рамках применения данного теста для установления согласованности действий миноритарных акционеров учитываются только доли участия налоговых резидентов одной юрисдикции, в отличие от теста на взаимозависимость сторон, в котором суммируются доли участия всех взаимозависимых лиц независимо от страны их резидентства. Данный подход снижает административное бремя, связанное с применением правил КИК, поскольку устраняет необходимость применения разных правил отнесения прибыли КИК в налоговую базу каждого

миноритарного акционера, в зависимости от требований налогового законодательства государства их резидентства, как в случае применения теста на взаимозависимость сторон.

В рамках данного теста суммирование долей участия миноритарных акционеров для целей анализа согласованности их действий производится только в отношении тех миноритарных акционеров, доля участия которых превышает определенное законодательно установленное минимальное значение (например, 10%). В случае если сумма долей участия всех миноритарных акционеров, являющихся налоговыми резидентами одной юрисдикции, и имеющих доли участия превышающие установленное минимальное пороговое значение, будет превышать 50%, такие миноритарные акционеры будут признаваться контролирующими лицами КИК и доля прибыли КИК будет включаться в их налоговую базу. Как отмечают А.О. Гаврилов и И.В. Хаменушко [94], тест высокой концентрации участия в капитале является наиболее простым в применении и наименее затратным в администрировании. Данный тест применяется в России и в США [95, с. 81-83].

Тест «высокой концентрации участия в капитале» может предусматривать разделение уставного капитала иностранной организации в равных долях между небольшим числом акционеров миноритариев (например, между менее чем пятью акционерами) вне зависимости от фактического размера их доли участия, однако такой подход способствует усложнению применения правил КИК и повышению административных издержек при их применении.

В Отчете ОЭСР [72, с. 28], в части применения тестов установления контроля в отношении миноритарных акционеров, не рекомендуется учитывать доли участия акционеров – нерезидентов, поскольку учет долей участия нерезидентов будет способствовать снижению эффективности правил КИК за счет повышения издержек на их применение. Таким образом, тест на «согласованность действий», являющийся наиболее широким по кругу лиц, в

отношении которых он может применяться, в Отчете ОЭСР рассматривается как наименее эффективный и излишне обременительный как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. Тест на «взаимозависимость сторон», который также распространяется на нерезидентов, тоже повышает административное бремя, связанное с применением правил КИК и поэтому является менее эффективным.

Однако в Отчете ОЭСР также отмечено, что государства разрабатывают правила КИК в соответствии с целями своей внутренней налоговой политики и поэтому вправе самостоятельно определять, будут ли доли участия нерезидентов учитываться при применении тестов на установление согласованности действий миноритарных акционеров. В Отчете ОЭСР также отмечено, что для избежания риска возникновения двойного налогообложения, рекомендуется чтобы налоговая нагрузка налоговых резидентов не превышала размер их доли участия в иностранной компании.

Согласно рекомендациям из Отчета ОЭСР [72, с. 28], вне зависимости от того, какой из описанных выше тестов применяется государством, понятие контроля должно распространяться не только на прямой, но также и на косвенный контроль, поскольку риски выведения прибыли из-под налогообложения могут возникать также в случае косвенного участия налогоплательщиков в КИК через промежуточные компании. В ином случае налогоплательщики смогут с легкостью уклоняться от применения правил КИК. К аналогичному выводу также приходит Л. Н. Старженецкая [88, с. 92]. При этом, хотя включение и прямого, и косвенного контроля в тест на установление наличия контроля может потенциально увеличить риск возникновения двойного налогообложения, данный риск может быть минимизирован посредством применения положений СОИДН.

Еще одним важным аспектом установления контроля является определение даты, по состоянию на которую будет устанавливаться наличие контроля, а также

определение круга лиц, которые могут рассматриваться как осуществляющие контроль. Многие государства, применяющие правила КИК, устанавливают наличие контроля по состоянию на конец года, однако некоторые государства могут применять дополнительные антиуклонительные нормы или тесты, устанавливающие уровень контроля налогоплательщика по состоянию на любой момент в течение года, если это соответствует целям их внутренней налоговой политики. В большинстве государств, применяющих правила КИК, контролирующими лицами могут признаваться не только корпоративные юридические лица, но также физические лица. Иными словами, чаще всего контролирующими лицами признаются все налоговые резиденты юрисдикции, применяющей правила КИК.

Таким образом, в Отчете ОЭСР [72, с. 24] рекомендуется в качестве минимального стандарта применять одновременно тесты юридического и экономического контроля, чтобы выполнение критериев любого из данных тестов приводило к признанию налогоплательщика контролирующим лицом КИК. Тест фактического контроля также может применяться в дополнение к указанным двум тестам, для предотвращения искусственного уклонения налогоплательщиками от соответствия их критериям. Налогоплательщики могут признаваться контролирующими лицами КИК, если имеют законодательно установленную минимальную долю участия в капитале КИК (например, 50%), однако государства, в соответствии с целями своей внутренней налоговой политики, вправе устанавливать более низкие пороговые значения для установления наличия контроля. О рекомендациях ОЭСР относительно кумулятивного подхода при применении тестов установления контроля, также пишет Л.Н. Старженецкая в статье о сопоставлении российских правил КИК с рекомендациями из Отчета ОЭСР [124].

Уровень контроля, достаточный для признания налогоплательщика контролирующим лицом КИК, может быть установлен не только в отношении

мажоритарных акционеров иностранных организаций, но также в отношении миноритарных акционеров за счет суммирования совместной доли участия таких миноритарных акционеров (как взаимозависимых, так и независимых, как резидентов одной юрисдикции, так и резидентов разных юрисдикций), если будет установлено, что такие миноритарные акционеры действовали согласованно для оказания влияния на деятельность КИК. При этом правила КИК должны применяться как в отношении налогоплательщиков, имеющих прямое участие в капитале иностранных организаций, так и в отношении налогоплательщиков, имеющих косвенное участие.

Далее будет рассмотрено понятие «контроль» согласно НК РФ, а также проведено сопоставление данного понятия с приведенными выше рекомендациями ОЭСР. Согласно п. 3. ст. 25.13 НК РФ, контролирующими лицами КИК признаются физические лица или организации, если их доля участия в иностранной организации составляет более 25% [2]. Организации и физические лица могут признаваться контролирующими лицами КИК, если доля участия в иностранной организации составляет более 10%, но при этом доля участия всех налоговых резидентов России составляет более 50%. При этом, для физических лиц расчет соответствующих долей участия производится с учетом долей участия их супругов и несовершеннолетних детей.

Согласно п. 3.1 ст. 25.13 НК РФ, введенному Федеральным законом от 03.08.2018 № 294-ФЗ [15], контролирующим лицом международной компании, являющейся резидентом российских специальных административных районов (далее – САР), а также иностранной компании, в порядке редомициляции которой зарегистрирована такая международная компания, признается физическое лицо или организация с долей участия более 15%. Для физических лиц расчет соответствующей доли участия также производится с учетом долей участия их супругов и несовершеннолетних детей.

Указанные критерии представляют собой тест юридического контроля, рекомендованный ОЭСР. При этом, для целей НК РФ учитывается как прямое владение долями иностранных организаций, так и косвенное. Кроме того, в Приказах ФНС России от 19 июля 2021 года № ЕД-7-13/671@ и от 05 июля 2019 года № ММВ- 7-13/338@, регулирующих порядок заполнения уведомлений о КИК и уведомлений об участии [17; 18], в качестве основания для признания контролирующим лицом можно выбрать также «смешанное» участие в иностранной организации, которое в НК РФ обозначается как «прямое и/ или косвенное» (т.е. когда контролирующее лицо одновременно имеет и прямое и косвенное участие в иностранной организации). Кроме того, в НК РФ предусмотрено применение теста высокой концентрации участия в капитале для выявления согласованности действий миноритарных акционеров иностранных организаций.

П. 4 ст. 25.13 НК РФ также содержит перечень оснований, при наличии которых лицо не будет признаваться контролирующим лицом КИК [2]. К таким основаниям, в частности, относятся:

а) участие лица в КИК осуществляется через прямое или косвенное участие в одной или нескольких российских публичных компаниях;

б) участие лица в КИК осуществляется через прямое или косвенное участие в одной или нескольких иностранных компаниях, акции которых допущены к обращению на иностранных фондовых биржах, которые расположены на территории иностранных государств - членов ОЭСР и при этом не включены в разработанный ФНС России «черный список» государств, не обеспечивающих обмен информацией с Россией для целей налогообложения, и при этом одновременно выполняются следующие условия:

1) доля прямого или косвенного участия в каждой иностранной организации не более 50%;

2) доля обыкновенных акций, допущенных к обращению на иностранных фондовых биржах по всем иностранным фондовым биржам в совокупности, превышает 25% уставного капитала, сформированного из обыкновенных акций, для каждой такой иностранной организации.

Закрепленные в НК РФ основания, при наличии которых налогоплательщик не может признаваться контролирующим лицом КИК, анализирует П.А. Мерман [111, с. 257].

Согласно п. 13 ст. 25.13 НК РФ, налоговые резиденты России также вправе самостоятельно признать себя контролирующими лицами КИК в случае выполнения предусмотренных НК РФ [2] оснований относительно наличия необходимой доли участия, или контролирующими лицами иностранной структуры, при наличии соответствующих оснований. В таком случае указанные лица, самостоятельно признавшие себя контролирующими лицами, направляют в налоговый орган по месту своего учета уведомления об участии и уведомления о КИК.

Описанный тест, о наличии определенной доли участия для признания российского налогового резидента контролирующим лицом КИК, закрепленный в российском законодательстве, соответствует тесту на установление «юридического контроля» из Отчета ОЭСР [72, с. 24]. Российское налоговое законодательство содержит также иные тесты контроля, включая тест «экономического контроля» и тест «фактического контроля», которые будут более подробно рассмотрены ниже.

В частности, в соответствии с положениями п. 7 ст. 25.13 НК РФ [2] «контролем» для целей применения правил КИК признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые иностранной организацией в отношении распределения полученной прибыли после налогообложения в силу наличия прямого или косвенного участия в такой иностранной организации, или участия в соглашении, предметом которого

является управление такой иностранной организацией, или иных особенностей отношений между налогоплательщиком и данной организацией или иными лицами.

Относительно иностранных организаций в п. 6 ст. 25.13 НК РФ указано, что контролирующим лицом также может признаваться физическое лицо, в отношении которого не соблюдается критерий участия, но которое «осуществляет контроль над организацией в своих интересах или в интересах своего супруга и несовершеннолетних детей» [2]. Следовательно, если иностранная организация будет иметь участника – физическое лицо, доля участия которого будет меньше, чем доля участия, предусмотренная согласно п. 3 ст. 25.13 НК РФ, но такое физическое лицо не будет осуществлять контроль в отношении КИК, а вместо него такой контроль будет осуществлять третье лицо, то налоговый орган может обязать таких лиц признать себя контролирующими и, в связи с этим, уплатить налог с прибыли КИК дважды.

Следовательно, можно заключить, что критерий контроля имеет не менее важное значение, чем критерий участия для целей налогообложения прибыли КИК. Согласно письму Минфина России от 20 июня 2017 года № 03/2/38303 [29], для установления наличия контроля над иностранной организацией необходимо учитывать «любые особенности отношений между лицом и организацией или иными лицами, которые влияют на оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения в отношении распределения полученной прибыли после налогообложения». Таким образом, возможность российского лица оказывать влияние на решения, принимаемые иностранной организацией, может сводиться, например, к праву блокирования решений иностранной организацией (например, наличие права вето) вне зависимости от размера доли участия такого лица в иностранной организации. Для целей определения контроля, согласно письму Минфина России от 18 февраля 2019 года № 03-12-11/2/10129 [30], к «иным особенностям отношений» следует относить,

в частности: наличие у лица права на получение активов иностранной организации полностью или частично в свою собственность в соответствии с личным законом или учредительными документами соответствующей иностранной организации во время ее деятельности, а также в случае прекращения ее деятельности или ликвидации.

Таким образом, согласно разъяснениям Минфина России, основными критериями, которые необходимо учитывать при установлении наличия контроля над иностранной организацией, являются наличие права распоряжения имуществом и доходами такой иностранной организации, и возможность получения имущества иностранной организации в случае ее ликвидации.

В отношении иностранных структур, для которых не предусмотрено участие в капитале, тест «юридического контроля», установленный в п. 3 ст. 25.13 НК РФ, не применим, поэтому в отношении таких структур установлены иные критерии для определения наличия контроля. Согласно п. 8 статьи 25.13 НК РФ, контролем над иностранной структурой признается «оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые лицом, осуществляющим управление активами такой структуры, в отношении распределения полученной прибыли после налогообложения в соответствии с личным законом или учредительными документами такой структуры». Таким образом, и для пункта 7, и для пункта 8 статьи 25.13 НК РФ под контролем понимается возможность оказывать влияние на распределение полученной КИК прибыли после налогообложения. Согласно положениям п. 9 ст. 25.13 НК РФ [2], по умолчанию контролирующим лицом иностранной структуры признается ее учредитель. При этом, согласно п. 10 ст. 25.13 НК РФ, учредитель не признается контролирующим лицом иностранной структуры, при соблюдении ряда условий, включая [2]:

а) отсутствие права получать прямо или косвенно доход от такой структуры;

- б) отсутствие права распоряжаться доходом иностранной структуры;
- в) отсутствие права на получение имущества такой иностранной структуры в случае ее ликвидации (либо если имущество было передано учредителем иностранной структуры на условиях безотзывности, таким образом, что учредитель не имел права на получение активов такой структуры на протяжении всего периода ее существования);
- г) учредитель иностранной структуры не осуществляет контроль над иностранной структурой в соответствии с пунктом 8 статьи 25.13 НК РФ.

Таким образом, ключевым признаком наличия контроля у российского налогоплательщика в отношении иностранной структуры является наличие права на распоряжение доходом и имуществом иностранной структуры, а также права на получение ее имущества в случае ликвидации.

Согласно п. 12 ст. 25.13 НК РФ, иное лицо, не являющееся учредителем, может признаваться контролирующим лицом иностранной структуры, в случае если оно осуществляет контроль над такой структурой и имеет какое-либо из прав аналогичных правам, указанным в подп. 1-3 п. 10 ст. 25.13 НК РФ, которые были описаны выше. Согласно п. 15 ст. 25.13 НК РФ, правила установления контролирующего лица, применимые в отношении иностранных структур, применяются также в отношении иностранных организаций, в отношении которых, в соответствии с их личным законом, не предусмотрено участие в капитале.

Согласно письму Минфина России от 10 февраля 2017 года № 03-12-11/2/7395 [34], при установлении наличия контроля для каждого из участников иностранной структуры необходимо анализировать не только положения применимого законодательства, для целей которого иностранная структура является налоговым резидентом, а также уставные документы структуры и иные правоустанавливающие документы такой иностранной структуры.

В письме Минфина России от 1 августа 2016 года № 03-04-05/45061 [32] рассмотрен вопрос определения контроля бенефициара иностранной структуры. В данном письме отмечено, что сам по себе факт появления нового бенефициара иностранной структуры без участия в такой структуре, без принятия в счет его мнения, без права распоряжения имуществом такой иностранной структуры с его стороны, не приводит к признанию такого бенефициара контролирующим лицом.

Согласно письмам Минфина России от 11 декабря 2018 года № 03-12-11/2/89795 [33] и от 10 февраля 2017 года № 03-12-11/2/7395 [34], если иностранная организация или иностранная структура является участником договора простого или инвестиционного товарищества, учрежденного в соответствии с законодательством России, то такое товарищество не будет признаваться контролирующим лицом КИК. Участники такого товарищества, которые участвуют в иностранной организации или иностранной структуре, будут признаваться ее контролирующими лицами. При этом также необходимо, чтобы юридические правоотношения данного товарищества и иностранной организации или иностранной структуры соответствовали критериям признания лица контролирующим.

Согласно письму ФНС России от 27 ноября 2015 года № ЕД- 4-13/20767 [43], критерии определения контроля, предусмотренные в ст. 105.1 НК РФ, могут быть применены и к иностранным организациям для определения, является ли данная организация КИК, если такие критерии не противоречат специальным требованиям, предусмотренным в ст. 25.13 НК РФ.

Об установлении наличия контроля у российских налоговых резидентов в отношении иностранных структур посредством анализа прав в отношении имущества данной структуры в случае ее прекращения посредством ликвидации или расторжения договора, в частности, отмечено в письме Минфина России от 15 октября 2021 года № 03-12-11/2/83593 [35].

Описанный выше тест, закрепленный в НК РФ для установления контроля в отношении иностранных структур, соответствует тесту экономического контроля, описанному в Отчете ОЭСР, который предусматривает наличие у налогоплательщика права на получение прибыли в случае прекращения существования иностранной организации или структуры, или ее ликвидации.

В части признания контролирующим лицом на основании «участия в соглашении, предметом которого является управление иностранной организацией, или иных особенностей отношений между лицом и этой организацией или иными лицами», содержащийся в НК РФ тест контроля имеет черты теста «фактического контроля», описанного в Отчете ОЭСР [72, с. 24-25].

Таким образом, из тестов контроля, приведенных в Отчете ОЭСР, в НК РФ на данный момент не закреплен только один тест – тест «контроля на основании консолидации», применение которого предусматривает анализ того, является ли иностранная компания - нерезидент участником одной консолидированной группы налогоплательщиков (далее – КГН) с компанией - резидентом на основании принципов, предусмотренных стандартами ведения бухгалтерского учета (например, на основании стандартов МСФО).

Ранее тесты контроля, применимые в рамках российских правил КИК, анализировались Л.Н. Старженецкой, в частности, в своей статье [124], она пришла к следующим выводам: «российское законодательство содержит максимально широкое определение контроля по сравнению с рекомендациями ОЭСР, так как расширяет понятие фактического контроля, допуская признание наличия такого контроля над КИК у лица в силу любых «иных особенностей отношений» между лицом и КИК.

Однако с данным выводом нельзя согласиться, поскольку в рекомендациях ОЭСР [72, с. 24] говорится, что тест фактического контроля может быть либо схож с тестом определения статуса налогового резидента, то есть основываться на критерии принятия ключевых решений в отношении деятельности КИК, либо

заключаться в установлении наличия определенных договорных обязательств или соглашений с КИК, которые позволяют налогоплательщикам оказывать решающее влияние на ее деятельность. В комментариях ОЭСР также содержится уточнение о том, что применение теста фактического контроля в каждом случае требует существенного анализа фактов и обстоятельств, а также их субъективной оценки. Подобный «существенный анализ фактов и обстоятельств и их субъективная оценка» подразумевают не что иное как «анализ иных особенностей отношений между лицом и КИК». Таким образом, тесты российского законодательства в части критерия «фактического контроля» находятся в соответствии с рекомендациями из Отчета ОЭСР, и тест «фактического контроля», закрепленный в НК РФ соответствует рекомендациям из Отчета ОЭСР об «установлении наличия определенных договорных обязательств с КИК, которые позволяют налогоплательщикам оказывать решающее влияние на ее деятельность».

Как было отмечено ранее, в российском законодательстве применяются тесты юридического, экономического и фактического контроля. Применение комбинации нескольких тестов контроля полностью соответствует рекомендуемому ОЭСР подходу [72, с. 24].

Необходимо отметить, что на данный момент в российском законодательстве происходит смешение двух тестов – экономического и фактического контроля. Данные тесты объединены в одно определение, приведенное в п. 7 ст. 25.13 НК РФ.

Для устранения данного смешения представляется необходимым разделить данные тесты в два отдельных пункта таким образом, чтобы тест фактического контроля применялся при несоблюдении условий для применения теста юридического и экономического контроля и не смешивался с последним.

Кроме того, необходимо закрепить очередность применения тестов контроля при установлении контроля как в отношении иностранных

организаций, так и иностранных структур. Таким образом, для иностранных организаций в качестве первичного теста будет применяться тест юридического контроля, позволяющий по доле участия в капитале иностранной организации установить наличие контроля в отношении такой организации у российского налогоплательщика.

Если доля участия российского налогоплательщика окажется ниже установленных НК РФ пороговых значений, то будет применяться тест экономического контроля, позволяющий установить право российского налогоплательщика на получение имущества иностранной организации в случае ее ликвидации или прекращения ее существования. Если условия данного теста не выполняются, то применяется тест фактического контроля, в рамках которого анализируется, принимает ли российский налогоплательщик ключевые управленческие решения в отношении деятельности иностранной организации или может ли он оказывать влияние на ее повседневную деятельность, а также участвует ли налогоплательщик в каких-либо соглашениях, предметом которых является управление иностранной организацией.

Для иностранных структур, в отношении которых не предусмотрено разделение уставного капитала на доли участия, предлагается применять тест экономического контроля в качестве первичного, а тест фактического контроля в качестве вторичного.

В отношении уровня контроля, достаточного для признания контролирующим лицом КИК, в Отчете ОЭСР [72, с. 25] отмечено, что в большинстве случаев правила КИК распространяются на иностранные организации, доля участия в которых составляет более 50%. Однако, в некоторых юрисдикциях наличие доли участия менее 50% может также признаваться достаточным для установления факта наличия контроля, если это соответствует целям внутренней налоговой политики таких юрисдикций. В России на данный момент установлен более низкий порог для признания

иностранной организации КИК – для признания российского резидента контролирующим лицом КИК, его доля участия должна составлять более 25%. Однако, как было отмечено выше, установление более низкого порога участия является допустимым, если это соответствует целям внутренней налоговой политики государства, и полностью соответствует рекомендуемому ОЭСР подходу. Таким образом, установленные в НК РФ пороговые значения в отношении уровня контроля, находятся в соответствии с рекомендациями из Отчета ОЭСР.

В Отчете ОЭСР также отмечено, что в некоторых случаях миноритарные акционеры с долей участия ниже установленного порога, могут действовать согласованно и таким образом оказывать влияние на деятельность иностранных организаций. Распространение правил КИК на подобные ситуации позволит предотвратить ситуации избежания налогообложения за счет уклонения от применения правил КИК, в связи с чем, как было отмечено выше, в Отчете ОЭСР рекомендуется включать в законодательство КИК один из следующих тестов установления согласованности действий в отношении миноритарных акционеров: тест на «согласованность действий», тест «на взаимозависимость сторон», тест «высокой концентрации участия в капитале».

В России на данный момент, согласно п. 3 ст. 25.13 НК РФ, применяется тест «высокой концентрации участия в капитале» («concentrated ownership requirement»), 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% [2].

Л.Н. Старженецкая отмечает, что в России данный тест применяется только в отношении налогоплательщиков – физических лиц [88, с. 93]. Однако с данным выводом нельзя согласиться, поскольку согласно формулировке подп. 2 п. 3 ст. 25.13 НК РФ, тест высокой концентрации участия в капитале предусмотрен

как для налогоплательщиков – физических лиц, так и для налогоплательщиков – юридических лиц: «физическое или юридическое лицо, доля участия которого в организации (для физических лиц - совместно с супругами и несовершеннолетними детьми) составляет более 10%, если доля участия всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами России, в этой организации (для физических лиц - включая супругов и несовершеннолетних детей) составляет более 50%». Необходимо отметить, что положения НК РФ полностью соответствуют рекомендациям из Отчета ОЭСР, поскольку при расчете наличия контроля у миноритарных акционеров не учитываются доли участия лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

Согласно рекомендациям из Отчета ОЭСР, вне зависимости от того, какой из трех описанных тестов контроля применяется, понятие «контроль» должно включать не только прямой, но и косвенный контроль, поскольку риски размывания налоговой базы могут возникать также в случае, когда участие в КИК осуществляется косвенно через промежуточную компанию. В данном отношении российские правила КИК также соответствуют рекомендациям из Отчета ОЭСР, поскольку положения п. 7 ст. 25.13 НК РФ [2] предусматривают, что осуществлением контроля признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые иностранной организацией в отношении распределения полученной организацией прибыли после налогообложения в силу не только прямого, но также косвенного участия в такой иностранной организации.

Еще одним важным аспектом применения правил КИК является порядок уведомления налоговых органов о КИК. Порядок уведомления налоговых органов о КИК и об участии в иностранных организациях и структурах будет подробно рассмотрен ниже.

Ст. 25.14 НК РФ [2] предусматривает обязанность налогоплательщиков, являющихся контролирующими лицами КИК, подавать два вида уведомлений:

- уведомление о КИК в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 25.14 НК РФ, которое содержит информацию относительно всех иностранных организаций, акции или доли участия в которых принадлежали налогоплательщику в проверяемый период, а также относительно иностранных структур, бенефициаром которых являлся налогоплательщик. Для налогоплательщиков – организаций установлен срок подачи данного уведомления до 20 марта года, следующего за тем налоговым периодом, в котором контролирующее лицо признает доход в виде прибыли КИК, либо который следует за годом, по итогам которого определен убыток КИК, согласно положениям п. 2 ст. 25.14 НК РФ [2]. При этом подача данного уведомления осуществляется в налоговый орган по месту нахождения или по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков в соответствии с п. 4 ст. 25.14 НК РФ [2].

Для налогоплательщиков – физических лиц срок подачи уведомления о КИК осуществляется до 30 апреля года, следующего за тем налоговым периодом, в котором контролирующее лицо признает доход в виде прибыли КИК, либо который следует за годом, по итогам которого определен убыток КИК, согласно п. 2 ст. 25.14 НК РФ [2]. При этом подача уведомлений о КИК осуществляется в налоговый орган по месту жительства налогоплательщика – физического лица.

- уведомление об участии в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 25.14 НК РФ, которое подается при возникновении участия, изменения порядка или размера доли участия, или прекращении участия в КИК. Для подачи данного уведомления установлен срок в 3 месяца с момента возникновения соответствующего основания для подачи уведомления, согласно п. 3 ст. 25.14 НК РФ [2]. При этом для физических лиц, владеющих акциями или долями иностранных организаций, превышающих установленные пороговые значения по состоянию на 31 декабря календарного года, и которые являлись налоговыми резидентами России по итогам указанного календарного года, установлена обязанность представить уведомление об участии до 1 марта года,

следующего за указанным календарным годом, в соответствии с п. 3 ст. 25.14 НК РФ [2].

Согласно абз. 6 п. 3 ст. 25.14 НК РФ [2], обязанность представлять уведомление об участии не распространяется на налогоплательщиков, участие которых в иностранных организациях реализовано исключительно через участие в одной или нескольких российских публичных компаниях, за исключением международных холдинговых компаний (далее – МХК), являющихся резидентами САР. При этом согласно абз. 7 п. 3 ст. 25.14 НК РФ [2] для МХК установлена обязанность по подаче уведомления об участии в течение одного месяца со дня регистрации в качестве МХК.

Уведомления о КИК и уведомления об участии представляются в налоговый орган в электронной форме. При этом налогоплательщики - физические лица вправе представить данные уведомления также на бумажном носителе в соответствии с п. 4 ст. 25.14 НК РФ [2]. Порядок заполнения и подачи уведомлений о КИК и уведомлений об участии регулируется приказами ФНС России от 19 июля 2021 года № ЕД-7-13/671@ [19] и от 05 июля 2019 года № ММВ-7-13/338@ [20].

Если уведомления о КИК и уведомления об участии были представлены вместе со специальной декларацией в рамках «амнистии капиталов», и информация о соответствующих КИК была указана в специальной декларации, то такие уведомления могут считаться представленными в срок, даже если формально налогоплательщик представил их с нарушением срока.

Обязанность представлять уведомления о КИК и уведомления об участии возникает при наличии оснований для признания налогоплательщика контролирующим лицом КИК, которые анализировались выше (т.е. при выполнении условий теста юридического контроля, теста экономического контроля или теста фактического контроля) в соответствии с положениями пунктов 3; 7; 9; 10; 12 ст. 25.13 НК РФ [2]:

— доля участия физического или юридического лица в иностранной организации или структуре превышает 25%;

— доля участия физического или юридического лица в иностранной организации или структуре превышает 10%, но совместно с другими налоговыми резидентами России превышает 50% (для физических лиц учитываются также доли участия их супругов и несовершеннолетних детей);

— доля участия налогоплательщика не превышает установленных НК РФ порогов участия, но такое лицо осуществляет контроль в отношении иностранной организации, в частности, может оказывать влияние на принятие решений о распределении прибыли;

— учредитель иностранной структуры, который вправе получать прибыль иностранной структуры полностью или частично, либо распоряжаться ее прибылью, либо сохранил за собой права на имущество, переданное такой структуре, либо может оказывать влияние на лицо, которое управляет активами структуры;

— лицо, которое не является учредителем иностранной структуры, но осуществляет над ней контроль, а также имеет фактическое право на доход от такой иностранной структуры, или вправе распоряжаться ее имуществом, или вправе получать имущество такой иностранной структуры.

Перечисленные выше лица обязаны представлять уведомления о КИК и уведомления об участии в установленный срок в налоговый орган по месту нахождения, по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков, или по месту жительства для налогоплательщиков - физических лиц.

При обнаружении неполноты сведений, неточностей или ошибок в заполнении представленного уведомления об участии или уведомления о КИК налогоплательщик вправе представить в налоговый орган уточненное уведомление, согласно п. 7 ст. 25.14 НК РФ [2]. При подаче уточненного уведомления до момента, когда налогоплательщик узнал, что налоговый орган

установил факт отражения в уведомлении недостоверных сведений, налогоплательщик освобождается от ответственности, предусмотренной за подачу уведомления с нарушением срока в виде штрафа. Штраф за непредставление уведомлений в установленный срок или за подачу уведомлений, содержащих недостоверную информацию, составляют 500 тыс. рублей за уведомление о КИК в отношении каждой КИК, согласно п. 1 ст. 129.6 НК РФ [2] и 50 тыс. рублей за уведомление об участии в отношении каждой КИК, согласно п. 2 ст. 129.6 НК РФ [2]. При этом размер штрафа в отношении уведомлений о КИК был повышен со 100 тыс. руб. до 500 тыс. руб. вследствие внесения изменений в НК РФ в 2020 г. Следует также отметить, что согласно письму Минфина России от 15 февраля 2021 года № 03-12-12/2/10066 [37], увеличенный размер штрафа за непредставление уведомления о КИК в срок или за представление уведомления, содержащего недостоверные сведения, применяется к нарушениям, совершенным с 9 декабря 2020 года.

Если налоговый орган установит, что налогоплательщик является контролирующим лицом иностранной организации или структуры, например, на основании данных, полученных от компетентных органов иностранных государств в рамках международного обмена информацией, но такой налогоплательщик не представил уведомления об участии и о КИК, налоговый орган направляет данному налогоплательщику требование представить соответствующее уведомление, согласно п. 8 ст. 25.14 НК РФ [2]. Налогоплательщик вправе представить налоговому органу пояснения, подтверждающие отсутствие оснований для его признания контролирующим лицом, а также представить подтверждающие документы.

Согласно п. 10 ст. 25.14 НК РФ [2], налогоплательщик - физическое лицо также вправе представить налоговому органу пояснения и документы, подтверждающие, что ему не было известно о том, что в календарном году, за который такое лицо не представило уведомление о КИК, доля участия в КИК

всех лиц, признаваемых налоговыми резидентами России, совместно с супругами и несовершеннолетними детьми, составляла более 50% (если налогоплательщик не знал о том, что выполнялся тест высокой концентрации участия в капитале). В таком случае, физическое лицо будет освобождаться от ответственности в виде штрафа и пени при представлении уведомления о КИК, информация о которых содержалась в требовании налогового органа в установленный срок.

Кроме того, в 2021 году была введена обязанность для иностранных организаций и структур представлять налоговым органам сведения о своих участниках с долей участия более 5%. Согласно новому требованию, иностранные организации и структуры обязаны ежегодно не позднее 28 марта представлять в налоговый орган по месту постановки на учет сведения о своих участниках или учредителях по состоянию на 31 декабря года, предшествующего году представления налоговому органу указанных сведений, включая раскрытие порядка косвенного участия физического лица или публичной компании, в случае, если доля прямого и/или косвенного участия указанных лиц в иностранной организации или структуре составляет более 5%, согласно п. 3.2 ст. 23 НК РФ [2]. Указанные сведения представляются в налоговый орган по форме, утвержденной Приказом ФНС России от 1 декабря 2021 года № ЕД-7-13/1046@ [19]. За непредставление или представление с нарушением срока указанных сведений иностранной организацией или структурой предусмотрен штраф в размере 50 тыс. руб., согласно п. 2.1 ст. 129.1 НК РФ [2].

Действующий в Российской Федерации в настоящий момент порядок уведомления налоговых органов об участии в иностранных организациях и структурах имеет ряд пробелов, которые увеличивает административные издержки для налогоплательщиков при применении правил КИК. В связи с этим представляется необходимым рассмотреть и проанализировать пробелы действующих в Российской Федерации правил по представлению уведомлений об участии и уведомлений о КИК в налоговые органы.

Согласно сложившейся судебной практике, российские налогоплательщики иногда ошибочно истолковывают положения п. 7.1 ст. 309.1 НК РФ, согласно которому убыток КИК не может переноситься на будущие периоды, если в отношении данной КИК не было надлежащим образом представлено уведомление в налоговую инспекцию. Налогоплательщики полагают, что если КИК, согласно данным финансовой отчетности, имела убыток в каком-либо налоговом периоде и данный убыток не переносился КИК на будущие периоды для целей уменьшения прибыли, то в отношении соответствующей КИК уведомление представлять не требуется, поскольку у нее отсутствует прибыль, подлежащая налогообложению. Данный вопрос исследовался в судебных решениях [45], вынесенных в пользу налогового органа на основании разъяснений Минфина России от 27 июня 2017 года № 03-12-12/2/40332 [37]. Суды в данных решениях пояснили, что уведомления о КИК и об участии представляются для целей информирования налоговых органов о корпоративной структуре налогоплательщика, а не только для целей налогообложения прибыли КИК.

Российские суды также часто рассматривают дела о подаче уведомлений в ненадлежащей форме [48] или с нарушением срока. В ряде судебных дел у налогоплательщиков отсутствовала возможность подать уведомления о КИК или об участии в срок по независящим от них причинам, например, вследствие недоступности программного обеспечения для формирования соответствующих уведомлений на официальном сайте разработчиков программного обеспечения для ФНС России [50]. Однако даже при отсутствии вины налогоплательщик был вынужден заплатить штраф за неподачу уведомления о КИК в срок.

Кроме того, суды рассматривают большое количество дел, в которых налогоплательщики – юридические лица представляют в налоговый орган уведомления в срок, но в бумажной форме вместо электронной [51]. Согласно действующим правилам КИК физические лица вправе представлять уведомления

по своему усмотрению в бумажной или в электронной форме, однако юридические лица обязаны представлять уведомления в электронной форме. В ряде случаев налоговый орган принимал соответствующие уведомления в ненадлежащей форме, таким образом вводя налогоплательщиков в заблуждение, а затем направлял налогоплательщикам требование заплатить штраф за неподачу уведомлений в надлежащей форме в срок. В одном из рассмотренных судами дел, налогоплательщик по ошибке представил уведомление в ненадлежащий налоговый орган. При этом несмотря на то, что сотрудники налогового органа приняли у налогоплательщика уведомление как представленное надлежащим образом, впоследствии налогоплательщик получил требование заплатить штраф [52].

В судебной практике также имеется ряд дел, в которых налогоплательщики не располагали достоверной информацией о наличии у них долей участия в КИК и об их точном размере, например, в связи с проведением реорганизации структуры владения бизнесом. В данных делах добровольное уведомление налоговых органов о КИК, которые не были заявлены в требовании налогового органа, привело к увеличению размера штрафа для налогоплательщиков [53]. Например, в одном из судебных дел налогоплательщик получил требование от налогового органа в отношении трех КИК, но на момент получения требования ему стало известно о наличии долей участия еще в четырех КИК. Налогоплательщик представил уведомление о КИК в отношении всех семи КИК, включая четыре КИК, которые изначально отсутствовали в требовании налогового органа. В результате, согласно решению суда, налогоплательщик заплатил штраф за несвоевременную подачу уведомления в отношении семи КИК с незначительным снижением размера штрафа в отношении четырех самостоятельно заявленных КИК [55].

У налогоплательщиков также часто возникают сложности с расчетом размера долей участия при косвенном и смешанном видах участия в КИК.

Данный вопрос регулируется статьей 105.2 НК РФ, а также разъяснениями ФНС России и Минфина России. При этом разъяснений из письма Минфина России от 21 июня 2013 года № 03-01-18/23476 [38] и письма ФНС России от 2 июля 2013 года № ОА-4-13/11912 [39] на практике недостаточно для корректного расчета долей участия налогоплательщиками, являющимися контролирующими лицами в сложных структурах владения, например, если дочерние компании имеют прямые или косвенные доли участия в своей материнской компании.

Российские налогоплательщики на практике также часто не понимают в чем заключаются различия между уведомлением о КИК и об участии и ошибочно полагают, что если ими было представлено одно из данных уведомлений в отношении определенной КИК, то второй вид уведомления можно впоследствии не представлять [44].

В связи с недостаточной проработкой положений НК РФ о подаче уведомлений о КИК и об участии, а также вследствие наличия пробелов в действующих порядках заполнения уведомлений, добросовестные налогоплательщики часто платят существенные штрафы за добросовестное поведение.

По статистике, основанной на анализе 42 судебных дел, решения только по 12% рассматриваемых судебных дел были вынесены в пользу налогоплательщиков (т.е. решения по 5 судебным делам из 42 проанализированных). В 14% проанализированных судебных дел суды вынесли решения в пользу налоговых органов, но при этом существенно снизили размер штрафов (в 6 делах из 42 проанализированных). Однако в большинстве случаев (74% проанализированных дел) решения судов были вынесены в пользу налоговых органов.

В научных статьях и монографиях, посвященных исследованию вопросов по применению правил КИК, на данный момент отсутствует комплексный анализ российской судебной практики. Например, В.А. Гидирим [78, с. 594-605]

проанализировал судебную практику о применении правил КИК исключительно в иностранных юрисдикциях, поскольку на момент проведения анализа судебная практика по вопросам применения правил КИК в России еще не сформировалась. Л.Н. Старженецкая [88, с. 113] также ссылается исключительно на решения иностранных судов, в частности судов Бельгии, Бразилии, Великобритании, Финляндии и Франции, по аналогичной причине. С.В. Каневский [103, с. 187] в статье, посвященной анализу судебной практики по КИК, анализирует только четыре дела, которые были одними из первых рассмотрены российскими судами в связи с применением правил КИК, однако, необходимо отметить, что с момента публикации статьи С.В. Каневского появились новые судебные решения, которые не были проанализированы. Е.А. Цепова [117, с. 161] в статье о применении правил КИК в отношении физических лиц, проанализировала некоторые судебные решения об участии физических лиц в КИК. Однако в данной статье не анализировались дела о применении правил КИК в отношении контролирующих лиц, являющихся организациями.

Судебные решения о подаче уведомлений о КИК и об участии можно разделить на шесть категорий:

- а) о подаче уведомлений с нарушением установленного срока;
- б) о неподаче уведомлений в связи с наличием убытка у КИК или в связи с наличием оснований для применения освобождений прибыли КИК от налогообложения;
- в) о подаче уведомлений в ненадлежащей форме;
- г) о подаче уведомлений с нарушением срока при применении льгот в рамках «амнистии капиталов»;
- д) о подаче уведомлений с техническими ошибками;
- е) о подаче уведомлений в ненадлежащую налоговую инспекцию.

Судебные решения, связанные с оспариванием порядка расчета налогоплательщиками налоговой базы КИК, на данный момент отсутствуют.

Наибольшее количество судебных решений на данный момент связано с подачей уведомлений с нарушением установленного срока и о неподаче уведомлений в связи с наличием убытка у КИК или наличием освобождений от налогообложения. Большое количество дел также рассматривается судами в связи с подачей уведомлений в ненадлежащей форме, включающее подачу уведомлений юридическими лицами в бумажной форме, а не в электронной.

Дела о подаче уведомлений в рамках амнистии капиталов связаны с подачей уведомлений о КИК или уведомлений об участии с нарушением срока при одновременной подаче специальной декларации по амнистии капиталов. На данный момент также имеются два судебных дела о подаче уведомлений с техническими ошибками и одно дело о подаче уведомлений в ненадлежащую налоговую инспекцию.

В категории о подаче уведомлений с нарушением срока было проанализировано четыре дела со схожими обстоятельствами. Налогоплательщики подавали в установленный срок первичные уведомления о КИК, в которых было указано определенное количество КИК, а после истечения установленного срока, подавали уточненные уведомления, в которых указывали большее количество КИК и полагали, что на них должно распространяться освобождение от ответственности в рамках п. 7 ст. 25.14 НК РФ, в связи с самостоятельным выявлением неточностей и подачей уточненных уведомлений.

Налоговая инспекция указала, что повторное уведомление о КИК не является уточненным в отношении КИК, которые не были заявлены в первоначальных уведомлениях, а является первичным, а положения п. 7 ст. 25.14 НК РФ распространяются только на случаи, когда в уточненном уведомлении исправлялись ошибки в отношении КИК, которые были заявлены в первичном уведомлении. Поскольку уточненные уведомления в рассматриваемых делах направлялись налогоплательщиками после истечения

установленного, налогоплательщики должны уплатить штраф. Хотя в данных судебных делах налогоплательщики неправильно истолковали положения НК РФ, в двух делах им удалось добиться снижения размера штрафа в связи с учетом смягчающих обстоятельств.

Например, в решении Арбитражного суда города Москвы от 6 марта 2019 года по делу № А40-299264/2018 [55] налогоплательщик нарушил срок подачи уведомления на год, поскольку в связи с проведением реструктуризации группы он не располагал информацией о наличии КИК и точном размере долей участия. После получения требования от инспекции он незамедлительно представил уведомление как в отношении тех КИК, которые были указаны в требовании налоговой инспекции, так и в отношении КИК, которые отсутствовали в требовании инспекции. В рассматриваемом деле одна из самостоятельно заявленных КИК являлась убыточной, другие КИК подпадали под освобождение по критерию учреждения на территории стран ЕАЭС. Суд снизил размер штрафа по самостоятельно заявленным КИК в два раза, поскольку ущерб бюджету отсутствовал.

В постановлении Арбитражного суда Московского округа от 14 сентября 2020 года по делу А40-301221/2019 [53] налогоплательщик подал уведомление об одной КИК в последний день установленного срока (20 марта), а на следующий день подал уточненное уведомление в отношении еще одиннадцати КИК. Хотя просрочка со стороны налогоплательщика составила один день, налоговая инспекция назначила штраф в размере 1 млн руб. Суд учел в данном деле смягчающие обстоятельства и снизил размер штрафа до 100 тыс. руб.

В постановлении Арбитражного суда Московского округа от 15 августа 2019 года по делу № А40-235623/2018 [56] налогоплательщик подал уведомление о КИК после получения соответствующего требования от инспекции через год после истечения установленного срока. Требование инспекции было составлено в отношении одной КИК, по которой налогоплательщик представил уведомление

сразу после получения требования. Затем налогоплательщик представил уточненное уведомление о КИК, в которое включил еще четыре ранее не заявленных КИК. Суд вынес решение в пользу инспекции, и в результате налогоплательщик был обязан заплатить штраф в отношении всех пяти компаний в размере 500 тыс. руб.

В постановлении Арбитражного суда Московского округа от 12 марта 2020 года по делу А40-49647/2019 [54] рассматривались схожие обстоятельства в отношении уведомлений об участии. В данном деле 8 декабря 2017 года налогоплательщик представил уведомление об участии в отношении трех КИК, а 23 марта 2018 года уточненное уведомление, в котором указал еще четырнадцать КИК, участие в которых возникло в период с сентября по ноябрь 2017 года. По мнению налоговой инспекции, налогоплательщик располагал данной информацией по состоянию на 8 декабря 2017 года, когда подавал первичное уведомление об участии. Это подтверждалось также тем, что 20 марта 2018 года налогоплательщик представил в налоговую инспекцию уведомление о КИК за 2017 год, в котором указал данные о спорных четырнадцати КИК, в связи с чем инспекции стало известно о неполноте сведений в уведомлении об участии, представленном 8 декабря 2017 года. Таким образом, налогоплательщик сначала представил уведомление о КИК, а затем уведомление об участии. По мнению налоговой инспекции, налогоплательщик представил уточненное уведомление для того, чтобы его не привлекли к ответственности за непредставление уведомления об участии в четырнадцати КИК. Суд обязал налогоплательщика уплатить штраф в размере 700 тыс. руб.

К данной категории дел также относится постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 11 февраля 2019 года по делу № А40-38548/2018 [57] о нарушении срока подачи уведомления об участии, которое подавалось налогоплательщиком в связи с изменением размера доли участия. В данном деле спор сводился к определению того, с какой даты

необходимо вести отсчет возникновения участия в КИК – с даты принятия решения о выпуске дополнительных акций иностранной компании или с даты получения уведомления из регистрационной палаты иностранного государства, в котором учреждена КИК. Налогоплательщик в данном деле ошибочно указал в уведомлении об участии дату принятия решения о выпуске акций (26 января 2017 года), а не более позднюю дату, когда он получил уведомление из регистрационной палаты иностранного государства (24 марта 2017 года) в качестве даты возникновения участия, а уведомление об участии налогоплательщик представил 22 июня 2017 года (т.е. спустя более трех месяцев после принятия решения о выпуске акций и с нарушением срока). Суд вынес решение в пользу налоговой инспекции и обязал налогоплательщика уплатить штраф в отношении семи компаний, которые были указаны в уведомлении, в размере 350 тыс. руб.

На данный момент также имеются четыре судебных дела, в которых налогоплательщики ошибочно определили год подачи уведомления о КИК: постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25 ноября 2019 года по делу № А40-194348/2019 [58], постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14 мая 2019 года по делу № А40-262652/2018 [59], постановление Арбитражного суда Московского округа от 15 апреля 2019 года по делу № А40-122142/2018 [60], постановление Челябинского областного суда от 25 февраля 2019 года по делу № 11а-2498/2019 [62]. В данных делах налогоплательщики неверно истолковали нормы НК РФ и просили суд учесть смягчающие обстоятельства в связи с отсутствием умысла допущенного нарушения. Однако суды поддержали позицию налоговой инспекции и обязали налогоплательщиков заплатить штраф в полном размере без учета смягчающих обстоятельств.

Далее будут рассмотрены и проанализированы дела из категории о неподаче уведомлений при наличии убытка у КИК, или в связи с наличием

освобождений. Первое рассмотренное судами дело по данной категории - это определение Верховного суда Российской Федерации от 12 декабря 2018 года по делу № А40-178867/2017 [44]. Налогоплательщик ошибочно полагал, что если КИК понесла убытки в отчетном периоде, но такие убытки не переносились для уменьшения прибыли на будущие периоды, то уведомление в отношении данной КИК подавать не требуется. Суды поддержали позицию налоговой инспекции, отметив, что обязанность подавать уведомление о КИК не обусловлена их финансовым результатом, а право на перенос убытков возникает только в случае надлежащей подачи уведомления.

В решении Арбитражного суда Мурманской области от 22 октября 2018 года по делу № А42-4974/2018 [46] и решении Арбитражного суда города Москвы от 07 февраля 2019 года по делу № А40-159072/2018 [47] были рассмотрены обстоятельства схожие с обстоятельствами, рассмотренным в определении Верховного Суда Российской Федерации от 12 декабря 2018 года по делу № А40-178867/2017 [44]. В решении Арбитражного суда Мурманской области от 22 октября 2018 года по делу № А42-4974/2018 [46] суд учел смягчающие обстоятельства и существенно снизил размер штрафа.

Имеется также ряд судебных дел, которые рассматривались судами общей юрисдикции в отношении налогоплательщиков – физических лиц. В данных делах обстоятельства были схожи с обстоятельствами из определения Верховного Суда РФ от 12 декабря 2018 года по делу № А40-178867/2017 [44] – физические лица полагали, что не обязаны подавать уведомления о КИК, поскольку соответствующие КИК являлись убыточными, но в данных делах отличались аргументы налогоплательщиков.

Например, в определении Московского городского суда от 24 июля 2020 года по делу № 33а-2767/2020 [62], административный истец ссылался на то, что налоговая инспекция не уведомила его надлежащим образом о рассмотрении материалов налоговой проверки. Однако суд вынес решение в

пользу налоговой инспекции, отметив, что налоговая инспекция использовала для отправки уведомлений адрес, указанный в личном кабинете налогоплательщика.

В определении Первого кассационного суда общей юрисдикции от 2 декабря 2019 года по делу № 88а-692/2019 [63], налогоплательщик, оспаривая решение налогового органа, ссылался на то, что налоговый орган направил требование о подаче уведомления о КИК с нарушением срока, лишив его возможности своевременно представить возражения, изложить свою позицию и не пропустить срок подачи второго уведомления. Также налогоплательщик ссылался на то, что письма Минфина России ставят налогоплательщиков, получивших убытки от деятельности КИК, под угрозу получения штрафов. Налоговая инспекция отметила, что акты о совершении налогового правонарушения были вручены налогоплательщику лично и инспекция учла смягчающие обстоятельства. В результате, в данном деле суд поддержал позицию налоговой инспекции.

В определении Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 2 июля 2020 года по делу № 8а-14111/2020 [64] административный истец ссылался на то, что налоговая инспекция неправильно интерпретирует положения НК РФ. По мнению налогоплательщика, налоговая инспекция перепутала понятия «отсутствие обязательства» с «освобождением от обязательства», а также понятие «КИК» с понятием «контролируемая сделка», возникновение обязательства подавать уведомление о КИК, с порядком подачи уведомления и определения срока подачи уведомления. Налогоплательщик также ссылался на то, что акты камеральной налоговой проверки устанавливают ответственность за непредставление уведомления о КИК со ссылкой на статью НК РФ, не относящуюся к регулированию порядка подачи уведомлений о КИК. Суды не учли данные аргументы и вынесли решение в пользу налоговой инспекции.

Во всех описанных делах вывод судов сводился к тому, что финансовый результат КИК не влияет на обязательства по подаче уведомлений о КИК. При этом подача уведомлений о КИК дает право налогоплательщикам на учет убытков КИК.

В делах о неподаче уведомлений при наличии освобождения КИК от налогообложения выводы судов были аналогичными – наличие освобождений также не влияет на обязательство по подаче уведомлений, при этом именно подача уведомлений позволяет налогоплательщику применить соответствующее освобождение, поскольку применение освобождения – это его право, а не обязанность.

В частности, в постановлении Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 26 июля 2019 года по делу № А62-605/2019 [65] налогоплательщик не представил уведомление, поскольку полагал, что в связи с тем, что КИК учреждена на территории Республики Беларусь и попадает под освобождение от налогообложения по критерию учреждения на территории стран ЕАЭС, то обязательство по подаче уведомления о КИК не возникает. Налогоплательщик также ссылался на п. 11 ст. 25.14 НК РФ, предусматривающий освобождение от ответственности, если налогоплательщик не знал, что доля участия совместно с другими гражданами Российской Федерации составляет более 50%.

Однако в рассматриваемом деле у налогоплательщика была доля участия 100% и, следовательно, иное основание признания контролирующим лицом (пп. 1 п. 3 ст. 25.13 НК РФ – о доле участия более 25%), а значит освобождение от ответственности по данному основанию к нему неприменимо. Поскольку негативных последствий для бюджета в рассматриваемом деле не было, инспекция снизила размер штрафа в четыре раза (до 25 тыс. руб.). Аналогичные обстоятельства также были рассмотрены в определении Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 8 июля 2020 года по делу № 88а-11389/2020 [66] в отношении КИК, учрежденной на территории Республики Казахстан.

Кроме того, можно отметить постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 13 апреля 2018 года по делу № А65-28408/2017 [50] из категории о подаче уведомлений в ненадлежащей форме, которое относится к периоду непосредственно после введения положений о налогообложении прибыли КИК в НК РФ. Некоммерческая организация не смогла представить уведомление об участии в срок, поскольку в программе «1С», через которую осуществляется подача уведомлений, отсутствовало программное обеспечение для формирования уведомлений некоммерческими организациями. В связи с этим налогоплательщик представил уведомление об участии в срок, но не в электронной форме, а на бумажном носителе. Инспекция не приняла уведомление, в связи с чем налогоплательщик направил пояснение о том, что в момент, когда истекал срок подачи уведомлений, в «1С» отсутствовало программное обеспечение для формирования уведомлений в электронной форме, что также подтверждалось со стороны разработчика «1С». Впоследствии налогоплательщик представил уведомление в электронной форме, но с нарушением установленного срока. Инспекция снизила размер штрафа со 150 тыс. руб. до 10 тыс. руб. Однако данное дело интересно тем, что суд поддержал позицию инспекции, поскольку налогоплательщик формально не представил уведомление в срок, несмотря на то, что вина налогоплательщика в допущенном правонарушении отсутствовала.

Другие решения по делам, относящимся к данной категории – постановление Арбитражного суда Московского округа от 5 февраля 2019 года по делу № А40-197196/2018 [51], определение Верховного Суда Российской Федерации от 31 марта 2017 года по делу А40-24922/2016 [45], решение Арбитражного суда города Москвы от 14 февраля 2019 года по делу № А40-266655/2018 [49] - были связаны с представлением уведомлений в бумажной форме вместо электронной. Налогоплательщики неправильно

истолковали нормы НК РФ и приказа ФНС о порядке заполнения уведомлений об участии и суды вынесли решения в пользу налоговых органов.

В категории дел, связанных с амнистией капиталов, необходимо отметить решение Арбитражного суда города Москвы от 14 февраля 2019 года по делу № А40-266655/2018, поскольку в данном деле суд поддержал позицию налогоплательщика [49]. 15 мая 2015 года налогоплательщик приобрел доли участия в иностранных организациях, а через три недели после этого (8 июня 2015 года) вступил в силу Федеральный закон № 140-ФЗ «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [16]. 21 июня 2015 года налогоплательщик представил инспекции специальную декларацию в рамках амнистии капиталов, а 24 августа 2015 года подал уведомление об участии (на указанную дату трехмесячный срок на подачу уведомления об участии уже был нарушен). При этом п. 3.1. ст. 25.14 НК РФ, освобождающий от ответственности при подаче уведомлений с нарушением срока в случае подачи специальной декларации в рамках амнистии капиталов, вступил в силу после допущенного налогоплательщиком нарушения, но до того, как инспекция вынесла решение о привлечении налогоплательщика к ответственности. Инспекция полагала, что амнистия капиталов не распространялась на П.Л. Осипова, однако суд поддержал позицию налогоплательщика, поскольку он своевременно представил специальную декларацию в рамках амнистии капиталов.

Определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 17 марта 2021 года по делу № 88а-5168/2021 [68] также относится к категории дел об амнистии капиталов, но в данном деле суд поддержал позицию инспекции. В рассматриваемом деле инспекция направила налогоплательщику требование о представлении уведомлений о КИК за 2016 - 2018 годы, после чего налогоплательщик подал специальную декларацию за 2018 год в рамках третьего

этапа амнистии капиталов, содержащую сведения о спорной компании. Однако налогоплательщик не учел, что в рамках третьей амнистии капиталов, помимо подачи специальной декларации было также необходимо произвести редомициляцию КИК, указанных в специальной декларации, в САР в России и предоставить инспекции информацию, подтверждающую факт государственной регистрации КИК в САР в качестве международных компаний. Кроме того, датой совершения правонарушения в виде нарушения срока подачи уведомления о КИК налогоплательщиком за 2018 год считается 21 марта 2019 года, а гарантии в рамках третьего этапа амнистии капиталов распространялись только на деяния, совершенные до 1 января 2019 года.

В категорию дел о представлении уведомлений с техническими ошибками входят дела, в которых налогоплательщики допускали в уведомлениях несущественные ошибки, из-за которых инспекция полагала, что в уведомлениях содержатся недостоверные сведения и налогоплательщики обязаны уплатить штраф. Например, в постановлении Арбитражного суда Московского округа от 1 октября 2019 года по делу № А40-267038/2018 [69] налогоплательщик неправильно указал код лица, подписавшего уведомление, а в постановлении Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 16 октября 2017 года по делу № А55-2978/2017 [70] налогоплательщик указал названия иностранных организаций и их адреса на украинском, а не на русском языке. Однако в данных делах суды поддержали позицию налогоплательщиков и отметили, что инспекция действовала «с недопустимым формализмом».

Кроме того, следует выделить постановление Арбитражного суда Московского округа от 22 мая 2020 года по делу № А40-1524/2018 [52] о представлении уведомления в ненадлежащую инспекцию. В указанном деле банк представил уведомление о КИК в ненадлежащую инспекцию - не в Межрегиональную ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 9 (далее – МИФНС по КН), как это предусмотрено п. 4 ст. 25.14 НК РФ, а в

инспекцию по месту нахождения – ИФНС России № 19 по г. Москве. Инспекция приняла уведомление и направила банку квитанцию, подтверждающую, что уведомление принято. Банк полагал, что его обязательства по подаче уведомления о КИК исполнены надлежащим образом. МИФНС по КН указанное уведомление не получила и пришла к выводу, что банк обязан уплатить штраф в размере 500 тыс. руб.

Банк отметил, что при передаче уведомлений по ТКС МИФНС по КН выступала в качестве посредника, а значит имела доступ к спорному уведомлению о КИК. Однако инспекция указала, что подобных полномочий при передаче уведомлений в качестве посредника у нее не имелось, и для подтверждения своей позиции сослалась на дело со схожими обстоятельствами, в котором другой налогоплательщик направил справки о доходах физических лиц по форме «2- НДФЛ» в ненадлежащую инспекцию и суд поддержал позицию инспекции. В результате, в указанном деле суд также поддержал позицию инспекции, но учел смягчающие обстоятельства и снизил размер штрафа в два раза.

Таким образом, налоговые органы часто интерпретируют пробелы действующего законодательства не в пользу налогоплательщиков даже в ситуациях, когда правонарушение происходит по причинам, не зависящим от налогоплательщиков, например, при отсутствии программного обеспечения для формирования уведомлений в «1С».

Следует отметить, что чаще всего споры с налоговыми органами возникают в отношении толкования п. 7.1 ст. 309.1 НК РФ, в котором говорится, что убыток КИК не может переноситься на будущие периоды, если в отношении такой КИК не было представлено уведомление в налоговый орган. Налогоплательщики ошибочно полагают, что если убыток КИК на будущие периоды не переносился, то обязательство по подаче уведомления о КИК не возникает. Аналогичные споры возникают также в отношении

подп. 2 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ, когда налогоплательщики ошибочно полагают, что если КИК учреждены на территории государств – членов ЕАЭС, и на соответствующие КИК распространяется освобождение от налогообложения прибыли, то в отношении таких КИК подавать уведомление не требуется. Потенциально аналогичные споры могут возникнуть и при наличии иных оснований освобождения прибыли КИК от налогообложения, предусмотренных в ст. 25.13-1 НК РФ.

Для устранения возникновения споров по интерпретации указанных положений НК РФ представляется целесообразным дополнить ст. 25.14 НК РФ пунктом 3.2 следующего содержания: «Обязанность по представлению уведомления о КИК не зависит от финансовых результатов КИК. Наличие освобождения от налогообложения не освобождает от обязанности представлять уведомления о КИК».

Как было отмечено выше, на практике часто возникают ситуации, когда налогоплательщики пропускают срок подачи уведомлений, а после получения от инспекции требования о представлении уведомления, представляют данные не только в отношении иностранных организаций, указанных в требовании, но также в отношении иных компаний.

Во избежание соответствующих споров с налоговыми органами следует дополнить п. 7 ст. 25.14 НК РФ абзацем вторым следующего содержания: «Уточненное уведомление не может быть представлено в отношении КИК, сведения о которых не были представлены в первичном уведомлении».

Представляется необходимым дополнить ст. 129.6 НК РФ, устанавливающую ответственность за неподачу уведомлений или за представление недостоверных сведений в уведомлениях пунктом 3 следующего содержания: «Представление неполных сведений или сведений, содержащих технические или орфографические ошибки, которые не препятствуют идентификации иностранной организации, не образуют состав налогового

правонарушения». Введение данного пункта позволит минимизировать ситуации, в которых налоговые органы применяют формальный подход без учета фактических обстоятельств в ситуации конкретного налогоплательщика.

Таким образом, контроль для целей применения правил КИК может быть четырех видов:

- юридический контроль;
- экономический контроль;
- фактический контроль;
- контроль на основании консолидации.

Юридический контроль является первичным тестом при установлении контроля у контролирующего лица, и, как правило, заключается в установлении наличия у контролирующего лица доли участия в иностранной компании, превышающей определенное пороговое значение, и данный вид контроля в свою очередь подразделяется на прямой, косвенный и смешанный. Смешанный контроль, в свою очередь может осуществляться в качестве не только наличия одновременно и прямого и косвенного участия в капитале КИК, но также при наличии «кольцевого» или «перекрестного» владения долями участия КИК.

Экономический контроль заключается в наличии у налогоплательщика права на получение прибыли, капитала или активов КИК при определенных обстоятельствах, например, при прекращении ее деятельности или ликвидации. В рамках применения теста экономического контроля налогоплательщик может признаваться контролирующим лицом КИК, даже если он не владеет долей участия, превышающей минимальный порог владения в рамках применения теста «юридического контроля». Тест фактического контроля, как правило, применяется в дополнение к другим тестам и его применение требует детального анализа фактов и обстоятельств. Контроль на основании консолидации является наименее редко применимым тестом установления контроля и определяет наличие контроля на основании вхождения иностранной организации в одну КГН

с контролирующим лицом на основании стандартов ведения бухгалтерского учета.

В российских правилах КИК на данный момент для установления контроля в отношении иностранных организаций применяется тест юридического контроля, экономического контроля и фактического контроля. Однако тесты экономического и фактического контроля в действующей редакции НК РФ не разделены, в связи с чем происходит их смешение. При установлении контроля в отношении иностранных структур на данный момент применяются тесты экономического и фактического контроля, а тест юридического контроля неприменим, поскольку в иностранных структурах не предусмотрено участие в капитале. Последовательность применения данных тестов в НК РФ на данный момент также не установлена. При этом, в соответствии с рекомендациями ОЭСР, при применении теста «юридического контроля», учитывается как прямое, так и косвенное участие в капитале КИК.

Уровень контроля, который будет считаться достаточным для применения правил КИК, также является важным аспектом применения правил КИК, и предусматривает установление порогового значения доли участия, которая будет признаваться достаточной для признания налогоплательщика контролирующим лицом КИК. Наиболее важным аспектом при установлении уровня контроля является выявление ситуаций наличия контроля у миноритарных акционеров, в отношении которых не выполняется тест юридического контроля. Для этого, в рамках правил КИК, может применяться тест на согласованность действий, тест на взаимозависимость сторон или тест высокой концентрации участия в капитале. В России применяется тест высокой концентрации участия в капитале, в рамках применения которого учитываются только доли участия миноритарных акционеров, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, если доли участия каждого из таких акционеров превышают 10%, а совокупная доля участия превышает 50%.

У налогоплательщиков, которые признаются контролирующими лицами КИК в результате применения описанных выше тестов на установление контроля, также возникает обязанность по подаче в налоговые органы уведомлений о КИК и уведомлений о возникновении, прекращении или изменении долей участия в КИК. При этом процесс подачи соответствующих уведомлений на данный момент недостаточно четко регламентирован, что приводит к рассмотрению судами большого количества споров, связанных с техническими аспектами представления уведомлений о КИК и уведомлений об участии.

2.2 Меры по предотвращению двойного налогообложения в рамках применения правил налогообложения контролируемых иностранных компаний

Еще одним важным аспектом правил КИК является предотвращение двойного налогообложения. Как уже было отмечено ранее, одним из принципов разработки эффективных правил КИК является обеспечение того, чтобы их применение не приводило к возникновению двойного налогообложения. Вопрос предотвращения двойного налогообложения в рамках применения правил КИК анализировали такие авторы как Л.И. Волова [93, с. 70], В.А. Гидирим [78, с. 561], Н.М. Иванчева [101], Л.Н. Старженецкая [88, с. 172], З.И. Тимаев [125, с. 26-32], а также J. Prebble [73]. Проблему возникновения двойного налогообложения при применении правил КИК в связи с наличием противоречий между положениями правил КИК и положениями применимых СОИДН исследовали Н.С. Милоголов и М.Р. Пинская [112, с. 36-46], а также А.О. Гаврилов [95, с. 334-335].

Далее будут рассмотрены выделенные в Отчете ОЭСР ситуации, в которых чаще всего возникает двойное налогообложение в контексте применения правил КИК, а также проанализированы способы, позволяющие предотвратить

подобные ситуации. Согласно положениям Отчета ОЭСР [72, с. 65-69], двойное налогообложение может возникать в следующих ситуациях:

- когда прибыль КИК, включаемая в налоговую базу контролирурующих лиц, также облагается налогом на прибыль в юрисдикции КИК;

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

- 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;

- при проведении корректировок в рамках применения правил ТЦО 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).

В связи с этим, правила КИК должны содержать положения, позволяющие предотвратить возникновение двойного налогообложения в описанных выше ситуациях. В Отчете ОЭСР [72, с. 65] выделяются такие способы предотвращения двойного налогообложения, возникающего в связи с применением правил КИК как:

- а) зачет налога, уплаченного в юрисдикции КИК;
- б) зачет налога, уплаченного в иностранных юрисдикциях в случае применения правил КИК в нескольких юрисдикциях в цепочке владения КИК;
- в) предоставление освобождения в отношении доходов от участия в капитале КИК в виде дивидендов или в виде доходов от продажи долей участия в КИК (доход от прироста капитала).

При этом для предотвращения первых двух описанных выше ситуаций, в которых может возникать двойное налогообложение, в Отчете ОЭСР [72, с. 65-69] рекомендуется предусмотреть в законодательстве о КИК возможность зачета фактически уплаченного налога в иностранных юрисдикциях, включая налог на прибыль КИК, уплаченный на уровне всех промежуточных компаний в цепочке владения, а для предотвращения третьей ситуации в Отчете ОЭСР рекомендуется предоставлять освобождение от налогообложения в юрисдикции, применяющей правила КИК, в отношении дивидендов и дохода от прироста капитала от продажи акций или долей КИК, если прибыль КИК уже ранее облагалась налогом на прибыль.

Н.С. Милоголов и М.Р. Пинская [112, с. 41] выделяют такие способы предотвращения двойного налогообложения как:

- а) возможность вычета из налоговой базы контролирующего лица налога, уплаченного в стране резидентства КИК;
- б) освобождение от повторного налогообложения на уровне контролирующего лица дивидендов КИК в случае их распределения после налогообложения в рамках правил КИК;
- в) возможность вычета налога, уплаченного в стране резидентства КИК.

Н.М. Иванчева [101] отмечает, что основные способы предотвращения двойного налогообложения в рамках применения правил КИК заключаются в применении механизмов зачета и освобождений.

Далее будет проанализирована эффективность применения описанных выше способов предотвращения двойного налогообложения в основных ситуациях, в которых возникает риск двойного налогообложения при применении правил КИК:

- а) Двойное налогообложение при налогообложении прибыли КИК, включаемой в налоговую базу контролирующих лиц, в юрисдикции КИК. Согласно Отчету ОЭСР, в ситуации, когда прибыль КИК облагается налогом и в

юрисдикции КИК, и в юрисдикции контролирующего лица, большая часть юрисдикций предоставляет возможность зачесть налог, уплаченный в юрисдикции КИК в отношении прибыли КИК. Некоторые юрисдикции могут предоставлять возможность осуществлять зачет налогов на прибыль КИК, уплаченных на уровне всех промежуточных компаний в цепочке владения КИК. Н.М. Иванчева [101] также отмечает, что механизм предотвращения двойного налогообложения посредством зачета позволяет контролирующим лицам в юрисдикции, применяющей правила КИК, возможность зачесть сумму налога, уплаченную в государстве учреждения КИК.

Метод предотвращения двойного налогообложения посредством предоставления зачета в отношении уплаченных за рубежом налогов, как правило, предусматривает ограничение определенной суммой. Как правило, сумма налога, подлежащего зачету, не должна превышать одно из следующих значений: сумму налога, подлежащего уплате в юрисдикции контролирующего лица, или сумму фактически уплаченного за рубежом налога. Ограничение размера уплаченного за рубежом налога, подлежащего зачету, суммой фактически уплаченного за рубежом налога также рекомендуется дополнять положением о том, что зачет налога не предоставляется, если налог, уплаченный за рубежом, уже подлежал частичному возмещению или возврату. Таким образом, для применения зачета уплаченных в юрисдикции КИК налогов в юрисдикции контролирующего лица, должны соблюдаться следующие условия:

- зачет должен предоставляться в отношении всех налогов, эквивалентных налогу на прибыль;
- суммы налога, в отношении которых предоставляется зачет, должны быть фактически уплачены за счет прибыли КИК;
- зачет должен предоставляться только в случае, если в отношении прибыли КИК ранее не предоставлялось освобождение;

— сумма зачитываемого налога не должна превышать сумму налога, подлежащую уплате в отношении прибыли КИК в юрисдикции контролирующего лица КИК.

Метод устранения двойного налогообложения посредством предоставления зачета в отношении уплаченных в юрисдикции КИК налогов является более эффективным, чем метод предоставления налогового вычета в отношении сумм уплаченных за рубежом налогов, поскольку метод зачета позволяет зачесть сумму уплаченного за рубежом налога против суммы налога, подлежащей уплате в юрисдикции контролирующего лица, а не просто вычесть из налоговой базы сумму налога, уплаченного за рубежом. Метод предоставления освобождения является менее эффективным, поскольку его применение может поставить под сомнение применимость правил КИК.

б) Двойное налогообложение при применении правил КИК в нескольких юрисдикциях в цепочке владения КИК. Двойное налогообложение также может возникать, когда прибыль КИК облагается налогом по правилам КИК, применяемым в нескольких юрисдикциях. Если иностранная дочерняя компания признается КИК сразу в нескольких юрисдикциях, применяющих правила КИК в цепочке владения КИК, то прибыль такой КИК может потенциально облагаться налогом на прибыль КИК сразу в нескольких юрисдикциях. В таком случае в юрисдикции конечного бенефициара – контролирующего лица КИК – может предоставляться зачет налогов, уплаченных в иных иностранных юрисдикциях. Однако для предоставления соответствующего зачета может потребоваться, чтобы государства в цепочке владения КИК внесли изменения в положения внутреннего законодательства. Таким образом применение зачета может оказаться недостижимым.

В связи с этим в отчете ОЭСР [72, с. 66-67] в отношении данной ситуации рекомендовано, чтобы государства закрепляли в правилах КИК четкую иерархию с установлением приоритетного права на налогообложение прибыли КИК.

Согласно рекомендациям ОЭСР, приоритет следует предоставлять юрисдикции, акционер в которой имеет прямое участие в капитале КИК.

в) Двойное налогообложение дивидендов и доходов от прироста капитала при продаже акций / долей КИК. Двойное налогообложение может также возникнуть в ситуации, в которой КИК распределяет дивиденды за счет прибыли КИК, или в ситуации, в которой контролирующее лицо КИК продает свои доли участия в КИК, а его доход облагается налогом и по правилам КИК в юрисдикции резидентства контролирующего лица, и в юрисдикции учреждения КИК. Как отмечает А.О. Гаврилов [95, с. 337], правила КИК могут предусматривать как налогообложение прибыли КИК на уровне контролирующего лица, так и налогообложение прибыли в форме условных дивидендов либо дохода в форме прироста капитала в случае продажи акций или долей КИК, что может противоречить положениям применимых СОИДН, а также приводить к возникновению двойного налогообложения. Под «условными дивидендами», как отмечает Д.Ю. Симашков [122, с. 88-90], в данном случае понимаются дивиденды, которые фактически не выплачивались в адрес контролирующих лиц КИК, поскольку такие лица могли бы избежать налогообложения соответствующего дохода в случае, если бы правила КИК не применялись. Включение в состав налогооблагаемой прибыли КИК «условных дивидендов» также анализировали А.О. Гаврилов и И.В. Хаменушко [94, с. 337].

Большинство юрисдикций в подобных ситуациях предоставляют освобождение от налогообложения в отношении дивидендов, выплаченных за счет прибыли КИК. Как отмечает Н.М. Иванчева [101, с.128], при применении механизма освобождения дивидендов от налогообложения после их распределения в рамках правил КИК, контролирующее лицо не платит налог на прибыль в отношении дивидендов или уплачивает налог на доход в виде дивидендов по более низкой налоговой ставке.

Для применения освобождения в отношении доходов от участия в капитале КИК может быть предусмотрена необходимость соблюдения условия о наличии определенного уровня контроля КИК (например, владение долей участия в капитале КИК не менее законодательно закрепленного порогового значения). Таким образом, соответствующее освобождение будет применимо при соблюдении условия о наличии определенной доли участия в капитале КИК. Размер доли участия для целей применения освобождения может на практике совпадать с размером доли участия, влекущим признание лица контролирующим лицом КИК. Таким образом, при наличии доли участия, влекущей признание контролирующим лицом КИК для целей применения правил КИК, будет автоматически выполняться условие для применения освобождения доходов в виде дивидендов и прироста капитала от налогообложения по правилам КИК. При этом применение дополнительных освобождений будет необходимо только, если в государстве резидентства конечного контролирующего лица КИК не предусмотрено применение освобождения доходов от участия в капитале иностранных компаний или такое освобождение неприменимо.

Сложности при применении метода освобождения могут возникнуть, если контролирующее лицо косвенно участвует в КИК через другую иностранную компанию, которая не имеет прибыли КИК, и должна включаться в налоговую базу контролирующего лица. В таких случаях затруднительно определить были ли дивиденды выплачены за счет прибыли КИК, включаемой в налоговую базу контролирующих лиц КИК, что может привести к возникновению двойного налогообложения. Для устранения данной проблемы в Отчете ОЭСР рекомендуется имплементировать в законодательство о КИК дополнительные положения, устанавливающие были ли дивиденды выплачены за счет прибыли КИК, которая включалась в налоговую базу контролирующих лиц. Данные положения могут предусматривать ограничение на применение освобождения в

отношении дивидендов размером прибыли, которая была получена КИК в течение налоговых периодов, в которых применялись правила КИК.

Двойное налогообложение также может возникать, когда юрисдикция, применяющая правила КИК, облагает налогом у источника выплаты дивидендов. Для избежания двойного налогообложения в данной ситуации необходимо, чтобы законодательством о КИК государства было предусмотрено предоставление освобождения от налога у источника в отношении дохода, выплаченного за счет прибыли КИК.

Двойное налогообложение может возникнуть, когда контролирующее лицо продает доли участия КИК и контролирующее лицо, которое владело долями участия КИК, уже облагалось налогом в отношении нераспределенной прибыли КИК. Как и в случае применения освобождения от налогообложения в отношении дивидендов, государства также могут предоставлять освобождение от налогообложения в отношении доходов от прироста капитала при продаже долей участия КИК, в той части, в которой данные доходы облагались налогом по правилам КИК, применимым в юрисдикции контролирующего лица КИК. Механизм предоставления освобождений от налогообложения может отличаться с учетом особенностей юрисдикции, применяющей правила КИК.

г) Двойное налогообложение при проведении корректировок в рамках применения правил ТЦО. Двойное налогообложение может также возникать при одновременном применении правил КИК и правил ТЦО. В связи с этим государства, применяющие правила КИК, должны обеспечивать, чтобы положения об избежании двойного налогообложения, предусмотренные их внутренним налоговым законодательством, были эффективными во всех случаях потенциального возникновения двойного налогообложения.

Таким образом, государства могут устранять двойное налогообложение разными способами в зависимости от особенностей применимых правил КИК. Применимые освобождения от двойного налогообложения должны также

согласовываться с положениями СОИДН, заключенных государством, применяющим правила КИК. Поэтому государства должны учитывать положения действующих СОИДН при разработке правил КИК, чтобы при необходимости в отношении дохода, который уже облагался налогом в рамках правил КИК, применялось освобождение. Необходимость включать в СОИДН положения о непротиворечии правил КИК положениям СОИДН также отмечают Л.Н. Старженецкая [88, с. 11-181] и Л.И. Волова [93, с. 70-77].

Далее будут рассмотрены положения об избежании двойного налогообложения, которые предусмотрены в НК РФ. Как отмечают Л.Н. Старженецкая [88, с. 87] и М.В. Емельянцева [98, с.10], НК РФ не раскрывает понятие «двойного налогообложения» и по сути, не запрещает его за исключением статей 232, 311, 386.1 НК РФ об устранении двойного налогообложения, возникающего в результате уплаты российскими налоговыми резидентами налога в иностранном государстве. Таким образом, указанный пробел в российском законодательстве может рассматриваться как результат системного подхода, в рамках которого принцип «однократности» налогообложения в России фактически не соблюдается.

Согласно положениям ст. 309.1 НК РФ [2] некоторые виды доходов и расходов не учитываются для целей расчета прибыли или убытка КИК. К таким видам доходов или расходов, в частности, относятся:

а) суммы от переоценки или обесценения долей в уставном капитале компаний, паев паевых инвестиционных фондов (далее – ПИФ), ценных бумаг или производных финансовых инструментов (далее – ПФИ), признанных в составе прибыли или убытка КИК до налогообложения;

б) суммы доходов от продажи или иного выбытия долей в уставном капитале компаний, паев ПИФ, ценных бумаг и расходов, признанных при выбытии данных активов в составе прибыли или убытка КИК до налогообложения;

в) суммы прибыли или убытка дочерних или ассоциированных компаний, кроме дивидендов, признанных в финансовой отчетности КИК в соответствии с ее личным законом или учетной политикой КИК для целей составления финансовой отчетности;

г) суммы расходов на формирование резервов, а также доходов от восстановления соответствующих резервов.

По мнению С.В. Каневского [92, с. 43] данный перечень доходов и расходов обусловлен тем, что операции с финансовыми инструментами являются оптимальным способом для формирования финансового результата, который не соответствует экономической реальности. Таким образом, исключение данных доходов и расходов позволит предотвратить выведение прибыли из-под налогообложения. При этом манипулирование налоговой базой КИК, как отмечает С.В. Каневский [103, с. 43], на практике происходит не только за счет операций с финансовыми инструментами, но также за счет заключения внутригрупповых договоров на оказание услуг или за счет заключения иных внутригрупповых сделок. При этом невозможность контролирующих лиц признать фактически понесенные убытки по сделкам с финансовыми инструментами, потенциально способствует повышению налогового бремени для налогоплательщика и может приводить к двойному налогообложению.

Данные виды доходов и расходов также анализировал П.А. Мерман [111, с. 255-266], который отметил, что если КИК по каким-либо причинам не распределяет прибыль между своими участниками, что приводит к налогообложению такой прибыли на уровне контролирующих лиц, указанные виды доходов не должны учитываться в налоговой базе данных контролирующих лиц.

Согласно положениям российского законодательства о КИК, сумма налога, подлежащего уплате с прибыли КИК за соответствующий налоговый период, уменьшается пропорционально доле участия контролирующего лица КИК на

сумму налога, уплаченного в отношении данной прибыли в соответствии с положениями законодательства иностранных государств или в соответствии с положениями российского законодательства, на сумму налога у источника, а также налога на прибыль организаций, удержанного в отношении прибыли постоянного представительства данной КИК на территории России, в соответствии с п. 11 ст. 309.1 НК РФ [2]. При этом сумма налога, уплаченного в отношении прибыли КИК, должна быть документально подтверждена, а в случае отсутствия СОИДН с государством местонахождения КИК, такая сумма уплаченного налога должна быть также заверена компетентным органом иностранного государства, уполномоченным по контролю в области налогов. Данные положения НК РФ соответствуют рекомендациям из Отчета ОЭСР по предотвращению двойного налогообложения о предоставлении зачета в отношении налога, уплаченного в юрисдикции КИК, включая налог у источника.

Особенности зачета в России иностранного налога, а также проблемы, которые на практике возникают у налогоплательщиков при осуществлении соответствующего зачета, подробно анализируют Е.В. Непомнящих и А.И. Коппалова [116, с. 57-58].

Как было отмечено ранее, в соответствии с п. 1 ст. 25.15 НК РФ [2], прибыль КИК уменьшается на величину дивидендов, выплаченных данной КИК в календарном году, следующим за годом составления финансовой отчетности такой КИК, а также с учетом промежуточных выплат дивидендов, произведенных в течение финансового года, за который составляется данная финансовая отчетность. Данное положение НК РФ в целом соответствует рекомендациям из Отчета ОЭСР по предоставлению освобождения на уровне контролирующего лица в отношении сумм выплаченных КИК дивидендов.

При этом, как отмечает С.В. Каневский [103, с. 44], акцентирование в данной статье НК РФ именно на выплаченных дивидендах, а не на дивидендах, начисленных по результатам прошлого отчетного периода, вызывает вопрос о

соответствии данной нормы целям российского законодательства о КИК, которая по мнению данного автора заключается в предотвращении манипуляций прибылью КИК с целью выведения из-под налогообложения.

Согласно письму ФНС России от 27 ноября 2020 года № СД-4-3/19538 [42] и письму Минфина России от 09 октября 2020 года № 03-12-12/2/88602 [25], уменьшение прибыли КИК на величину дивидендов возможно как за счет распределения прибыли по результатам соответствующего года, так и за счет нераспределенной прибыли прошлых лет. Однако, по мнению С.В. Каневского [92, с. 44], наличие у КИК существенной нераспределенной прибыли за прошлые налоговые периоды, может способствовать оптимизации налоговой базы налогоплательщиками.

Если КИК входит в состав иностранной КГН, то при определении суммы налога, уплаченного с прибыли КИК в соответствии с требованиями законодательства иностранного государства, может быть учтена часть суммы налога, исчисленного в отношении такой иностранной КГН, согласно п. 11 ст. 309.1 НК РФ [2]. Однако, как отмечает С.В. Каневский [103, с. 44], порядок формирования налоговой базы КИК в сложных КГН в российском законодательстве на данный момент является недостаточно проработанным.

Доходы, полученные КИК от продажи или иной реализации ценных бумаг или имущественных прав, включая доли участия, в адрес контролирующих лиц данной КИК, либо в пользу их российских взаимозависимых лиц, а также расходы КИК на приобретение данных ценных бумаг или имущественных прав не включаются в сумму прибыли или убытка КИК, если цена реализации данных ценных бумаг или имущественных прав была определена исходя из документально подтвержденной стоимости по данным учета КИК на дату перехода права собственности на данные ценные бумаги или имущественные права, но не выше их рыночной стоимости, определяемой в соответствии с

положениями ст. 280; 212; 105.3 НК РФ [2]. Данное освобождение применяется, если процедура ликвидации КИК была завершена до 1 марта 2019 года.

Если доходы КИК, учитываемые при определении ее налоговой базы, были получены вследствие совершения контролируемых сделок, в отношении которых была проведена налоговая проверка и, согласно вступившему в силу решению по результатам такой проверки, цена указанной сделки была скорректирована с целью доначисления налога, соответствующие доходы КИК определяются с учетом указанной корректировки для целей включения в налоговую базу КИК, согласно п. 9 ст. 309.1 НК РФ [2]. Данное положение НК РФ также отражает рекомендованный ОЭСР подход в части предотвращения возникновения двойного налогообложения при одновременном применении правил КИК и правил ТЦО [72, с. 68].

Таким образом, 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. Кроме того, прибыль КИК корректируется на суммы от переоценки или обесценения долей в уставном капитале компаний, паев ПИФ, а также на суммы доходов от продажи или иного выбытия долей и паев ПИФ.

Однако на данный момент в российских правилах КИК отсутствует четкое закрепление иерархии применения правил КИК в случае, если в цепочке владения КИК присутствует несколько юрисдикций, применяющих правила КИК. Соответствующие правила существуют на данный момент только для случаев косвенного участия в КИК через компании, являющиеся российскими налоговыми резидентами, согласно п. 4 ст. 25.15 НК РФ [2]. При этом осуществление зачета иностранных налогов на прибыль КИК, участие в которых осуществляется через иностранные организации, на данный момент в НК РФ не

предусмотрено, что приводит к повышенному риску возникновения двойного налогообложения в ситуациях, когда правила КИК применяются более чем в одной юрисдикции в цепочке владения КИК.

В связи с этим представляется необходимым дополнить действующие положения НК РФ положениями о косвенном зачете иностранных налогов следующего содержания:

«В случае косвенного участия контролирующего лица, являющегося налоговым резидентом Российской Федерации, в иностранной компании, в капитале которой прямо участвуют иные контролирующие лица, являющиеся резидентами иностранных юрисдикций, применяющих правила КИК, первичное право налогообложения прибыли КИК должно предоставляться юрисдикции налогового резидентства акционера, имеющего прямое участие в капитале такой КИК. Сумма налога, подлежащего уплате с прибыли КИК за соответствующий налоговый период в России, уменьшается пропорционально доле участия контролирующего лица КИК на сумму налога, уплаченного в отношении данной прибыли в юрисдикции лица, имеющего прямое участие в капитале КИК».

Важно отметить, что хотя в российских правилах КИК предусмотрен зачет фактически уплаченного налога в иностранных юрисдикциях, включая налог на прибыль и налог у источника, в российских правилах КИК отсутствует рекомендованная ОЭСР защитная оговорка, согласно которой применение зачета в отношении суммы фактически уплаченного иностранного налога не предоставляется, если налог, уплаченный за рубежом, подлежал частичному возмещению или возврату.

В действующей редакции п. 11 ст. 309.1 НК РФ предусмотрена возможность зачета в России «суммы налога, исчисленного в отношении прибыли КИК в соответствии с законодательством иностранного государства», однако прямо не закреплены требования в отношении фактической уплаты данной суммы налога. Предоставление документального подтверждения для

целей применения зачета также необходимо только в отношении суммы исчисленного налога, а не в отношении суммы фактически уплаченного налога. Таким образом, в случае если прибыль КИК была исчислена по правилам юрисдикции КИК, но впоследствии налог на прибыль КИК фактически не уплачивался в связи с применением в юрисдикции КИК зачетов, освобождений специальных налоговых режимов, либо по каким-то иным причинам, сумма исчисленного в юрисдикции КИК налога все равно будет доступна для зачета в России, что приведет к возникновению злоупотребления положениями налогового законодательства.

В связи с этим рекомендуется дополнить указанные положения о зачете налога, уплаченного в иностранных юрисдикциях, защитной оговоркой следующего содержания: «Сумма налога, исчисленного в отношении прибыли КИК за соответствующий налоговый период, уменьшается пропорционально доле участия контролирующего лица на величину налога, исчисленного в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств или законодательством России, в том числе налога на доходы, удерживаемого у источника выплаты дохода, а также на величину налога на прибыль организаций, исчисленного в отношении прибыли постоянного представительства этой КИК в России. При этом зачет налога, исчисленного в отношении этой прибыли в соответствии с законодательством иностранных государств, не предоставляется в той части, в которой уплаченный в таком иностранном государстве налог, подлежал частичному возмещению или возврату».

Таким образом, двойное налогообложение при применении правил КИК может возникать:

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

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

- когда 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;

- когда проводились корректировки в рамках применения правил ТЦО между сторонами сделок.

Согласно рекомендациям ОЭСР, двойное налогообложение может быть предотвращено за счет:

а) зачета налога, уплаченного в юрисдикции КИК;

б) зачета налога, уплаченного во всех иностранных юрисдикциях в цепочке владения КИК;

в) предоставления освобождения в отношении доходов от участия в капитале КИК в виде дивидендов или в виде доходов от продажи долей участия в КИК.

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. Кроме того, прибыль КИК корректируется на суммы от переоценки или обесценения долей в уставном капитале компаний, признанных в составе прибыли или убытка КИК до налогообложения, суммы доходов от продажи или иного выбытия долей в уставном капитале компаний и расходов, признанных при выбытии данных активов в составе прибыли или убытка КИК до налогообложения, суммы прибыли или убытка дочерних компаний, кроме дивидендов, признанных в

финансовой отчетности КИК, а также суммы расходов на формирование резервов, а также доходов от восстановления резервов.

Глава 3

Налогообложение прибыли контролируемых иностранных компаний

3.1 Определение прибыли контролируемых иностранных компаний

Определение прибыли КИК, подлежащей отнесению в налоговую базу контролирующих лиц, является важным этапом применения правил КИК. В случае признания акционера иностранной компании ее контролирующим лицом, у такого акционера возникает обязанность не только представить соответствующие уведомления в налоговые органы, но также определить будет ли прибыль, полученная иностранной компанией, относиться к категориям прибыли, включаемым в налоговую базу такого акционера, рассчитать сумму прибыли КИК, включаемой в его налоговую базу и уплатить налог в отношении такой прибыли при необходимости. Как отмечают А.О. Гаврилов и И.В. Хаменушко [94, с. 49-55], в зависимости от целей, преследуемых государством при введении правил КИК, в налоговую базу контролирующего лица может включаться как вся прибыль КИК, так и только определённые виды дохода с наиболее высоким риском выведения из-под налогообложения, например, определяемые в рамках категориального анализа прибыли.

Согласно положениям Отчета ОЭСР [72, с. 43], государствам, применяющим правила КИК, рекомендуется закрепить понятие «прибыль КИК» в своем налоговом законодательстве. Данное понятие должно регламентировать, включаются ли в налоговую базу контролирующих лиц все виды доходов КИК или только некоторые виды доходов, а также какие виды доходов КИК могут облагаться налогом на прибыль КИК на уровне контролирующих лиц. Рекомендуется, чтобы перечень таких доходов являлся закрытым. В то же время правила по определению прибыли КИК должны оставаться в соответствии с

внутренней налоговой политикой государства, применяющего правила КИК. Таким образом, государства имеют свободу усмотрения при определении видов дохода, которые будут включаться в налоговую базу КИК.

В Отчете ОЭСР также выделены основные подходы в отношении отнесения некоторых видов доходов КИК с повышенным риском вывода из-под налогообложения в налоговую базу контролируемых лиц. Данные виды доходов включают [72, с. 43]:

- доходы КИК, являющихся холдинговыми компаниями;
- доходы КИК, оказывающих финансовые или банковские услуги;
- доходы КИК, являющихся платежными агрегаторами;
- доходы КИК от объектов интеллектуальной собственности (роялти);
- доходы КИК от продажи товаров и услуг через интернет;
- доходы от кэптивного страхования и перестрахования.

Данные виды доходов принято относить к так называемым «пассивным доходам», которые, как правило, связаны с наиболее высоким риском вывода из-под налогообложения. При этом, как отметил В.А. Гидирим [78, с. 690], налогообложение пассивных видов дохода – это приоритетная цель правил КИК. Таким образом, правила КИК, как правило, распространяются на прибыль, которая не связана с осуществлением реальной экономической деятельности, и которая может выводиться из-под налогообложения в иностранные низконалоговые юрисдикции. Государства, применяющие правила КИК, могут учитывать ряд факторов для определения «пассивных» видов дохода, которые могут выводиться из-под налогообложения.

При определении прибыли КИК, подлежащей налогообложению, в зависимости от целей своей внутренней налоговой политики, государства могут делать акцент на следующих аспектах:

- относится ли данный вид дохода к пассивным видам дохода;
- был ли доход получен от взаимозависимых лиц;

- из какого источника была получена прибыль КИК;
- осуществляла ли КИК реальную экономическую деятельность, направленную на получение прибыли.

Вне зависимости от выбранного подхода государствам, применяющим правила КИК, рекомендуется распространять правила КИК как минимум на прибыль КИК, не осуществляющих реальную экономическую деятельность.

В Отчете ОЭСР отмечены следующие подходы к определению прибыли КИК, облагаемой налогом на уровне контролирующих лиц, которые могут применяться разными юрисдикциями в зависимости от целей их внутренней налоговой политики:

а) категориальный анализ (государства могут применять один из трех видов данного анализа:

- 1) юридическая классификация доходов,
- 2) взаимозависимость сторон,
- 3) источник дохода);

б) анализ осуществления КИК реальной экономической деятельности;

в) анализ «сверхприбыли» КИК;

г) анализ компаний и сделок для целей определения прибыли КИК.

Как уже было отмечено ранее, некоторые государства, преследующие цель предотвращения отсроченного налогообложения, могут не применять ни один из вышеописанных подходов для анализа доходов КИК и распространять правила КИК на все виды доходов КИК. Как отмечают Н.С. Милоголов и М.Р. Пинская [112, с. 36-46], вся прибыль КИК, без разделения на активную и пассивную, облагается налогом на уровне контролирующих лиц согласно правилам КИК, применимым в Бразилии, Франции и Китае. Иной подход применяется в Великобритании, Германии и США, где налогом облагается только часть прибыли КИК с применением различных подходов для анализа доходов КИК.

Как отмечают Р.А. Муратов [113, с. 11-21], Н.М. Иванчева и А.В. Князева [101], а также Н.С. Милоголов и М.Р. Пинская [112, с. 36-44], в США налогом на прибыль КИК на уровне контролирующих лиц облагаются следующие виды доходов:

- а) доходы от страхования;
- б) доходы иностранных «базовых» компаний (дивиденды, проценты, роялти, доходы от аренды, ряд доходов от сделок с взаимозависимыми лицами, а также ряд доходов от сделок с нефтью;
- в) доходы, полученные из государств, к которым применяются санкции;
- г) нелегальные платежи иностранным агентам или правительствам.

В Великобритании, как отмечают Н.М. Иванчева и А.В. Князева [101], налогооблагаемая прибыль КИК определяется посредством анализа следующих критериев (так называемых «charge gateway»):

- а) наличие реальной экономической деятельности у КИК;
- б) наличие активов, управляемых контролирующим лицом КИК из Великобритании;
- в) зависимость КИК от контролирующего лица в Великобритании;
- г) функции, активы и риски КИК.

При этом, как отмечает А.О. Гаврилов [95, с. 335], подход с включением в налоговую базу контролирующих лиц только определенных видов доходов КИК также может быть сопряжен с определенными рисками, в частности, с риском возникновения противоречий данных положений правил КИК с положениями СОИДН о налогообложении определенных видов доходов (включая, дивиденды, проценты, роялти и др.).

Далее будут более подробно рассмотрены и проанализированы вышеописанные подходы к анализу доходов КИК для целей включения в налоговую базу контролирующих лиц КИК:

а) категориальный анализ. Правила КИК могут предусматривать разделение прибыли на категории и ее распределение в разных долях в зависимости от того, к каким категориям она относится. Разные государства по-разному определяют данные категории в зависимости от факторов или признаков, которые они считают наиболее важными [72, с. 44] - юридическая классификация, взаимозависимость сторон, источник дохода.

Однако не все виды прибыли, входящие в данные категории, создают непосредственную угрозу выведения прибыли из-под налогообложения.

Юридическая классификация

В рамках юридической классификации доходов выделяются следующие основные категории доходов [72, с. 44]:

- дивиденды;
- проценты;
- доход от страховой деятельности;
- роялти и прибыли от объектов интеллектуальной собственности;
- прибыль от продажи товаров и оказания услуг.

Данные виды доходов, как было отмечено выше, относятся к «пассивным доходам», которые имеют наиболее высокий риск выведения прибыли из-под налогообложения. Далее будут проанализированы причины, по которым данным видам доходов уделяется повышенное внимание.

Дивиденды являются видом дохода, который наиболее часто используется транснациональными группами компаний для выведения прибыли из-под налогообложения в юрисдикцию КИК. При этом не все выплаты дивидендов создают высокий риск выведения прибыли из-под налогообложения и манипулирования налоговой базой. В частности, в Отчете ОЭСР выделяется несколько ситуаций, в которых риск выведения прибыли является минимальным или отсутствует [72, с. 44]. Во-первых, если дивиденды выплачиваются за счет дохода, полученного от взаимозависимой компании, которая осуществляет

реальную экономическую деятельность. Во-вторых, если такие дивиденды попадали бы под освобождение от налогообложения в юрисдикции материнской компании при их получении материнской компанией. В-третьих, если КИК осуществляет активную деятельность в сфере сделок с ценными бумагами, то дивиденды, выплаченные в адрес такой КИК, могут не повышать риск выведения прибыли из-под налогообложения, если они связаны с реальной экономической деятельностью КИК.

Проценты также относятся к видам доходов, которые чаще всего используются для внутригрупповых манипуляций налоговой базой за счет выдачи займов между взаимозависимыми организациями таким образом, чтобы проценты выплачивались из юрисдикции с более высокими ставками налога на прибыль в юрисдикцию с более низкими ставками налога на прибыль. Как правило, такие внутригрупповые манипуляции способствуют завышению уровня задолженности на уровне материнской компании и чрезмерной капитализации КИК за счет полученных процентов по займам.

Индикаторами повышенного риска при выплатах процентного дохода являются:

- выплаты процентов между взаимозависимыми компаниями;
- чрезмерно высокий уровень капитализации КИК в связи с получением процентного дохода;
- если предпринимательская деятельность, за счет которой производится выплата процентов, осуществляется за пределами юрисдикции КИК;
- если доход, за счет которого выплачиваются проценты, не был получен от реальной экономической деятельности.

Однако необходимо учитывать, что некоторые виды организаций, осуществляющих лицензируемые виды деятельности, обязаны выполнять требования законодательства об определенном уровне капитализации и ряд иных требований, поэтому правила КИК должны учитывать такие особенности, и не

должны автоматически относить прибыль КИК в налоговую базу контролирующих лиц только потому, что КИК обязана поддерживать определенный уровень капитала для целей не связанных с налогообложением. В.А. Гидирим [78, с. 616] отмечает, что проценты, полученные банком, как правило, относятся к активным, а не пассивным доходам, поскольку связаны с осуществлением реальной экономической деятельности.

Доходы от страховой деятельности, также как и доходы в виде процентов, могут иметь высокий риск выведения из-под налогообложения при определенных обстоятельствах, включая следующие ситуации:

- если КИК имеет более высокий уровень капитализации, чем аналогичные компании, занимающиеся предоставлением страховых услуг;
- если застрахованное лицо или месторасположение застрахованных рисков находятся за пределами юрисдикции КИК;
- если доход от страховой деятельности был получен по договорам страхования или по страховым полисам от взаимозависимого лица, при этом уровень риска повышается, если такое взаимозависимое лицо также производило вычет расходов для целей налогообложения, связанных с выплатой страховых премий.

Пример манипулирования налоговой базой за счет внутригрупповых доходов от услуг страхования, а также за счет выплат процентов, подробно анализирует Ю.В. Алешин [90, с. 129], который, в частности, рассматривает судебное дело, в рамках которого снижение налоговой базы компании Fiat Finance and Trade Ltd осуществлялось за счет увеличения размера выплат по облигациям и применения повышенных ставок при расчете величины страховых фондов.

Однако, как и в случае получения процентных доходов, доходы по страховым премиям, полученные регулируемой организацией, осуществляющей лицензируемую страховую деятельность, могут не вызывать рисков

манипуляции налоговой базой, поскольку законодательное регулирование устанавливает ограничения в отношении уровня их рисков и капитала.

Доходом от интеллектуальной собственности, например, роялти также легко манипулировать в рамках внутригрупповых выплат, поскольку такой доход может распределяться в различных формах, имеющих разную юридическую квалификацию, в соответствии законодательством разных государств. Например, в некоторых случаях доход, который в государстве выплаты квалифицируется в качестве роялти, может квалифицироваться в качестве дохода от продаж в государстве получателя дохода и, таким образом, признаваться доходом от активной деятельности в рамках применения правил КИК некоторых государств.

Как отмечает В.А. Гидирим [78, с. 616], роялти почти всегда относятся к пассивным доходам для целей включения в налоговую базу КИК на уровне контролирующих лиц, за исключением ситуаций, когда объекты интеллектуальной собственности были созданы самой КИК или были значительно переработаны на территории юрисдикции КИК. Повышенные риски, связанные с внутригрупповыми выплатами роялти, также подробно анализирует Ю.В. Алешин [90, с. 129].

Кроме того, реальную стоимость объектов интеллектуальной собственности часто бывает трудно оценить в рамках применения правил ТЦО в связи с отсутствием доступных объектов для сопоставления цены, в связи с чем базовая стоимость таких активов может не отражать реальный размер дохода, который они могут приносить. Прибыль, полученную от объекта интеллектуальной собственности, также часто бывает трудно отделить от прибыли, которая была получена от сопутствующей продажи товаров или оказания услуг. Правила КИК, предусматривающие применение категориального анализа на основании юридической классификации доходов, как правило направлены на выделение доходов в форме роялти и отнесение таких доходов в налоговую базу контролирующего лица. Однако, выделение определенных видов

прибыли (таких как роялти) на основании правил юридической классификации, само по себе не является достаточным основанием для отнесения всей прибыли, полученной от объектов интеллектуальной собственности, в налоговую базу контролирующего лица для предотвращения риска выведения прибыли из-под налогообложения.

Доход, полученный от продажи товаров, которые были произведены в юрисдикции КИК, или от оказания услуг в юрисдикции КИК, как правило, в большинстве случаев не вызывает рисков выведения прибыли из-под налогообложения. Однако, в отношении такого дохода также могут возникать риски из-под налогообложения при определенных условиях, в частности, если КИК вовлечена в деятельность по выставлению счетов и при выплате дохода от продажи объектов интеллектуальной собственности.

КИК, вовлеченные в деятельность по выставлению счетов создают повышенный риск, потому что они получают доход от продажи товаров и оказания услуг за товары и услуги, которые они ранее приобрели у взаимозависимых лиц, и к которому они впоследствии добавили небольшую наценку в виде процента за свои услуги (или не добавляли наценку). Как было отмечено выше, прибыль от объектов интеллектуальной собственности, которая была выведена в юрисдикцию КИК, может квалифицироваться как прибыль от продажи товаров и оказания услуг, и, в связи с этим, не включаться в налоговую базу КИК на уровне контролирующих лиц. Таким образом, по общему правилу, доходы от продажи товаров и оказания услуг не должны включаться в налоговую базу КИК на уровне контролирующих лиц, поскольку их получение связано с осуществлением реальной экономической деятельности, однако при этом необходимо учитывать возможность возникновения злоупотреблений также связанных с выплатами соответствующих видов доходов внутри группы.

Взаимозависимость сторон

Правила КИК в некоторых юрисдикциях могут предусматривать включение в налоговую базу контролирурующих лиц доходов, полученных от взаимозависимых лиц, поскольку чаще всего манипуляции налоговой базой КИК происходят именно за счет выплат пассивных доходов в адрес взаимозависимых лиц. Некоторые юрисдикции применяют расширенный тест на взаимозависимость сторон, который распространяется как на доходы КИК, полученные от продажи товаров или оказания услуг взаимозависимым лицам, так и на доходы от продажи товаров, которые первоначально были приобретены у взаимозависимых лиц. Тест на взаимозависимость сторон применяется к доходу, полученному от активов, которые были созданы совместно с взаимозависимой стороной (например, интеллектуальная собственность, которая была разработана на основании соглашения о распределении расходов) [72, с. 46].

Источник дохода

В некоторых государствах применяются правила КИК, предусматривающие классификацию доходов на основании источника их происхождения. Данный подход может предусматривать анализ источника происхождения дохода, предполагающий, что доход, полученный от предпринимательской деятельности, осуществляемой в юрисдикции КИК, связан с более низким риском выведения из-под налогообложения, а доход, полученный от источника в третьей юрисдикции, имеет более высокий риск.

В рамках данного подхода доход включается в прибыль КИК, если такой доход был получен КИК от продажи товаров или оказания услуг в адрес взаимозависимых или независимых лиц, находящихся в юрисдикции материнской компании, или от оказания услуг или инвестиционной деятельности, осуществляемой в юрисдикции материнской компании.

В юрисдикциях, цели внутренней налоговой политики которых направлены на предотвращение выведения прибыли из-под налогообложения в

юрисдикции материнской компании, в качестве прибыли КИК будет рассматриваться именно прибыль, полученная от источников в юрисдикции материнской компании. Однако на практике источник происхождения прибыли КИК бывает достаточно сложно установить.

В юрисдикциях, цели внутренней налоговой политики которых направлены на предотвращение выведения прибыли из-под налогообложения не только в юрисдикции материнской компании, а также в иных иностранных юрисдикциях, правила КИК могут применяться также в отношении прибыли, полученной в иных юрисдикциях. Данный подход оставляет меньше возможностей для манипуляций налоговой базой КИК для налогоплательщиков, однако он также может способствовать отнесению в налоговую базу контролирующего лица прибыли, которая была получена от реальной экономической деятельности КИК.

б) Анализ осуществления КИК реальной экономической деятельности. В рамках анализа осуществления КИК реальной экономической деятельности оценивается степень вовлеченности КИК в осуществление реальной экономической деятельности для определения части прибыли, подлежащей включению в налоговую базу КИК на уровне контролирующих лиц [72, с. 47]. Многие государства на практике применяют тот или иной вид анализа осуществления КИК реальной экономической деятельности, или сочетают применение категориального анализа с положениями об анализе реальной экономической деятельности КИК.

Анализ осуществления КИК реальной экономической деятельности может предусматривать оценку различных критериев для определения того, была ли прибыль КИК связана с реальной экономической деятельностью, в результате осуществления которой она была получена, включая анализ наличия персонала, офисных помещений, активов и принятия на себя предпринимательских рисков. Вне зависимости от того, какие критерии учитываются при проведении данной

оценки, анализ реального экономического присутствия, как правило, направлен на определение того, имела ли КИК возможность получить прибыль самостоятельно. Анализ осуществления КИК реальной экономической деятельности на практике чаще всего применяется вместе с категориальным анализом.

Анализ осуществления КИК реальной экономической деятельности может применяться двумя способами. Во-первых, в рамках порогового теста прибыль КИК может полностью освобождаться от налогообложения, если КИК вовлечена в реальную экономическую деятельность, при этом если КИК не вовлечена в экономическую деятельность в достаточной степени, то налогом на прибыль КИК может облагаться вся прибыль КИК. Во-вторых, в рамках пропорционального теста из налогооблагаемой прибыли КИК может исключаться часть прибыли КИК, соответствующая доле реальной экономической деятельности, осуществляемой КИК. Хотя данный подход может предотвратить больше ситуаций уклонения от налогообложения, его применение будет также способствовать повышению административных издержек при применении правил КИК, что в целом будет снижать эффективность его применения.

Как было отмечено ранее, одной из основополагающих целей при разработке эффективных правил КИК является снижение административных издержек, связанных с их применением, не повышая при этом риски выведения прибыли из-под налогообложения. Анализ осуществления КИК реальной экономической деятельности в целом способствует достижению данной цели, поскольку основывается на более конкретных и измеримых критериях, чем категориальный анализ доходов КИК. Однако подробный анализ фактов и обстоятельств в отношении каждой КИК в рамках данного теста неизбежно приведет к повышению административных издержек, связанных с применением правил КИК. Тем не менее рост издержек может оказаться сравнительно

небольшим, поскольку данный анализ в целом похож на анализ для целей ТЦО. Таким образом, если данный анализ выявит, что КИК имеет недостаточный уровень экономического присутствия, часть прибыли или вся прибыль может включаться в налоговую базу КИК даже после применения корректировок по ТЦО.

Для повышения эффективности данный подход может применяться только в отношении определенных категорий дохода, таким образом, чтобы иные категории дохода или автоматически включилась, или автоматически исключались из налоговой базы КИК в зависимости от категории (например, в зависимости от отнесения дохода к пассивному или активному, либо в зависимости от выявления взаимозависимости сторон или от происхождения дохода из определенного источника).

В зависимости от целей внутренней налоговой политики государства могут производить анализ осуществления КИК реальной экономической деятельности несколькими способами, которые будут рассмотрены ниже:

- применение порогового теста, предусматривающего анализ фактов и обстоятельств для определения реального вклада сотрудников КИК в деятельность, приносящую прибыль КИК. Данный вариант также может предусматривать применение пороговых значений («safe harbour»), коэффициентов (КРІ), или иных более технических тестов;

- оценка существенных функций, осуществляемых компаниями группы, для определения того, является ли КИК компанией, которая может владеть активами и принимать на себя предпринимательские риски, если не будет входить в указанную группу. В данном случае прибылью КИК будет признаваться вся прибыль, не связанная с осуществлением существенных функций данной компанией группы, а часть прибыли, связанная с осуществлением таких функций, будет исключаться из налоговой базы КИК.

Таким образом, прибылью КИК будет признаваться только та часть прибыли, для получения которой КИК не осуществляла существенных функций;

- оценка наличия помещений, достаточных для осуществления реальной предпринимательской деятельности в юрисдикции КИК и для реального получения прибыли, а также наличия у КИК достаточного числа сотрудников, имеющих необходимые навыки и квалификацию, для осуществления основных функций КИК. В данном случае прибылью КИК будет признаваться вся прибыль КИК, для получения которой у КИК не было необходимых помещений и персонала;

- наличие у КИК связи с территорией юрисдикции ее учреждения («nexus approach») [67, с. 584], для оценки достаточного уровня экономического присутствия. Данный подход, как правило, применяется в отношении налоговых режимов, применяемых к объектам интеллектуальной собственности («IP-режимов»). В соответствии с данным подходом, вся прибыль, полученная от квалифицированных объектов интеллектуальной собственности, будет включаться в налоговую базу в рамках правил КИК, если налогоплательщик не докажет, что такая прибыль подпадает под освобождение в рамках IP-режимов.

Если в юрисдикции КИК отсутствуют IP-режимы, то данное правило будет применяться в отношении всей прибыли, полученной от квалифицированных объектов интеллектуальной собственности, которые были приобретены у взаимозависимых лиц или были разработаны с их помощью, и соответствующая прибыль будет включаться в налоговую базу КИК, если налогоплательщик не докажет, что такая прибыль подпадает под освобождение от налогообложения по иным основаниям. Поскольку данный подход применяется только в отношении прибыли, полученной от квалифицированных объектов интеллектуальной собственности, то, как правило, требуется его дополнение другими видами анализа. Повышение эффективности правил КИК за счет применения анализа осуществления КИК реальной экономической деятельности должно также

соотноситься с ростом административного бремени и издержек, возникающих в связи с применением правил КИК. В зависимости от целей внутренней налоговой политики, некоторые государства могут предпочесть имплементацию более точного, но при этом более сложного в применении анализа, а другие государства могут предпочесть применение менее сложного, но менее точного анализа.

в) анализ «сверхприбыли» КИК. Еще одним подходом к определению прибыли КИК, выделенным в Отчете ОЭСР, является анализ «чрезмерно высокой прибыли». Данный подход также в большей степени предназначен для применения в отношении IP-режимов (т.е. налоговых режимов, предусматривающих льготное налогообложение интеллектуальной собственности), однако он на данный момент не имеет широкого распространения на практике. В рамках данного подхода прибыль КИК сверх установленного максимального порогового значения, которая была получена в низконалоговой юрисдикции, включается в налоговую базу КИК на уровне контролирующих лиц [72, с. 49]. В зависимости от целей внутренней налоговой политики государства, применяющего правила КИК, сверхприбыль может включаться в налоговую базу КИК только в ситуациях, когда КИК использует объекты интеллектуальной собственности, разработанные совместно с взаимозависимыми лицами или приобретенные у таких лиц. Данный подход в Отчете ОЭСР рекомендуется сочетать с категориальным анализом прибыли КИК.

г) анализ компаний и анализ сделок для целей определения прибыли КИК. Вне зависимости от выбранного вида анализа доходов КИК, государства, применяющие правила КИК, также должны определить будет ли анализ применяться к каждой отдельной компании («entity approach») или к каждой отдельной сделке («transactional approach») для отнесения в налоговую базу КИК отдельных потоков доходов. Если анализ доходов применяется в отношении каждой отдельной КИК, то компании, которые не получают определенный

уровень прибыли, относимой в налоговую базу КИК, или компании, которые вовлечены в определенные виды деятельности, будут рассматриваться как компании не имеющие прибыли, относящейся в налоговую базу КИК, даже если часть такой прибыли будет состоять из тех видов дохода, которые при иных обстоятельствах включаются в налоговую базу КИК. Если анализ применяется в отношении каждой отдельной сделки, то каждая выплата прибыли оценивается отдельно, для определения необходимости ее включения в прибыль КИК [72, с. 50-51].

Различие между данными двумя подходами заключается в том, что в рамках анализа каждой отдельной компании, либо вся прибыль включается в налоговую базу КИК, либо вся прибыль исключается из налоговой базы КИК, в зависимости от того, будет ли большая часть прибыли компании соответствовать критериям включения в налоговую базу КИК. В рамках подхода по анализу каждой отдельной сделки, часть прибыли может включаться в налоговую базу КИК, даже если большая часть прибыли не соответствует критериям для включения в налоговую базу КИК. Как отмечает В.А. Гидирим [78, с. 615], подход по анализу отдельных сделок применяется в рамках правил КИК, действующих в Канаде. В рамках канадских правил КИК, любой пассивный доход КИК включается в налоговую базу канадских контролируемых лиц, формируя расчетную налоговую базу КИК, при этом иные факторы, включая юрисдикцию расположения КИК и уровень ее налогообложения, не учитываются.

Анализ в отношении каждой отдельной компании может способствовать снижению административных издержек и повышению прозрачности применения правил КИК, поскольку, при выполнении определенных законодательно установленных критериев, правила КИК автоматически либо применяются, либо не применяются и проведение дальнейшего анализа не требуется. Однако основным недостатком данного подхода является то, что при его применении

либо вся прибыль КИК облагается налогом, либо вся прибыль КИК не облагается налогом, что в определенных случаях может оказаться избыточной мерой, а в иных случаях недостаточной мерой для предотвращения выведения прибыли из-под налогообложения.

Анализ в отношении каждой отдельной выплаты дохода может способствовать повышению административных издержек по сравнению с анализом в отношении каждой компании, и также может потребовать проведения анализа в отношении большего количества компаний. Несмотря на данные недостатки, анализ в отношении каждой отдельной сделки, как правило, является более точным. Административное бремя может быть снижено за счет выбора определенных видов дохода, в отношении которых будет проводиться анализ, или за счет включения в налоговую базу КИК только тех видов дохода, которые имеют высокий риск выведения из-под налогообложения. Кроме того, административное бремя может быть снижено за счет установления минимального порогового значения в отношении видов доходов, включаемых в налоговую базу КИК. Например, в Австралии прибыль не включается в налоговую базу КИК, если пассивный доход КИК составляет менее 5% [121].

Определение прибыли КИК в соответствии с правилами НК РФ будет подробно рассмотрено и проанализировано ниже. Как отмечают А.О Гаврилов и И.В. Хаменушко [94, с. 49], определение размера налогооблагаемой прибыли КИК, как правило, состоит из двух этапов:

- определение доходов, которые получает КИК, а также доли пассивных доходов в них, и определение того, попадает ли КИК под налогообложение;
- расчет налоговой базы КИК.

В России на первом этапе также применяется разновидность категориального анализа прибыли КИК, заключающаяся в юридическом анализе видов дохода КИК. В частности, в российском законодательстве о КИК предусмотрен специальный перечень доходов, признаваемых пассивными

доходами для целей применения правил КИК. К таким пассивным доходам, согласно п. 4 ст. 309.1 НК РФ [2] относятся:

- дивиденды;
- доходы от распределения прибыли или имущества иностранных организаций, включая ликвидационные выплаты;
- проценты по долговым обязательствам, включая проценты по облигациям;
- доходы от объектов интеллектуальной собственности (роялти);
- доходы от продажи акций или долей, а также от уступки прав в иностранной компании, не являющейся юридическим лицом согласно иностранному праву;
- доходы от операций с ПФИ;
- доходы от продажи недвижимого имущества;
- доходы от сдачи имущества в аренду или субаренду, а также от лизинговых операций;
- доходы от продажи или погашения паев ПИФ;
- доходы от проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ и оказания юридических, бухгалтерских, консультационных, рекламных, аудиторских, маркетинговых, инжиниринговых услуг, услуг по обработке информации, а также услуг по предоставлению персонала;
- иные аналогичные доходы.

Виды доходов, не поименованные в указанном перечне, признаются доходами от активной деятельности. Как было отмечено ранее, для компаний, не более 20% прибыли которых состоит из доходов от пассивной деятельности, в соответствии с действующим российским законодательством предусмотрено освобождение. Таким образом, налогом на прибыль КИК будут облагаться преимущественно КИК, получающие более 20% соответствующих пассивных

доходов, к которым не применимо соответствующее освобождение, а также иные виды освобождений.

Необходимо также отметить, что перечень пассивных доходов является открытым, поскольку включает также «иные аналогичные доходы», что позволяет налоговым органам при определенных обстоятельствах квалифицировать в качестве пассивных доходов также некоторые виды активных доходов. При этом некоторые виды пассивных доходов также могут признаваться доходами от активной деятельности для определенных категорий юридических лиц. Например, согласно п. 5 ст. 309.1 НК РФ [2], доход в виде процентов, а также доход от операций с ПФИ, признается доходом от активной деятельности для иностранных банков, осуществляющих деятельность на основании лицензии.

Кроме того, при определении прибыли КИК не учитываются пассивные доходы, если источником их выплаты являются российские компании, и, если контролирующие лица такой КИК имеют фактическое право на соответствующие доходы в соответствии с положениями ст. 312 НК РФ [2].

При определении прибыли КИК, являющейся иностранной структурой, не учитываются доходы в виде имущества или имущественных прав, полученные в качестве вклада от учредителя данной иностранной структуры или членов его семьи и близких родственников, круг которых определяется в соответствии со ст. 14 Семейного кодекса Российской Федерации [10], а также от иной КИК или иностранной структуры, в отношении которой учредитель или его близкий родственник является контролирующим лицом. Если передающая сторона является КИК, при определении прибыли, указанной КИК не будут учитываться расходы в виде переданного имущества или имущественных прав.

Как было описано выше, ОЭСР рекомендует при определении прибыли КИК выбрать один из трех подходов – категориальный анализ прибыли, анализ уровня реального экономического присутствия в юрисдикции КИК, анализ

чрезмерной прибыли, не соответствующей осуществляемому уровню реальной экономической деятельности.

В России на данный момент применяется категориальный анализ прибыли КИК, предусматривающий юридическую классификацию доходов на активные и пассивные. Однако следует отметить, что, во-первых, перечень пассивных доходов из Отчета ОЭСР [72, с. 44] и перечень пассивных доходов установленный в п. 4 ст. 309.1 НК РФ [2] не совпадает. Перечень пассивных доходов согласно НК РФ является существенно более широким, включая такие дополнительные виды пассивных доходов как:

- а) доходы от распределения прибыли или имущества иностранных организаций, включая ликвидационные выплаты;
- б) доход от продажи акций, долей, паев ПИФ;
- в) доходы от операций с ПФИ;
- г) доходы от продажи недвижимого имущества;
- д) доходы от сдачи имущества в аренду или субаренду, а также от лизинговых операций.

При этом перечень пассивных доходов из Отчета ОЭСР включает:

- а) дивиденды);
- б) проценты;
- в) доход от страховой деятельности;
- г) роялти;
- д) доход за оказание услуг и продажу товаров через интернет.

Кроме того, как уже было отмечено выше, перечень пассивных доходов из НК РФ является открытым, таким образом, налоговые органы могут на практике квалифицировать некоторые виды активных доходов в качестве пассивных при определенных обстоятельствах. При этом данный перечень пассивных доходов из НК РФ для целей применения правил КИК во многом совпадает с перечнем

пассивных доходов для целей удержания налога у источника, закрепленным в п. 1 ст. 309 НК РФ [2].

Важно отметить, что ОЭСР к сферам повышенного риска выведения прибыли из-под налогообложения относит также прибыль КИК, являющихся холдинговыми компаниями и прибыль КИК, оказывающих финансовые или банковские услуги, а также услуги кэптивного страхования и перестрахования. В то же время в России доходы от страховых услуг и доходы от продажи товаров и услуг через интернет не включены в список доходов от пассивной деятельности, доход от банковских и страховых услуг подпадает под освобождение при условии осуществления деятельности по лицензии, и, кроме того, в России для холдинговых компаний (с долей пассивного дохода менее 20%) (подп. 4 п.1 ст. 25.13-1 НК РФ) [2], а также банков и страховых компаний (при наличии лицензии) (подп. 5 п.1 ст. 25.13-1 НК РФ) [2] предусмотрены освобождения от налогообложения.

Таким образом, по данному вопросу подход России к определению прибыли КИК частично соответствует подходу, рекомендованному в Отчете ОЭСР. Кроме того, можно добавить, что на данный момент в НК РФ отсутствует четко закрепленное определение прибыли КИК, а закреплен только открытый перечень пассивных доходов для целей применения правил КИК. В связи с этим, для устранения выявленного пробела в понятийном аппарате правил КИК, представляется целесообразным ввести соответствующее определение, в соответствии с рекомендациями из Отчета ОЭСР, а также сократить перечень пассивных доходов для целей КИК до перечня, рекомендованного ОЭСР.

Для повышения таргетированности применения правил КИК также представляется необходимым дополнить категориальный анализ прибыли КИК, предусматривающий юридическую классификацию доходов, тестом по анализу источника дохода на предмет происхождения от предпринимательской деятельности, осуществляемой в юрисдикции КИК. Таким образом список

пассивных доходов для целей применения правил КИК может быть сокращен, в соответствии с рекомендованным подходом ОЭСР, но эффективность правил КИК от этого не снизится, при этом правила КИК будут также распространяться на доходы от страховой деятельности и любые «иные аналогичные доходы», которые не были получены от активной предпринимательской деятельности КИК. В связи с этим предложено авторское определение данного понятия, согласно которому «прибыль КИК» - это прибыль иностранной компании, полученная в виде пассивного дохода, включающего:

- дивиденды;
- проценты;
- доход от страховой деятельности;
- роялти;
- доход от оказания услуг.

Таким образом, как было отмечено выше, в Отчете ОЭСР выделяются такие подходы к определению прибыли КИК, облагаемой налогом на уровне контролирующих лиц как:

- а) категориальный анализ, включающий юридическую классификацию доходов, или применение теста на взаимозависимость сторон, или применение теста источника дохода;
- б) анализ осуществления КИК реальной экономической деятельности;
- в) анализ получения КИК «сверхприбыли», для получения которой у КИК не имелось собственного персонала, рабочих помещений, ресурсов;
- г) анализ компаний и анализ сделок для целей определения прибыли КИК.

В России на данный момент применяется категориальный анализ прибыли КИК, предусматривающий юридическую классификацию доходов на активные и пассивные. При этом в НК РФ закреплён только перечень пассивных доходов, а активными признаются доходы, не перечисленные в данном перечне. Перечень пассивных доходов в НК РФ является открытым, в связи с чем активные доходы,

не поименованные в перечне пассивных доходов, также могут признаваться пассивными при определенных обстоятельствах. Однако следует отметить, что перечень пассивных доходов из Отчета ОЭСР и перечень пассивных доходов установленный в п. 4 ст. 309.1 НК РФ не совпадают, поскольку перечень из НК РФ является существенно более широким.

Кроме того, в НК РФ отсутствует законодательно закрепленное понятие «прибыль КИК», в связи с чем, для устранения пробела в законодательстве предложена авторская формулировка соответствующего определения, которая 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.

3.2 Применение освобождений прибыли контролируемых иностранных компаний от налогообложения

Применение освобождений от налогообложения также является важным этапом применения правил КИК. Освобождения от налогообложения прибыли КИК ограничивают сферу применения правил КИК, посредством исключения из-под налогообложения тех организаций, которые представляют наименьший риск выведения прибыли из-под налогообложения, и налогообложения тех организаций, которые создают повышенный риск выведения прибыли из-под налогообложения, поскольку имеют определенные характеристики или

осуществляют определенные действия. Таким образом освобождение от налогообложения определенных организаций может способствовать более целенаправленному и эффективному применению правил КИК, а также снизить общий уровень административного бремени, связанного с их применением. При этом компании, освобожденные от налогообложения, как правило, обязаны представлять в налоговый орган определенную отчетность для подтверждения соответствия всем критериям применения освобождений.

Как отмечают Н.С. Милоголов и М.Р. Пинская [112, с. 42], освобождения прибыли КИК являются важным элементом правил КИК поскольку позволяют отделить КИК, прибыль которых подлежит налогообложению, в связи с наличием риска выведения прибыли из-под налогообложения, от КИК, прибыль которых не облагается налогом.

В Отчете ОЭСР приведены три основных вида освобождений от налогообложения, включая:

а) освобождение по критерию минимального порогового значения прибыли КИК. В рамках данного освобождения прибыль КИК, ниже определенного минимального порогового значения, не облагается налогом на уровне контролирующих лиц;

б) освобождение от налогообложения КИК, в отношении которых отсутствуют признаки уклонения от налогообложения. В рамках данного подхода прибыль КИК облагается налогом только в тех случаях, когда есть основания полагать, что у контролирующего лица имелась цель уклонения от уплаты налога, посредством выведения прибыли в юрисдикцию КИК;

в) освобождение по критерию налоговой ставки, применимой в юрисдикции КИК. Согласно данному подходу, правила КИК применяются только в отношении КИК, являющихся резидентами юрисдикций с эффективной налоговой ставкой ниже, чем в юрисдикции материнской компании.

Указанные виды освобождений будут более подробно рассмотрены и проанализированы ниже.

а) освобождение по критерию минимального порогового значения прибыли КИК. Применение освобождения по критерию минимального порогового значения может способствовать уменьшению административных издержек и повышению эффективности и целенаправленности правил КИК. Прибыль КИК не включается в налоговую базу контролирующего лица, если ее размер не превышает определенного порогового значения. Данный подход может предусматривать предоставление освобождений в отношении КИК, прибыль которых:

- 1) меньше, чем определенный процент прибыли КИК;
- 2) меньше, чем определенная фиксированная сумма от прибыли КИК;
- 3) если налогооблагаемая прибыль меньше определенной фиксированной суммы.

Правила КИК могут также предусматривать установление порогового значения для налогообложения определенных видов дохода, которые имеют более высокий риск выведения из-под налогообложения. При этом недобросовестные налогоплательщики могут искусственно создавать условия для формального соответствия критериям для применения освобождений, например, посредством дробления прибыли между несколькими КИК, каждая из которых будет иметь прибыль ниже установленного порогового значения. В связи с этим правила КИК могут предусматривать применение антиуклонительных норм, направленных на предотвращение дробления прибыли между несколькими КИК. Однако применение соответствующих антиуклонительных норм может повышать административное бремя, связанное с применением правил КИК.

В качестве примера применения таких антиуклонительных норм может быть рассмотрен подход, применимый в США, который предусматривает

применение антиуклонительных норм, в рамках которых прибыль двух или более КИК рассматривается как прибыль одной корпорации для целей налогообложения, если основной целью создания нескольких КИК являлось уклонение от отнесения прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц. Повышение административных издержек в США компенсируется за счет применения презумпции, согласно которой прибыль нескольких КИК автоматически рассматривается как прибыль единой корпорации для целей налогообложения, если такие КИК являются взаимозависимыми и осуществляют предпринимательскую деятельность, которую ранее осуществляла одна КИК, или осуществляют предпринимательскую деятельность в качестве партнеров в рамках соглашения о партнерстве.

В Германии также применяется освобождение по критерию минимального порогового значения прибыли КИК, в рамках которого прибыль, включаемая в налоговую базу контролирующего лица, не должна превышать пороговое значение как на уровне КИК, так и на уровне контролирующего лица КИК. Таким образом, даже если доля прибыли одной КИК, включаемая в налоговую базу контролирующего лица, не превышает установленное минимальное пороговое значение, прибыль такой КИК все же может облагаться налогом на уровне контролирующего лица, если указанное минимальное пороговое значение прибыли КИК будет превышать при суммировании всех долей участия контролирующего лица в нескольких КИК.

В Отчете ОЭСР отсутствуют рекомендации по имплементации освобождения по критерию минимального порогового значения в законодательство о КИК, однако отмечено, что наиболее эффективным вариантом имплементации данного минимального порогового значения является его имплементация вместе с антиуклонительной нормой, направленной на предотвращение дробления прибыли между несколькими КИК.

б) освобождение от налогообложения КИК, в отношении которых отсутствуют признаки уклонения от налогообложения (специальные антиуклонительные нормы). В рамках данного подхода правила КИК могут применяться только в отношении сделок и структур, которые были разработаны непосредственно для уклонения от применения правил КИК. Однако, данный подход может снизить эффективность правил КИК в качестве превентивной меры, направленной на предотвращение выведения прибыли из-под налогообложения в низконалоговые юрисдикции, а также повысить административные издержки применения правил КИК [88, с. 16]. Несмотря на существенную роль антиуклонительных норм, их имплементация не является обязательной, если правила по определению прибыли КИК для целей налогообложения являются достаточно таргетированными.

в) освобождение по критерию налоговой ставки, применимой в юрисдикции КИК. Большая часть действующих на данный момент правил КИК предусматривает применение освобождения, согласно которому прибыль КИК, которые облагаются налогом по налоговой ставке не ниже определенного уровня, не учитывается для целей налогообложения в налоговой базе контролирующего лица. Данное освобождение включается в правила КИК по двум основным причинам. Во-первых, данный подход предусматривает, что правила КИК применяются только к тем компаниям, которые облагаются налогом по низким налоговым ставкам и создают высокий риск выведения прибыли из-под налогообложения. Во-вторых, применение правил КИК именно в отношении КИК в низконалоговых юрисдикциях способствует повышению прозрачности правил КИК для налогоплательщиков, а также уменьшению административных издержек при их применении.

В случае применения освобождения по критерию налоговой ставки в юрисдикции КИК, правила КИК не смогут полностью предотвратить все случаи выведения прибыли из-под налогообложения в юрисдикции контролирующего

лица, поскольку будут допускать выведение прибыли в адрес юрисдикций со средними и высокими налоговыми ставками.

Государства могут выявлять КИК, облагаемые налогом по низкой налоговой ставке различными способами. Например, правила КИК могут предусматривать, чтобы налогоплательщики применяли сравнительный анализ налоговых ставок в отношении каждой КИК. Кроме того, в рамках правил КИК может быть предусмотрен «черный список» или «белый список» [133] юрисдикций с низкими или высокими налоговыми ставками соответственно для упрощения процесса применения правил КИК. Использование соответствующих «черных» и «белых» списков юрисдикций устраняет необходимость проведения сравнительного анализа налоговых ставок, применимых в юрисдикции КИК, в отношении каждой КИК, поскольку включение юрисдикции КИК в такой список будет свидетельствовать об уровне налоговых ставок, применимых в данной юрисдикции. Кроме того, использование «черного» или «белого» списков юрисдикций может упростить процесс установления случаев, в которых применяются правила КИК. В связи с этим, в Отчете ОЭСР [72, с. 36-37] рекомендуется использовать данные списки при разработке правил КИК.

В законодательстве о КИК Великобритании, например, предусмотрен «белый список», который исключает из сферы применения правил КИК, компании, расположенные в юрисдикциях из данного списка [133]. В Финляндии также установлен список государств, которые признаются низконалоговыми юрисдикциями на основании номинальных налоговых ставок и применимых налоговых льгот, однако компании, зарегистрированные в таких юрисдикциях, признаются КИК только если соответствующие компании уплачивают менее 3/5 от суммы налога, который такие компании уплачивали бы в Финляндии [137]. Данный подход предусматривает применение презумпции, согласно которой КИК облагается налогом по низкой налоговой ставке, но такая презумпция должна подтверждаться фактическим сравнением суммы налога, уплаченного

КИК в юрисдикции ее местонахождения, с суммой налога, которая уплачивалась бы в отношении прибыли КИК в юрисдикции контролирующего лица.

В Швеции применяется аналогичный подход [138], в рамках которого государства делятся на три категории:

- а) государства, компании из которых не признаются КИК;
- б) государства, в которых компании, не имеющие прибыли не признаются КИК, а компании, которые получили прибыль, будут анализироваться на предмет применимости освобождения по критерию налоговой ставки;
- в) государства, в которых прибыль всех компаний будет анализироваться посредством теста применимой налоговой ставки в юрисдикции КИК.

В Австралии также предусмотрен «белый список» юрисдикций, в соответствии с которым налоговые резиденты государств с налоговой системой сопоставимой с налоговой системой Австралии, не облагаются налогом на прибыль КИК. Компании, зарегистрированные в государствах из «белого списка», освобождаются от налога на прибыль КИК, если к ним не применяются льготные налоговые режимы в юрисдикции КИК.

Вторая разновидность освобождения по критерию налоговой ставки в юрисдикции КИК предусматривает, что КИК должна облагаться налогом по ставке не ниже определенного установленного порогового значения. Соответствующее пороговое значение может определяться с помощью одного из двух способов. Первый способ предусматривает сравнение налоговой ставки в юрисдикции КИК с определенной фиксированной ставкой, которая считается минимальным допустимым пороговым значением. Второй способ предусматривает сравнение налоговой ставки в юрисдикции КИК с определенной долей или процентом от налоговой ставки, применимой в юрисдикции контролирующего лица. Оба описанных подхода являются одинаково эффективными для целей предотвращения выведения прибыли из-под налогообложения, поскольку предусматривают что риск выведения прибыли в

юрисдикцию КИК выше, если разница между применимыми эффективными налоговыми ставками больше.

В рамках первого подхода государства должны установить минимальное пороговое значение налоговой ставки таким образом, чтобы, если ставка в юрисдикции КИК окажется ниже указанной минимальной ставки, прибыль такой КИК облагалась налогом на уровне контролирующего лица. Данный подход применяется, например, в Германии. В рамках немецких правил КИК предусмотрено, что юрисдикции с налоговой ставкой ниже 25% признаются низконалоговыми юрисдикциями для целей применения правил КИК [136].

В рамках второго подхода освобождение по критерию налоговой ставки предоставляется на основании расчета определенного процента от суммы налога, который уплачивался бы в юрисдикции материнской компании. Данный подход предусматривает анализ как налоговой ставки, так и налоговой базы. Данный подход применяется в рамках правил КИК в Великобритании и в Финляндии. В соответствии с правилами КИК, действующими в Великобритании, если сумма налога, подлежащего уплате в юрисдикции КИК, составляет как минимум 75% от суммы налога, который уплачивался бы в рамках правил КИК в Великобритании [139], то такая юрисдикция не признается низконалоговой. Особенности предоставления освобождений по критерию налоговой ставки в Великобритании подробно анализирует Л.П. Грундел [97, с. 111-115].

Как было отмечено выше, в соответствии с правилами КИК, действующими в Финляндии, если КИК в юрисдикции своего учреждения уплатила менее $\frac{3}{5}$ от суммы налога, который такая КИК уплатила бы в Финляндии в рамках правил КИК [137], то такая КИК признается учрежденной в низконалоговой юрисдикции. Вне зависимости от выбранного подхода, установленная минимальная пороговая налоговая ставка должна быть ниже, чем налоговая ставка в государстве резидентства контролирующего лица, применяющем правила КИК. Как правило, соответствующая минимальная

пороговая налоговая ставка устанавливается на уровне не более 75% от установленной законом ставки налога на прибыль в юрисдикции контролирующего лица.

После установления минимальной пороговой налоговой ставки, правила КИК должны также определять налоговую ставку в юрисдикции КИК, которая будет сравниваться с данной минимальной пороговой налоговой ставкой. Данная минимальная пороговая ставка может определяться посредством сравнения с номинальной налоговой ставкой в юрисдикции КИК или эффективной налоговой ставкой, применимой к КИК.

Хотя использование номинальной налоговой ставки может уменьшить административные издержки, связанные с применением правил КИК, использование эффективной налоговой ставки является более предпочтительным, согласно рекомендациям из Отчета ОЭСР. Данный подход учитывает как налоговую базу, так и иные положения налогового законодательства, которые могут способствовать увеличению или уменьшению эффективной налоговой ставки, применимой к КИК, и может обеспечивать более точное сравнение с минимальной пороговой налоговой ставкой, чем подход, предусматривающий использование для сравнения номинальной налоговой ставки.

Освобождение по критерию минимальной пороговой налоговой ставки как правило применяется в два этапа. Во-первых, производится расчет эффективной налоговой ставки, для чего определяется сумма налога, которую КИК фактически уплатила, а также какой размер прибыли КИК фактически получила. Во-вторых, эффективная налоговая ставка сравнивается с минимальной пороговой налоговой ставкой.

Определение эффективной налоговой ставки, как правило, основывается на соотношении фактически уплаченного налога в юрисдикции КИК с общей налогооблагаемой прибылью, рассчитанной либо по правилам юрисдикции

материнской компании, либо в соответствии с МСФО. В рамках данного метода даже в случае, если номинальная налоговая ставка не является низкой, пониженное налогообложение может также происходить в результате занижения налоговой базы или в результате последующего возврата части уплаченного налога или фактического невыполнения обязательств по уплате налогов.

Для расчета эффективной налоговой ставки используется дробь, в числителе которой отражается фактическая сумма уплаченного налога, а в знаменателе прибыль КИК. Для подтверждения суммы фактически уплаченного за рубежом налога, как правило, требуется представить налоговым органам надлежаще оформленное документальное подтверждение того, что налог действительно был уплачен в иностранной юрисдикции и налогоплательщик не получил возврат уплаченного налога, например, в рамках применения льготного налогового режима. Числитель дроби может быть равен итоговому налоговому бремени с учетом: 1) возмещенных сумм налога и сумм фактически не уплаченного налога, 2) суммы всех налогов на прибыль, уплаченных КИК, в юрисдикции контролирующего лица КИК.

Определение знаменателя дроби, в котором указывается общая сумма налогооблагаемой прибыли КИК, как правило является более сложным. Если в знаменателе включается отсылка к иностранной налоговой базе, эффективная налоговая ставка будет равна номинальной налоговой ставке в юрисдикции КИК, что может поставить под сомнение целесообразность расчета эффективной налоговой ставки. В связи с этим, в Отчете ОЭСР рекомендуется, чтобы при расчете эффективной налоговой ставки в знаменателе дроби указывалась либо налоговая база, рассчитанная по правилам юрисдикции контролирующего лица, либо налоговая база, рассчитанная в соответствии с МСФО с учетом корректировок, уменьшающих налоговую базу, которые могли способствовать снижению уровня налогообложения прибыли КИК.

Эффективная налоговая ставка может оказаться выше, чем номинальная налоговая ставка в юрисдикции КИК, если налоговая база, рассчитанная по правилам юрисдикции контролирующего лица, будет меньше, чем налоговая база, рассчитанная в соответствии с правилами юрисдикции КИК. На практике такая ситуация является маловероятной, поскольку налогоплательщики не структурируют свои группы таким образом, чтобы преимущества компаний в низконалоговых юрисдикциях полностью или частично устранялись за счет недостатков в части расчета налоговой базы, например, в связи с невозможностью вычета из налогооблагаемой прибыли определенных расходов для целей налогообложения.

На расчет эффективной налоговой ставки также могут повлиять виды дохода, используемые при ее расчете. Как правило, государства рассчитывают эффективную налоговую ставку в отношении каждой отдельной компании, однако разные юрисдикции в зависимости от целей своей внутренней налоговой политики могут применять более узкий или более широкий подход в отношении расчета эффективной налоговой ставки.

Согласно более узкому подходу, эффективная налоговая ставка может рассчитываться отдельно для каждого вида дохода КИК. Расчет эффективной налоговой ставки в рамках более узкого подхода позволяет государствам применять освобождение только в отношении тех видов дохода, которые относятся к налоговой базе контролирующего лица в рамках применения правил КИК. Например, если доход в форме роялти облагался налогом на прибыль в юрисдикции КИК, освобождение по критерию налоговой ставки применялось бы к такому доходу в юрисдикции контролирующего лица. Применение данного более узкого подхода может также способствовать разрешению ситуаций, в которых только определенные виды дохода облагаются налогом по пониженной ставке, а другие виды дохода облагаются налогом по стандартной или высокой ставке. Расчет эффективной налоговой ставки с применением более узкого

подхода способствует увеличению административных издержек и повышает сложность применения правил КИК.

Более широкий подход предусматривает расчет эффективной налоговой ставки либо для каждой отдельной КИК, либо отдельно для всех для КИК, учрежденных в каждом конкретном государстве. Подход, предусматривающий расчет эффективной ставки для каждого отдельного государства заключается в суммировании прибыли всех компаний группы, являющихся резидентами определенного государства и может способствовать снижению административных издержек и упрощению процесса применения правил КИК по сравнению с более узким подходом. Однако расчет эффективной налоговой ставки в каждой отдельной юрисдикции является более сложным методом по сравнению с расчетом эффективной ставки для каждой отдельной КИК, поскольку предусматривает суммирование результатов расчетов в отношении всех КИК во всех юрисдикциях, а не расчет эффективной ставки для каждой КИК. Если юрисдикции КИК предоставляют освобождение от налогообложения постоянным представительством (далее – ПП) КИК в иностранных юрисдикциях, эффективная налоговая ставка, применяемая к ПП таких КИК должна рассчитываться отдельно от эффективной ставки, применимой к КИК, чтобы налоговая ставка, применимая к ПП, и налоговая ставка, применимая к КИК, не смешивались для целей необоснованного освобождения прибыли КИК от налогообложения.

В Отчете ОЭСР [72, с. 33] рекомендуется в первую очередь включать в правила КИК освобождение по критерию применимой налоговой ставки, которое предоставляет возможность компаниям, которые облагаются налогом по эффективной налоговой ставке, приблизительно равной ставке, применимой в юрисдикции материнской компании, не подпадать под действие правил КИК. В результате применения данного освобождения, налогом облагается только прибыль тех КИК, которые облагаются налогом по эффективной налоговой

ставке значительно ниже налоговой ставки, применимой в юрисдикции контролирующего лица в отношении прибыли КИК. Данное освобождение может применяться в совокупности с освобождением в отношении КИК, учрежденных в юрисдикциях из так называемого «белого списка», в который государства могут включать юрисдикции с высокой эффективной налоговой ставкой.

Освобождения от налогообложения прибыли КИК, применимые в соответствии с положениями НК РФ будут подробно проанализированы ниже. Освобождения, предоставляемые согласно положениям российского налогового законодательства, исследовались рядом ученых, включая Л.В. Полежарову и К.В. Лукьянец [107, с. 130], П.А. Мерман [111, с. 255-256], Н.М. Иванчева [101].

В соответствии с положениями ст. 25.13-1 НК РФ в России предусмотрен ряд случаев, в которых прибыль КИК освобождается от налогообложения. Соответствующее освобождение предусмотрено в следующих случаях:

а) иностранная компания является некоммерческой организацией, которая в соответствии со своим личным законом не распределяет полученную прибыль между акционерами или иными лицами;

б) иностранная компания учреждена на территории государства - члена Евразийского экономического союза и имеет постоянное местонахождение на территории такого государства;

в) эффективная ставка налогообложения прибыли иностранной организации, определяемая в соответствии с положениями ст. 25.13-1 НК РФ по итогам периода, за который в соответствии с личным законом соответствующей иностранной организации составляется финансовая отчетность за финансовый год, составляет не менее 75% средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль;

г) иностранная компания является активной иностранной компанией, активной иностранной холдинговой компанией или активной иностранной субхолдинговой компанией:

1) активной иностранной компанией признается иностранная компания, у которой доля пассивных доходов составляет не более 20% от общей суммы доходов такой компании по данным финансовой отчетности за период, за который в соответствии с личным законом данной иностранной компании составляется финансовая отчетность за финансовый год согласно п. 3 ст. 25.13 - 1 НК РФ; общая сумма доходов и доля пассивных доходов рассчитываются на основании неконсолидированной финансовой отчетности;

2) иностранной холдинговой компанией (далее – ИХК) признается иностранная компания с долей участия российской организации – контролирующего лица не менее 75%, если доля участия такой иностранной компании хотя бы в одной иностранной компании составляет не менее 50%, а доля участия такой иностранной организации в иных иностранных организациях, при наличии, составляет как минимум 15%, и срок владения указанными долями участия составляет не менее 365 последовательных календарных дней по состоянию на дату окончания финансового года в соответствии с личным законом этой иностранной организации. Иностранная холдинговая компания признается активной, если у нее нет прибыли, либо если доля пассивных доходов в составе ее прибыли не превышает 5% от общей суммы прибыли. При этом, при расчете доли пассивных доходов не учитываются суммы дивидендов, отвечающих определенным условиям;

3) иностранной субхолдинговой компанией (далее – ИСХК) признается иностранная компания с долей участия иностранной холдинговой компании не менее 75%, если доля участия такой иностранной компании хотя бы в одной иностранной компании составляет не менее 50%, а доля участия такой иностранной организации в иных иностранных организациях, при наличии,

составляет как минимум 15%, и срок владения также составляет не менее 365 последовательных календарных дней. Иностранная субхолдинговая компания признается активной, если у нее нет прибыли, либо если доля пассивных доходов согласно п. 4 ст. 309.1 НК РФ в составе ее прибыли не превышает 5% от общей суммы прибыли. При этом, при расчете доли пассивных доходов не учитываются суммы дивидендов, отвечающих определенным условиям.

д) иностранная компания является банком или страховой компанией, осуществляющими деятельность на основании лицензии или иного специального разрешения, в соответствии со своим личным законом;

е) иностранная компания является эмитентом обращающихся облигаций или компанией, которая произвела уступку прав и обязанностей по обращающимся облигациям, эмитентом которых является другая иностранная компания, при этом в отношении таких иностранных компаний должны выполняться определенные условия;

ж) иностранная компания участвует в проектах по добыче полезных ископаемых, которые осуществляются в рамках соглашения о разделе продукции, концессионного соглашения, лицензионного или иного соглашения на условиях риска;

и) иностранная компания является оператором нового морского месторождения углеводородного сырья или его непосредственным акционером или участником, согласно подп. 8 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ;

к) компания признается международной холдинговой компанией, учрежденной в САР на 31 декабря календарного года, следующего за налоговым периодом по соответствующему налогу для налогоплательщика, являющегося контролирующим лицом, на который приходится дата окончания финансового года соответствующей компании, в соответствии с подп. 9 п. 1 ст. 25.13-1 НК РФ.

Кроме того, прибыль КИК, согласно положениям НК РФ, учитывается при определении налоговой базы КИК за налоговый период по соответствующему налогу в случае, если ее величина, рассчитанная в соответствии с положениями ст. 309.1 и п. 7 ст. 25.15 НК РФ, составляет более 10 млн рублей. Как отмечают Л.В. Полежарова и К.В. Лукьянец [118, с. 130], данный порог неоднократно снижался, поскольку в первоначальной редакции Закона о КИК в 2015 году был предусмотрен порог 50 млн руб., затем данный порог был снижен до 30 млн руб. в 2016 году, и до 10 млн руб. в 2017 году.

Для контролирующих лиц, являющихся физическими лицами, также предусмотрен специальный режим исчисления налога с так называемой «фиксированной прибыли КИК». Фиксированная сумма прибыли КИК устанавливается в размере 38 460 тыс. рублей за налоговый период 2020 года, и 34 млн рублей за последующие налоговые периоды начиная с 2021 года вне зависимости от количества КИК, в отношении которых налогоплательщик, перешедший на уплату налога с фиксированной прибыли КИК, является контролирующим лицом, согласно п. 2 ст. 227.2 НК РФ.

Применение данного режима возможно в случае подачи в налоговый орган соответствующего уведомления по месту жительства налогоплательщика – физического лица в срок до 31 декабря года, являющегося налоговым периодом, начиная с которого такое лицо осуществляет уплату налога с фиксированной прибыли КИК, согласно п. 1 ст. 227.2 НК РФ. При этом, согласно п. 3 ст. 227.2 НК РФ, в случае перехода на режим уплаты налога с фиксированной прибыли КИК, данный режим должен применяться в течение не менее пяти налоговых периодов начиная с налогового периода, в котором такое лицо представило уведомление о начале его применения, или не менее трех налоговых периодов, если переход на уплату налога с фиксированной прибыли КИК было представлено налогоплательщиком в налоговый орган в течение 2020 - 2021 года.

При этом необходимо отметить, что освобождения по критерию эффективной ставки, освобождение для банков и страховых компаний, а также для эмитентов обращающихся облигаций применяются только в случае, если с государством постоянного местонахождения иностранной компании имеется действующее СОИДН, а также производится обмен информацией для целей налогообложения с Россией, согласно п. 7 ст. 25.13-1 НК РФ. Перечень государств, не соответствующих данным условиям, утверждается Приказом ФНС России от 11 октября 2019 года № ММВ-7-17/511@ [72].

Для применения освобождений от налогообложения, налогоплательщик должен представить в налоговый орган по своему месту нахождения переведенные на русский язык документы, подтверждающие соблюдение условий для применения соответствующего освобождения, вместе с уведомлением о КИК в срок, предусмотренный для представления соответствующего уведомления, согласно п. 9. ст. 25.13-1 НК РФ. При этом применение соответствующих освобождений является правом, а не обязанностью налогоплательщиков.

Если контролирующее лицо КИК не представило документы, необходимые для подтверждения соблюдения условий для освобождения прибыли КИК от налогообложения, то должностное лицо налогового органа вправе истребовать у него указанные документы (за исключением налогоплательщиков, перешедших на уплату налога с фиксированной прибыли КИК в период применения режима уплаты налога с фиксированной прибыли КИК). Налоговый орган вправе истребовать у контролирующего лица документы, относящиеся к предшествующим налоговым периодам, но не более чем за три календарных года согласно п. 1 ст. 25.14-1 НК РФ. Контролирующее лицо обязано представить указанные документы, переведенные на русский язык, в течение одного месяца после получения соответствующего требования.

Непредставление контролирующим лицом указанных документов по требованию налогового органа в установленный срок, влечет штраф в размере 1 миллиона рублей, согласно п. 1 ст. 25.14-1 НК РФ. Однако, если контролирующее лицо КИК после получения соответствующего требования о представлении документов, представит в налоговый орган уточненное уведомление о КИК без отражения ранее заявленного освобождения прибыли КИК, то такое контролирующее лицо не будет привлекаться к ответственности в виде штрафа.

Как было отмечено выше, в Отчете ОЭСР предлагается введение одного из следующих видов пороговых значений для целей применения освобождений от налогообложения прибыли КИК:

- установление минимального порогового значения для прибыли КИК таким образом, чтобы иностранные компании с прибылью ниже данного минимального значения не облагались налогом на уровне контролирующих лиц;
- применение антиуклонительных норм таким образом, чтобы правила КИК применялись только в тех случаях, когда есть основания полагать, что у контролирующего лица имелась цель выведения прибыли в юрисдикцию КИК для избежания налогообложения;
- установление освобождения по критерию применимой налоговой ставки таким образом, чтобы правила КИК применялись только в отношении КИК, являющихся резидентами в юрисдикциях с более низкой налоговой ставкой, чем налоговая ставка, применимая в юрисдикции материнской компании.

При сравнении приведенного списка применимых в России освобождений с рекомендациями ОЭСР, можно заключить, что в России применяются два из трех пороговых значений, предложенных ОЭСР, включая:

- а) установление минимального порогового значения для налогообложения прибыли КИК. В частности, в России предусмотрено:

- 1) пороговое значение в виде фиксированной суммы в размере 10 млн рублей;
- 2) освобождение по критерию активной компании с максимальным пороговым значением пассивного дохода – 20%, а также активной ИХК и активной ИСХК с долей пассивного дохода менее 5%;

б) освобождение по критерию применимой налоговой ставки. Согласно положениям НК РФ, для освобождения прибыли КИК от налогообложения, эффективная ставка налогообложения прибыли КИК в юрисдикции КИК должна составлять не менее 75% средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль в России.

Относительно первого порогового значения необходимо отметить, что в соответствующих положениях НК РФ о минимальном пороговом значении для налогообложения прибыли КИК в виде фиксированной суммы в размере 10 млн рублей, на данный момент отсутствуют защитные положения, направленные на предотвращение дробления прибыли КИК для целей уклонения от налогообложения. Это оставляет возможность для налогоплательщиков выводить прибыль КИК из-под налогообложения посредством дробления прибыли КИК между несколькими КИК таким образом, чтобы ни одна КИК не имела размер прибыли выше установленного порогового значения.

В данном отношении представляется наиболее целесообразным применить подход, закрепленный в правилах КИК, действующих в США, поскольку данный подход не приводит к повышению административных издержек при применении правил КИК в силу своего технического характера, и сформулировать указанное освобождение по критерию минимального порогового значения прибыли КИК следующим образом: «Прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы за налоговый период по соответствующему налогу в случае, если ее величина, рассчитанная в соответствии со статьей 309.1 НК РФ, составила более 10 млн рублей. При этом, прибыль нескольких КИК, которые являются

взаимозависимыми и осуществляют предпринимательскую деятельность, которую ранее осуществляла одна КИК, или осуществляют предпринимательскую деятельность в качестве партнеров (товарищей) по соглашению о партнерстве (товариществе) рассматривается как прибыль единой корпорации для целей применения положений настоящего пункта».

Относительно освобождения по критерию применимой налоговой ставки в рекомендациях ОЭСР приведены два возможных для применения варианта. В качестве первого варианта освобождения по критерию налоговой ставки, государства могут устанавливать «черные списки» или «белые списки» юрисдикций, которые будут считаться соответственно низконалоговыми или юрисдикциями с высокими налоговыми ставками. Как было отмечено выше, в рамках российского законодательства о КИК предусмотрено, что ряд освобождений прибыли КИК от налогообложения применяется исключительно в случае, если КИК расположены в государствах, не включенных в так называемый «черный список», утвержденный Приказом ФНС РФ от 11 октября 2019 года № ММВ-7-17/511@ [72]. Однако, в качестве ключевого критерия для включения в российский «черный список» выступает не размер эффективной налоговой ставки, а факт наличия или отсутствия осуществления обмена информацией по налоговым вопросам с Россией. Таким образом, «черный список», предусмотренный в рамках российских правил КИК носит иной характер, чем «черный список» в понимании руководства о разработке эффективных правил КИК, подготовленном ОЭСР.

В качестве второго варианта освобождения по критерию налоговой ставки, в Отчете ОЭСР предлагается два возможных варианта:

- сравнение налоговой ставки в юрисдикции КИК с определенной фиксированной ставкой, которая считается минимальным допустимым пороговым значением;

- сравнение налоговой ставки в юрисдикции КИК с определенной долей или процентом от налоговой ставки, применимой в юрисдикции материнской компании.

Действующие в России правила КИК соответствуют второму варианту, который предусматривает сравнение налоговой ставки в юрисдикции КИК с определенным процентом от налоговой ставки, применимой в России. В частности, для освобождения прибыли КИК от налогообложения, эффективная ставка налогообложения прибыли КИК в юрисдикции КИК должна составлять не менее 75% средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль в России. Следует отметить, что согласно российским правилам КИК для сравнения используется эффективная налоговая ставка.

Как отмечено в рекомендациях ОЭСР, в большинстве существующих правил КИК применяется бенчмарк в размере 75% от установленной законом ставки налога на прибыль в юрисдикции материнской компании. Кроме того, в рекомендациях ОЭСР отмечено, что для целей сравнения применимых налоговых ставок предпочтительно использовать эффективную, а не номинальную налоговую ставку. Это связано с тем, что даже в случае, когда номинальная налоговая ставка не является низкой, пониженное налогообложение может происходить в результате уменьшения налоговой базы или снижения налоговой нагрузки за счет последующего возврата части уплаченного налога или за счет фактического невыполнения обязательств по уплате налогов.

Рекомендации ОЭСР предусматривают расчет эффективной налоговой ставки двумя способами:

- в отношении каждой отдельной компании;
- отдельно для каждого вида дохода, полученного КИК.

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. Таким образом, описанные освобождения от налогообложения прибыли КИК, применимые в России, соответствуют рекомендованному подходу ОЭСР.

Следует отметить, что в НК РФ предусмотрен ряд освобождений прибыли КИК от налогообложения, которые не предусмотрены в Отчете 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 САР.

Данные освобождения можно объяснить особенностями целей внутренней налоговой политики России, например:

а) стимулирование определенных отраслей экономики, посредством предоставления налоговых льгот (например, участников проектов по добыче полезных ископаемых и операторов новых морских месторождений углеводородного сырья);

б) стимулирование определенных видов деятельности (выпуск обращающихся облигаций, лицензируемая деятельность банков и страховых компаний);

в) стимулирование деятельности определенных категорий юридических лиц (в частности, некоммерческих организаций);

г) поощрение редомициляции КИК в САР в рамках политики «деофшоризации» экономики;

д) развитие сотрудничества и взаимодействия с государствами – членами ЕАЭС в сфере налогообложения.

Разработка государствами дополнительных критериев для освобождения прибыли КИК от налогообложения, которые будут способствовать более эффективному достижению целей внутренней налоговой политики, не противоречит подходу, рекомендованному ОЭСР.

3.3 Расчет прибыли контролируемых иностранных компаний и отнесение в налоговую базу контролирующих лиц

Как было отмечено выше, после определения видов прибыли, которые будут относиться в налоговую базу контролирующего лица, производится расчет части прибыли, которая будет облагаться налогом на уровне данного контролирующего лица. В Отчете ОЭСР выделяются два важных аспекта в отношении расчета прибыли КИК, включая [72, с. 59]:

- определение по правилам какой юрисдикции должен осуществляться расчет;
- определение того, должны ли применяться специальные положения в отношении расчета прибыли КИК.

В отношении определения, по правилам какой юрисдикции необходимо рассчитывать прибыль КИК, в Отчете ОЭСР рекомендуется применять один из подходов, которые будут рассмотрены ниже:

а) применение законодательства юрисдикции контролирующего лица (юрисдикции, в которой применяются правила КИК). Данный подход не противоречит целям предотвращения выведения прибыли из-под налогообложения. Данный подход способствует снижению административных издержек при применении правил КИК. При этом, государства, применяющие

правила КИК, могут достичь аналогичного эффекта, допуская расчет прибыли КИК по правилам юрисдикции КИК, а затем внося корректировки в соответствии с правилами юрисдикции контролирующего лица;

б) применение правил юрисдикции КИК для расчета прибыли КИК. Данный подход не соответствует рекомендациям действия 3 Плана BEPS [71], поскольку применение правил юрисдикции КИК может способствовать уменьшению размера прибыли, включаемой в налоговую базу КИК, по сравнению размером соответствующей прибыли, рассчитанному по правилам юрисдикции материнской компании. Данный подход может также способствовать повышению административных издержек, связанных с применением правил КИК, поскольку налоговым органам юрисдикции, применяющей правила КИК, потребуется дополнительно анализировать нормы законодательства иностранного государства;

в) применение правил расчета прибыли КИК по выбору контролирующего лица. Данный подход не является рекомендуемым ОЭСР, поскольку может способствовать применению схем налогового планирования;

г) расчет прибыли КИК по правилам, предусмотренным международными стандартами финансовой отчетности (например, стандартами МСФО). Преимущество данного варианта заключается в том, что он может способствовать выработке единого подхода, в случае если его будут применять все юрисдикции. Поскольку на данный момент данный подход не применяется большей частью государств, его применение не будет достаточно эффективным. Кроме того, данный подход может повысить административные издержки при применении правил КИК, если контролирующим лицам потребуется пересчитывать прибыль КИК в соответствии со стандартами, которые не применяются ни в юрисдикции КИК, ни в юрисдикции материнской компании.

Важную роль при расчете прибыли КИК играет порядок учета расходов КИК, уменьшающих налоговую базу контролирующих лиц. Согласно

рекомендациям из Отчета ОЭСР, учет расходов КИК при расчете налоговой базы КИК наиболее предпочтительно осуществлять в соответствии с положениями внутреннего законодательства юрисдикции контролирующего лица. В частности, положениями законодательства юрисдикции, применяющей правила КИК, должно определяться будут ли расходы КИК вычитаться только из доходов аналогичного вида. Например, могут ли расходы КИК от пассивной деятельности вычитаться из доходов КИК от пассивной деятельности, или также могут вычитаться из доходов КИК от активной деятельности.

Еще одним важным аспектом учета расходов КИК является возможность их учета для целей уменьшения доходов не только самой КИК, но также доходов контролирующих лиц. Согласно данным ОЭСР [72, с. 59], в большинстве государств, применяющих правила КИК, предусмотрена возможность вычета расходов КИК только из доходов самой КИК, или из доходов иных КИК, находящихся в юрисдикции учреждения КИК. В Отчете ОЭСР также рекомендуется придерживаться данного подхода, поскольку предоставление возможности вычитать расходы КИК из доходов контролирующего лица или из доходов КИК, находящихся в других юрисдикциях, может привести к преднамеренному завышению расходов КИК от пассивной деятельности в юрисдикции контролирующего лица.

Порядок вычета расходов КИК может устанавливаться не только общими нормами налогового законодательства юрисдикции, применяющей правила КИК, но также специальными нормами, применимыми в рамках правил КИК. Положения по предотвращению вычета расходов КИК из доходов контролирующих лиц КИК или иных компаний группы может применяться в дополнение к положению, ограничивающему возможность вычета расходов КИК только из доходов аналогичного вида и допускающему вычет расходов КИК от пассивной деятельности только из доходов КИК от пассивной деятельности. Риски возникновения двойного налогообложения в рамках данного подхода

могут быть снижены посредством предоставления права на перенос расходов КИК на прошлые или будущие периоды для вычета из доходов прошлых или будущих периодов, если подобный перенос расходов допускается нормами внутреннего налогового законодательства государства, применяющего правила КИК.

Еще один важный аспект в части расчета прибыли КИК связан с возможностью переноса расходов КИК, понесенных в текущем периоде, на будущие периоды. В частности, данный аспект связан с возможностью вычета расходов, которые возникли до получения иностранной компанией статуса КИК по правилам юрисдикции контролирующего лица. Вопрос возможности вычета расходов КИК может возникать в случае, если в юрисдикцию КИК была перемещена деятельность, приносящая убыток. В данном случае, если согласно законодательству юрисдикции, применяющей правила КИК, расходы, понесенные КИК, можно вычесть только из доходов КИК, то факт наличия у КИК убытков за предыдущие периоды не будет создавать риск занижения налоговой базы КИК. Однако данный риск может возникнуть, если произошли изменения в характере деятельности КИК и имеются доказательства того, что доходы или расходы были перемещены в юрисдикцию КИК для целей уменьшения налогооблагаемой прибыли.

Правила расчета прибыли КИК согласно положениям НК РФ будут рассмотрены и проанализированы ниже. Как отмечают Л.Н. Старженецкая [88, с. 121-122], а также М.С. Купин [105, с. 437-443], согласно положениям п. 1 ст. 309.1 НК РФ, прибыль или убыток КИК определяется либо по данным финансовой отчетности КИК, составленной в соответствии с личным законом КИК за соответствующий финансовый год, либо по правилам, установленным НК РФ для налогоплательщиков – российских организаций. При этом определение прибыли или убытка КИК по данным финансовой отчетности КИК, согласно п. 1.1 ст. 309.1 НК РФ, осуществляется в случае, если КИК имеет

постоянное местонахождение в государстве, с которым имеется действующее СОИДН, и которое не включено в «черный список», утвержденный Приказом ФНС России от 11 октября 2019 года № ММВ-7-17/511@ [72], или если в отношении финансовой отчетности такой КИК представлено аудиторское заключение, которое не содержит отрицательного мнения или отказа в выражении мнения.

При определении прибыли КИК по данным ее финансовой отчетности должны также выполняться определенные требования. В частности, согласно подп. 1 п. 1.2 ст. 309.1 НК РФ определение прибыли или убытка КИК должно производиться на основании неконсолидированной финансовой отчетности КИК, составленной в соответствии со стандартом, установленным личным законом такой компании, а если такой стандарт не установлен, то в соответствии с МСФО, либо в соответствии с иными международными стандартами. Если в соответствии с личным законом КИК финансовая отчетность не подлежит обязательному аудиту, то, согласно подп. 2 п. 1.2 ст. 309.1 НК РФ, определение прибыли или убытка соответствующей КИК производится на основании данных финансовой отчетности, аудит которой был проведен в соответствии с международными стандартами.

Если прибыль или убыток КИК, определенные по данным финансовой отчетности КИК за вычетом дивидендов, выражены в иностранной валюте, то согласно п. 2 ст. 309.1 НК РФ такая прибыль или убыток подлежит пересчету в рубли с применением среднего курса иностранной валюты к рублю, установленного Банком России, определяемого за период, за который в соответствии с личным законом КИК составляется финансовая отчетность за соответствующий финансовый год. При этом, согласно письму ФНС России от 2 февраля 2021 года № СД-4-3/1124@ [41] и Минфина России от 1 марта 2019 года № 03-12-11/2/13604 [40], указанное среднее значение курса иностранной валюты к рублю за период, за который в соответствии с личным

законом КИК составляется финансовая отчетность КИК за соответствующий финансовый год, определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднее арифметическое значение курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого Банком России, за все дни в соответствующем периоде, за который составлена финансовая отчетность. Важно отметить, что согласно абз. 2 п. 2 ст. 309.1 НК РФ сумма прибыли или убытка каждой КИК должна быть документально подтверждена ее финансовой отчетностью, составленной за соответствующий налоговый период, с приложением финансовой отчетности каждой КИК.

Если приведенные выше требования для определения прибыли или убытка КИК по данным ее финансовой отчетности не выполняются, либо в случае принятия соответствующего решения налогоплательщиком – контролирующим лицом КИК, прибыль или убыток КИК определяется по правилам, установленным НК РФ для налогоплательщиков – российских организаций с учетом положений об определении суммы прибыли или убытка КИК, предусмотренных ст. 309.1 НК РФ. Если налогоплательщик принял решение об определении суммы прибыли или убытка КИК по правилам, установленным НК РФ для налогоплательщиков – российских организаций, то соответствующий порядок определения прибыли КИК должен применяться не менее пяти налоговых периодов с момента начала его применения, что также должно быть отражено в учетной политике соответствующего налогоплательщика в соответствии с положениями п. 1.3. ст. 309.1 НК РФ. Налогоплательщики – физические лица вправе определять прибыль или убыток КИК по правилам, установленным НК РФ для налогоплательщиков – российских организаций вне зависимости от наличия или отсутствия выполнения описанных выше требований, однако выбор такого порядка определения прибыли или убытка КИК должен быть отражен в налоговой декларации соответствующих физических лиц по НДФЛ, и должен применяться не менее пяти налоговых периодов, согласно требованиям п. 1.4. ст. 309.1 НК РФ.

При этом, сумма прибыли или убытка КИК должна подтверждаться документами, позволяющими определить сумму соответствующей прибыли. В качестве подтверждающих документов могут использоваться: выписки с расчетных счетов КИК, а также первичные документы, подтверждающие произведенные операции согласно обычаям делового оборота соответствующей КИК, согласно абз. 3 п. 2 ст. 309.1 НК РФ.

Налоговая база КИК определяется отдельно в отношении каждой КИК. В случае, если КИК в отчетном периоде получила убыток, указанный убыток может быть перенесен КИК на будущие периоды без каких-либо ограничений и учтен при определении прибыли КИК, согласно п. 7 ст. 309.1 НК РФ. Вопросы, связанные с возможностью переноса убытков КИК на будущие периоды, анализировал М. С. Купин [105, с. 437], который отметил, что согласно положениям НК РФ право на перенос убытка КИК на будущие периоды утрачивается, если налогоплательщик не представил налоговым органам уведомление о КИК за тот период, в котором был получен соответствующий убыток, поскольку согласно п. 7.1 ст. 309.1 НК РФ налогоплательщик утрачивает право на перенос убытка КИК на будущие периоды, в части, ранее не учтенной при расчете прибыли КИК, если он прекращает быть контролирующим лицом КИК.

В случае, если налогоплательщик - физическое лицо перешел на уплату НДФЛ с фиксированной прибыли КИК, убыток КИК, полученный до перехода на уплату НДФЛ с фиксированной прибыли КИК, а также в периоды уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли КИК, может учитываться налогоплательщиком для целей определения прибыли КИК начиная с налогового периода, в котором он отказался от уплаты НДФЛ с фиксированной прибыли КИК (п. 12 ст. 309.1 НК РФ). Исследованием вопросов эффективности режима фиксированной прибыли КИК занимались, в частности, И.В. Исакова [102], Е.С. Цепилова и Г.П. Чамурлиев [130], а также Н.Д. Эриашвили и А.И. Григорьев [131].

Таким образом, расчет налоговой базы КИК производится в первую очередь по правилам страны местонахождения КИК, а также, по выбору налогоплательщика, по российским правилам [88, с. 122]. Следовательно, применимый в России подход не в полной мере соответствует рекомендациям из Отчета ОЭСР, поскольку применение правил юрисдикции КИК для расчета прибыли КИК, также как и предоставление налогоплательщику выбора относительно того, правила какой юрисдикции применять при расчете налоговой базы КИК, не соответствуют рекомендациям действия 3 Плана BEPS [71], поскольку применение правил юрисдикции КИК может способствовать уменьшению размера прибыли, включаемой в налоговую базу КИК, по сравнению с расчетом соответствующей прибыли по правилам юрисдикции материнской компании, а также способствовать росту административных издержек при применении правил КИК. Как было отмечено выше, в Отчете ОЭСР рекомендуется рассчитывать налоговую базу КИК по правилам юрисдикции материнской компании, поскольку данный подход в наибольшей степени соответствует рекомендациям из действия 3 плана BEPS [71] и способствует снижению административных издержек.

Таким образом, для того, чтобы российские правила КИК были более эффективными, предлагается в качестве основного подхода в отношении расчета прибыли КИК, применять расчет по правилам, предусмотренным законодательством России, а не законодательством юрисдикции КИК, что позволит предотвратить уменьшение размера прибыли, включаемой в налоговую базу КИК.

В части порядка расчета прибыли КИК российские правила соответствуют рекомендациям из Отчета ОЭСР, поскольку учет расходов КИК допускается исключительно для целей уменьшения доходов КИК, а не доходов контролирующего лица КИК в юрисдикции материнской компании. Однако важно отметить, что поскольку уменьшение налоговой базы КИК посредством

учета расходов является одним из ключевых рисков, выделенных ОЭСР в отношении размывания налоговой базы, можно отметить, что российские правила КИК нуждаются в дальнейшем усовершенствовании.

В частности, на данный момент в российских правилах расчета прибыли КИК в части учета расходов КИК отсутствует рекомендованный ОЭСР дополнительный тест, который ограничивает возможность вычета расходов КИК от пассивной деятельности из доходов КИК от активной деятельности в дополнение к применимому тесту, который ограничивает возможность вычета расходов КИК из прибыли данной КИК, исключая возможность вычета расходов КИК из доходов контролирующего лица КИК. В связи с этим, предложено ввести в России 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.

В Отчете ОЭСР в части применения данного дополнительного теста также содержатся отсылки к применимому внутреннему налоговому законодательству государств, поскольку учет расходов в рамках применения правил КИК должен соотноситься с нормами внутреннего налогового законодательства государств. В российском налоговом законодательстве предусмотрены ограничения по размеру расходов, которые могут быть учтены в текущем налоговом периоде, таким образом, что налоговая база за текущий налоговый период не может быть уменьшена более чем на 50% согласно п. 2.1 ст. 283 НК РФ. При этом, как было отмечено выше, перенос убытков КИК на будущие периоды может быть осуществлен без соответствующих ограничений в соответствии с п. 7 ст. 309.1 НК РФ. В связи с этим, в качестве альтернативного варианта действующие правила КИК могут быть дополнены по аналогии с положениями российского законодательства по учету расходов для целей налога на прибыль, положениями, предусматривающими ограничение учета расходов КИК в текущем налоговом периоде таким образом, чтобы налоговая база уменьшалась не более чем на 50%.

Таким образом, положения НК РФ в части учета убытков КИК могут быть сформулированы следующим образом: «В случае, если по данным финансовой отчетности КИК, составленной в соответствии с личным законом КИК за финансовый год, определен убыток, указанный убыток может быть перенесен на будущие периоды. При этом налоговая база КИК за текущий налоговый период не может быть уменьшена на сумму убытка, указанного в настоящем пункте, более чем на 50%».

Еще одним важным элементом правил КИК является отнесение прибыли в налоговую базу КИК. После расчета прибыли КИК, необходимо определить каким образом прибыль КИК будет относиться в налоговую базу контролирующих лиц КИК. Согласно Отчету ОЭСР [72, с. 61], отнесение прибыли в налоговую базу КИК может быть разделено на пять этапов:

- а) определение контролирующих лиц, в налоговую базу которых будет включаться прибыль КИК;
- б) определение доли прибыли КИК, которая будет включаться в налоговую базу контролирующих лиц;
- в) определение периода, в котором прибыль КИК будет включаться в налоговые декларации контролирующих лиц;
- г) определение порядка налогообложения прибыли КИК на уровне контролирующих лиц;
- д) определение применимой налоговой ставки.

Ниже будут подробно рассмотрены основные рекомендации из Отчета ОЭСР в отношении каждого этапа отнесения прибыли в налоговую базу контролирующих лиц;

- а) определение контролирующих лиц, в налоговую базу которых будет включаться прибыль КИК. В рамках правил КИК определение контролирующих лиц, в налоговую базу которых будет относиться прибыль КИК, часто связано с определением понятия «контроль», таким образом, что если контролирующее

лицо соответствует критериям, применимым для установления наличия контроля, то часть прибыли КИК включается в его налоговую базу. В юрисдикциях, которые применяют тест «высокой концентрации участия в капитале» («concentrated ownership requirement»), прибыль КИК включается не только в налоговую базу акционеров КИК, доли участия которых превышают пороговые значения для установления наличия контроля, но также в налоговую базу всех налоговых резидентов юрисдикции таких акционеров, которые имеют минимальный уровень контроля в отношении КИК (например, долю владения 10%), который учитывается, если пороговое значение контроля было превышено.

Преимущества использования минимальных пороговых значений, которые используются для целей установления наличия контроля, также для целей отнесения части прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц, заключается в снижении административных издержек, связанных с применением правил КИК. Данный подход предусматривает, что контролирующие лица, уровень контроля которых превышает установленные пороговые значения для целей установления наличия контроля, имеют достаточное влияние на деятельность КИК для получения информации о ее деятельности и размере прибыли. При этом данный подход может потенциально способствовать включению в налоговую базу контролирующих лиц слишком маленькой доли прибыли КИК, учитывая что миноритарные акционеры могут фактически оказывать существенное влияние на предпринимательскую деятельность и ключевые решения в отношении деятельности КИК, включая решения, направленные на выведение прибыли из-под налогообложения. Однако данный риск может быть снижен, если правила установления наличия контроля также включают положения о суммировании долей участия миноритарных акционеров или содержат иные положения, позволяющие распространять понятие «контроль» не только на мажоритарных акционеров, но также на иных лиц,

которые могут оказывать существенное влияние на принятие ключевых решений в отношении деятельности КИК.

Правила КИК могут также предусматривать иной порядок определения контролирующих лиц, в налоговую базу которых будет включаться прибыль КИК, учитывая, что доля участия контролирующего лица в капитале КИК, достаточная для установления наличия контроля, может не совпадать с уровнем контроля, достаточным для отнесения прибыли КИК в налоговую базу контролирующего лица.

Государства, преследующие цель налогообложения не только мажоритарных, но также миноритарных акционеров, могут использовать более низкое минимальное пороговое значение для отнесения прибыли в налоговую базу КИК, а государства, преследующие цель налогообложения акционеров, оказывающих влияние на деятельность КИК, могут устанавливать более высокий порог отнесения прибыли в налоговую базу акционеров, чем порог, установленный для признания контролирующим лицом КИК, особенно в случае если порог для признания контролирующим лицом КИК учитывает также совокупную долю участия всех резидентов в юрисдикции, применяющей правила КИК.

Государствам, которые применяют критерий фактического контроля, также может потребоваться ввести два различных теста для установления наличия контроля и для включения прибыли в налоговую базу контролирующих лиц КИК, для обеспечения корректности отнесения прибыли в налоговую базу каждого контролирующего лица. Хотя наличие двух различных тестов может привести к повышению административных издержек, реальное включение прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц может производиться сравнительно редко в связи с превентивным характером правил КИК. В Отчете ОЭСР однако рекомендуется либо привязать порог включения прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц к порогу для целей признания лица

контролирующим лицом КИК, либо установить иной порог для включения прибыли КИК в налоговую базу таким образом, чтобы налог на прибыль КИК уплачивали акционеры, которые могут фактически влиять на принятие ключевых решений в отношении деятельности КИК.

б) определение доли прибыли КИК, которая будет включаться в налоговую базу контролирующих лиц. После определения налогоплательщиков, в налоговую базу которых будет включаться прибыль КИК, необходимо также определить какая доля прибыли будет включаться в их налоговую базу. В большинстве юрисдикций, применяющих правила КИК, прибыль КИК включается в налоговую базу контролирующих лиц в долях, соответствующих долям владения соответствующих лиц в уставном капитале КИК. Однако правила отнесения прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц могут также отличаться для акционеров, которые владели долей участия в уставном капитале КИК только в течение определенного промежутка времени в течение налогового периода.

Некоторые юрисдикции в подобных ситуациях включают в налоговую базу контролирующих лиц всю прибыль КИК, соответствующую доле владения контролирующего лица в уставном капитале КИК по состоянию на последний день налогового периода. Данный подход может привести к неточному определению доли прибыли, которая должна облагаться налогом на уровне контролирующих лиц, а также способствовать применению схем налогового планирования. Однако данный подход также способствует более точному установлению наличия у контролирующего лица возможности оказывать влияние на деятельность КИК, если наличие прав голоса или иных полномочий у контролирующего лица определялось на основании доли участия по состоянию на последний день налогового периода, или если применялись иные антиуклонительные нормы, направленные на предотвращение необоснованного

исключения из налоговой базы контролирующего лица большей части прибыли КИК.

В некоторых юрисдикциях прибыль КИК включается в налоговую базу контролирующих лиц на основании срока владения долей участия в уставном капитале КИК таким образом, чтобы налогоплательщики облагались налогом в отношении суммы приближенной к их реальной доле в прибыли КИК. Применение данного подхода на практике не повышает административные издержки, связанные с применением правил КИК. Каждый из описанных выше подходов в отношении определения доли прибыли КИК, которая должна включаться в налоговую базу контролирующих лиц, является эффективным, если определение соответствующей доли прибыли осуществляется по состоянию на последний день налогового периода, что позволяет более точно установить возможность контролирующего лица влиять на деятельность КИК.

Правила отнесения прибыли в налоговую базу контролирующих лиц также должны обеспечивать, чтобы в налоговую базу контролирующих лиц не включалось более 100% прибыли КИК. Подобные ситуации могут возникать, например, при одновременном применении тестов юридического и экономического контроля. Правила КИК, преследующие цель предотвращения включения в налоговую базу контролирующих лиц чрезмерной доли прибыли КИК, должны предусматривать антиуклонительные нормы, чтобы они не использовались для предотвращения включения в налоговую базу контролирующих лиц доли прибыли КИК, фактически соответствующей их уровню контроля.

в) определение периода, в котором прибыль КИК будет включаться в налоговые декларации контролирующих лиц. Правила КИК часто предусматривают включение прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц за тот период, на конец которого приходится окончание налогового периода КИК. Однако некоторые государства применяют иные правила для определения

периода, в котором прибыль КИК должна включаться в налоговую базу контролирующих лиц.

Например, правила КИК в Корее устанавливают, что прибыль КИК включается в налоговую базу контролирующего лица за тот налоговый период, на который приходится шестидесятый день с момента окончания налогового периода КИК. Описанные выше подходы являются одинаково эффективными для предотвращения размывания налоговой базы.

г) определение порядка налогообложения прибыли КИК на уровне контролирующих лиц. После установления периода, в котором прибыль КИК должна включаться в налоговую базу контролирующего лица, необходимо также определить, каким образом данная прибыль будет облагаться налогом в юрисдикции контролирующего лица. В Отчете ОЭСР [72, с. 63] описаны следующие подходы к решению данного вопроса, включая:

- налогообложение прибыли КИК как «мнимого распределения дивидендов» («deemed dividend»);
- налогообложение прибыли КИК как прибыли, которая была получена непосредственно контролирующим лицом (например, для целей учета прибыли КИК в налоговой базе контролирующего лица КИК рассматривается как партнерство, не учитываемое для целей налогообложения).

Как отмечает В.А. Гидирим [78, с. 619], если прибыль КИК облагается налогом как «мнимое распределение дивидендов», то такая прибыль облагается налогом по правилам в отношении налогообложения дивидендов, применимым в юрисдикции контролирующего лица. Однако в рамках данного подхода в качестве «мнимого распределения дивидендов» может учитываться не вся прибыль КИК, относящаяся в налоговую базу контролирующего лица, а только часть прибыли в рамках установленного лимита. Подход, в рамках которого прибыль КИК включается в налоговую базу контролирующего лица, как если бы такая прибыль была получена напрямую контролирующим лицом, снижает

необходимость в отдельной квалификации прибыли КИК, поскольку прибыль КИК квалифицируется в соответствии с положениями внутреннего законодательства юрисдикции контролирующего лица КИК. В отношении данного подхода В.А. Гидирим [78, с. 619] также отметил, что в связи с тем, что доход в виде прибыли КИК подлежит отдельному учету, операционные убытки, возникшие при расчете основной налоговой базы контролируемых лиц, могут не учитываться для целей уменьшения расчетной налоговой базы КИК.

Описанные выше подходы являются одинаково эффективными для целей предотвращения выведения прибыли из-под налогообложения.

д) определение применимой налоговой ставки. Еще одним важным элементом отнесения прибыли КИК в налоговую базу контролируемых лиц является определение налоговой ставки, применимой в отношении прибыли КИК. Чаще всего в отношении прибыли КИК применяется налоговая ставка, применимая в юрисдикции контролирующего лица. В качестве альтернативного варианта в отношении прибыли КИК может применяться дополнительный налог («top-up tax»).

Данный дополнительный налог по своей сущности схож с концепцией минимального налога, и предусматривает, что дополнительным налогом на прибыль КИК будет облагаться разница между уплаченным налогом и установленным пороговым значением. Данное пороговое значение может быть как привязано к освобождению по критерию налоговой ставки для целей установления применимости правил КИК к конкретной КИК, так и устанавливаться отдельно. Дополнительный налог, таким образом, способствует определению минимального порогового значения налоговой ставки, по которой должна облагаться прибыль КИК. Например, если в юрисдикции контролирующего лица применяется налоговая ставка 30%, а правила КИК применяются, если КИК облагалась налогом в юрисдикции КИК по эффективной ставке ниже 12%, то в случае применения дополнительного налога в отношении

КИК, которая облагалась налогом по эффективной ставке 0%, прибыль такой КИК будет облагаться налогом по ставке 12%, вместо стандартной ставки в размере 30%.

Данный подход предусматривает, что входящие в международные группы компании, расположенные в юрисдикциях с более высокими налоговыми ставками, применяющих правила КИК, не будут иметь конкурентный недостаток по сравнению с компаниями группы, расположенными в юрисдикциях с более низкими налоговыми ставками. Однако компании группы, учрежденные в юрисдикциях с высокими налоговыми ставками, могут иметь конкурентный недостаток по сравнению с компаниями группы, расположенными в юрисдикциях, применяющих правила КИК, но при этом применяющих налоговые ставки ниже, чем налоговые ставки в рамках дополнительного налога, а также по сравнению с компаниями группы, учрежденными в юрисдикциях не применяющих правила КИК.

Применение подхода с дополнительным налогом также не устраняет льготы, способствующие выведению прибыли КИК из юрисдикций, применяющих высокие налоговые ставки в низконалоговые юрисдикции. В частности, в описанном выше примере, компании группы, расположенные в юрисдикции контролирующего лица, применяющей высокие налоговые ставки, будут иметь возможность вывести прибыль в юрисдикцию КИК, поскольку максимальная налоговая ставка, по которой будет облагаться прибыль КИК составит 12%, то есть будет на 18% ниже, чем ставка, которая применялась бы к прибыли, полученной напрямую в юрисдикции материнской компании. Применение подхода, предусматривающего применение дополнительного налога, не будет соответствовать целям внутренней налоговой политики всех юрисдикций, однако его применение может способствовать повышению конкурентной привлекательности инвестиционного климата юрисдикции.

Таким образом, в Отчете ОЭСР приведены следующие рекомендации в отношении правил по отнесению прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц [72, с. 61]:

а) пороговое значение для целей отнесения прибыли в налоговую базу контролирующего лица рекомендуется привязывать к минимальному пороговому значению для целей признания лица контролирующим лицом КИК. При этом государства вправе применять разные пороговые значения для целей включения прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц и для целей установления наличия контроля в зависимости от целей внутренней налоговой политики соответствующих государств;

б) рекомендуется, чтобы размер прибыли, включаемой в налоговую базу каждого контролирующего лица, рассчитывался с учетом как размера доли участия в капитале КИК, так и с учетом фактического срока владения или контроля (контроль может, например, определяться по состоянию на последний день каждого налогового периода);

в) налоговый период, в котором прибыль КИК должна включаться в налоговую базу контролирующего лица, а также порядок налогообложения соответствующей прибыли, должны устанавливаться положениями внутреннего налогового законодательства юрисдикции контролирующего лица;

г) правила КИК должны предусматривать применение в отношении прибыли КИК налоговой ставки, применимой в юрисдикции контролирующего лица.

Положения российского налогового законодательства в части порядка отнесения прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц, являющихся налоговыми резидентами России, будут рассмотрены и проанализированы ниже. Согласно положениям п. 6 ст. 309.1 НК РФ налоговая база КИК определяется отдельно в отношении каждой КИК. Согласно положениям п. 2 ст. 25.15 НК РФ, прибыль КИК приравнивается к прибыли организации или физического лица,

признаваемого контролирующим лицом данной КИК, и учитывается в налоговой базе указанных контролирующих лиц КИК. Как уже было отмечено ранее, прибыль КИК учитывается в налоговой базе контролирующего лица, если ее размер составляет более 10 млн рублей.

При этом, согласно п. 3 ст. 25.15 НК РФ прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы контролирующего лица КИК в доле, соответствующей доле участия данного контролирующего лица в КИК на дату принятия решения о распределении прибыли КИК, принятого в календарном году, следующем за налоговым периодом для данного контролирующего лица КИК, на который приходится дата окончания финансового года КИК, а если указанное решение не было принято, то на 31 декабря календарного года, следующего за налоговым периодом контролирующего лица, на который приходится дата окончания финансового года данной КИК.

При невозможности определения соответствующей доли прибыли КИК, согласно абз. 2 п. 3 ст. 25.15 НК РФ, прибыль КИК учитывается в налоговой базе контролирующего лица исходя из суммы прибыли, на которую имеет или будет иметь право данное контролирующее лицо в случае ее распределения между лицами, которые обладают фактическим правом на ее получение. Указанная сумма прибыли КИК определяется по состоянию на 31 декабря календарного года, следующего за налоговым периодом, на который приходится дата окончания финансового года КИК.

Если доля участия контролирующего лица в КИК отличается от доли прибыли, на которую данное контролирующее лицо имеет право в случае ее распределения, то, согласно абз. 3 п. 3 ст. 25.15 НК РФ, прибыль КИК учитывается при определении налоговой базы контролирующего лица КИК в доле, соответствующей доле в прибыли КИК, на которую такое контролирующее лицо имеет право по состоянию на дату принятия решения о распределении прибыли КИК, принятого в календарном году, следующем за налоговым

периодом, на который приходится дата окончания финансового года КИК, а если такое решение не было принято, то на 31 декабря года, следующего за налоговым периодом, на который приходится дата окончания финансового года КИК.

При косвенном участии контролирующего лица в КИК, если такое участие реализовано через компании, являющиеся контролирующими лицами данной КИК и признаваемые российскими налоговыми резидентами, то прибыль такой КИК, учитываемая при определении налоговой базы контролирующего лица, будет уменьшаться на суммы прибыли, учитываемые при налогообложении на уровне иных контролирующих лиц, через которых реализовано косвенное участие контролирующего лица в КИК, в доле пропорциональной доле участия контролирующего лица в компании (компаниях), через которые реализовано косвенное участие в данной КИК. Если при этом сумма прибыли КИК, подлежащая учету в налоговой базе у контролирующего лица, равна нулю, то такой налогоплательщик вправе не отражать данный результат и сведения о КИК в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций или по НДФЛ, в соответствии с п. 4 ст. 25.15 НК РФ.

По общему правилу, прибыль КИК уменьшается на величину дивидендов, выплаченных данной КИК в календарном году, следующем за годом составления финансовой отчетности такой КИК, а также с учетом промежуточных выплат дивидендов, произведенных в течение финансового года, за который составляется данная финансовая отчетность. Если финансовая отчетность в отношении данной КИК не составляется, то для данных целей используется календарный год. Прибыль КИК, являющихся иностранными структурами, для которых не предусмотрено участие в капитале, также уменьшается на сумму распределенной прибыли.

Если по итогам налогового периода, за который составляется финансовая отчетность, у КИК отсутствует возможность распределения прибыли в связи с наличием обязанности направления прибыли на увеличение уставного капитала

или формирование обязательных резервов, то такая прибыль не учитывается в налоговой базе контролирующего лица.

Согласно п. 5 ст. 25.15 НК РФ, контролирующее лицо КИК обязано подтвердить размер прибыли или убытка КИК посредством представления:

- финансовой отчетности КИК, составленной в соответствии с личным законом КИК за финансовый год, или при ее отсутствии иных документов, подтверждающих размер прибыли или убытка КИК за соответствующий финансовый год;
- аудиторского заключения по финансовой отчетности КИК, если в соответствии с личным законом или учредительными документами КИК установлено обязательное проведение аудита финансовой отчетности или аудит осуществляется КИК добровольно.

Данные подтверждающие документы необходимо представлять в налоговый орган вне зависимости от наличия или отсутствия обязанности по учету прибыли КИК в налоговой базе контролирующего лица. Указанные документы должны быть представлены контролирующим лицом КИК вместе с налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций для налогоплательщиков - организаций, или вместе с уведомлением о КИК для физических лиц. Документы, составленные на иностранном языке, должны быть переведены на русский язык.

Если контролирующее лицо КИК не представило указанные выше документы, необходимые для подтверждения размера прибыли или убытка КИК, то должностное лицо налогового органа вправе истребовать у него указанные документы (за исключением налогоплательщиков, перешедших на уплату налога с фиксированной прибыли КИК в период применения режима уплаты налога с фиксированной прибыли КИК). При этом налоговый орган вправе истребовать у контролирующего лица документы, относящиеся к предшествующим налоговым периодам, но не более чем за три календарных года, согласно п. 1 ст. 25.14-1

НК РФ. Контролирующее лицо обязано представить указанные документы, переведенные на русский язык, в течение одного месяца после получения соответствующего требования. Непредставление контролирующим лицом указанных документов по требованию налогового органа в установленный срок, влечет штраф в размере 1 млн руб. в соответствии с п. 1.1-1. ст. 126 НК РФ.

Следует отметить, что неуплата или неполная уплата налога в результате неправомерного невключения в налоговую базу контролирующего лица доли прибыли КИК влечет штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 100 тыс. рублей, согласно ст. 129.5 НК РФ.

Как было отмечено, согласно российским правилам КИК, прибыль КИК включается в налоговую базу налогоплательщиков, доля участия которых превышает определенное пороговое значение, либо имеющих определенный уровень контроля в отношении деятельности КИК. Таким образом, ключевым критерием отнесения прибыли КИК в налоговую базу конкретного налогоплательщика, согласно российским правилам КИК, является наличие у такого налогоплательщика определенной доли участия или определенного уровня контроля. На данный момент такая доля участия для индивидуальных налогоплательщиков составляет 25%, либо 10%, если совместно с другими налоговыми резидентами России указанная доля составляет более 50%.

Несмотря на то, что установленное в НК РФ 25% пороговое значение для индивидуальных налогоплательщиков является более низким, чем применяемое в большинстве иных государств пороговое значение равное 50%, ОЭСР оставляет право на установление соответствующих пониженных порогов на усмотрение государств, в частности, государства, которые хотят облагать налогом даже миноритарных акционеров могут использовать более низкий порог для отнесения прибыли в налоговую базу КИК. Следовательно, согласно российским правилам КИК, порог отнесения прибыли в налоговую базу акционеров соответствует порогу признания акционера контролирующим лицом, что полностью

соответствует рекомендациям ОЭСР, а также способствует снижению административных издержек при применении правил КИК.

Учитывая, что российские правила КИК также включают положение о суммировании долей участия миноритарных акционеров с долей участия более 10%, позволяющее распространять понятие контроля не только на мажоритарных акционеров, но и на иных лиц, это позволяет предотвратить риск включения в налоговую базу контролирующих лиц, являющихся миноритарными акционерами КИК, слишком маленькой доли прибыли КИК, если такие миноритарные акционеры могут фактически оказывать существенное влияние на предпринимательскую деятельность и ключевые решения КИК, что также способствует эффективности российских правил КИК, а также их соответствию рекомендациям ОЭСР.

При этом, как было отмечено выше, при невозможности определения доли участия налогоплательщика в КИК, или в случае, если доля участия налогоплательщика в КИК отличается от доли прибыли, на которую данный налогоплательщик имеет право в случае распределения прибыли КИК, прибыль КИК учитывается в налоговой базе налогоплательщика исходя из суммы прибыли, на которую имеет или будет иметь право данный налогоплательщик в случае распределения прибыли между лицами, которые имеют фактическое право на ее получение. Согласно действующим в России правилам КИК, в налоговую базу контролирующего лица КИК включается вся доля прибыли, соответствующая доле владения такого контролирующего лица в капитале КИК по состоянию на дату принятия решения о распределении прибыли КИК, принятого в календарном году, следующем за налоговым периодом для данного контролирующего лица КИК на который приходится дата окончания финансового года КИК или, если решение о распределении прибыли не было принято, по состоянию на 31 декабря.

Таким образом, 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. Хотя определение доли прибыли КИК в налоговой базе налогоплательщика на дату принятия решения о распределении прибыли КИК прямо не рекомендуется ОЭСР, однако в рекомендациях ОЭСР отмечается, что юрисдикции вправе применять иные подходы в отношении решения данного вопроса.

Согласно российским правилам КИК, прибыль КИК приравнивается к прибыли организации или физического лица, признаваемого контролирующим лицом данной КИК, и учитывается в налоговой базе указанных контролирующих лиц КИК. Кроме того, в России, как и в большинстве стран, применяющих правила КИК, прибыль КИК на уровне контролирующих лиц облагается налогом по стандартным налоговым ставкам применимым при налогообложении прибыли таких контролирующих лиц. Указанный подход, по мнению ОЭСР, является достаточно эффективным [72, с. 61].

В Отчете ОЭСР рекомендуется производить расчет прибыли КИК по правилам юрисдикции контролирующего лица, а также включать в правила КИК специальные положения, ограничивающие возможность вычета расходов КИК, таким образом, чтобы их можно было вычесть только из доходов данной КИК или из доходов, полученных другими КИК в данной юрисдикции. Расчет налоговой базы КИК в России производится в первую очередь по правилам страны местонахождения КИК, а также, по выбору налогоплательщика, по российским правилам, в связи с чем применимый в России подход не в полной мере соответствует рекомендациям из Отчета ОЭСР.

Установлено, что на данный момент в российских правилах расчета прибыли КИК отсутствует рекомендованный ОЭСР дополнительный тест,

ограничивающий возможность вычета расходов КИК от пассивной деятельности из доходов КИК от активной деятельности в дополнение к применимому тесту, который ограничивает возможность вычета расходов КИК из прибыли данной КИК, исключая возможность вычета расходов КИК из доходов контролирующего лица КИК. В связи с этим предложено производить отдельный расчет налоговой базы КИК по активным и пассивным видам деятельности, с тем чтобы исключить возможность учета расходов КИК от пассивной деятельности против доходов КИК от активной деятельности.

Применимый в России подход в части отнесения прибыли КИК в налоговую базу контролирующих лиц 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.

Заключение

Правила КИК предназначены для налогообложения всей или части прибыли иностранных дочерних компаний на уровне материнской компании посредством включения всей или части прибыли иностранной дочерней компании в налоговую базу контролирующего лица. В большинстве государств правила КИК применяются для предотвращения выведения прибыли из-под налогообложения в юрисдикции материнской компании. Российские правила КИК в качестве первичной цели преследуют регулятивную цель, а в качестве вторичных целей – контрольно-информационную и фискальную цели. Российские правила КИК основываются на принципах, описанных в Отчете ОЭСР о разработке эффективных правил КИК, а также на принципе нейтральности экспорта капитала.

Понятие КИК, закрепленное в НК РФ, хотя и является достаточно широким, поскольку распространяется не только на иностранные организации, но также на иностранные структуры, все же оставляет налогоплательщикам возможность уклонения от налогообложения посредством выведения прибыли в адрес постоянных представительств КИК в третьей юрисдикции. Данный пробел может быть устранен посредством расширения понятия КИК за счет его распространения на постоянные представительства КИК.

Содержание правил КИК в первую очередь зависит от целей, которые преследует государство при разработке правил КИК и выражается через систему элементов, которые включает в себя законодательство о КИК. В рамках проведенного исследования было обосновано, что к основным структурным элементам правил КИК необходимо относить следующие элементы:

- 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.

В российских правилах КИК на данный момент для установления контроля в отношении иностранных организаций применяется тест юридического контроля, экономического контроля и фактического контроля. Однако тесты экономического и фактического контроля в действующей редакции НК РФ не разделены, в связи с чем происходит их смешение. При установлении контроля в отношении иностранных структур на данный момент применяются тест экономического и фактического контроля, а тест юридического контроля неприменим, поскольку в иностранных структурах не предусмотрено участие в капитале. Последовательность применения данных тестов в НК РФ на данный момент не установлена. При этом, в соответствии с рекомендациями ОЭСР, при применении теста «юридического контроля», в российских правилах КИК учитывается как прямое, так и косвенное участие в капитале КИК.

Уровень контроля, который будет считаться достаточным для применения правил КИК, также является важным аспектом применения правил КИК, и предусматривает установление порогового значения доли участия, которая будет признаваться достаточной для признания налогоплательщика контролирующим лицом КИК. Наиболее важным аспектом при установлении уровня контроля является выявление ситуаций наличия контроля у миноритарных акционеров, в отношении которых не выполняется тест юридического контроля. Для этого в рамках правил КИК в России применяется тест высокой концентрации участия в капитале, в рамках применения которого учитываются только доли участия миноритарных акционеров, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, если доли участия каждого из таких акционеров превышает 10%, а совокупная доля участия превышает 50%.

У налогоплательщиков, которые признаются контролирующими лицами КИК в результате применения описанных выше тестов на установление контроля, также возникает обязанность по подаче в налоговые органы уведомлений о КИК и уведомлений о возникновении, прекращении или изменении долей участия в КИК. При этом процесс подачи соответствующих уведомлений на данный момент недостаточно четко регламентирован, что приводит к рассмотрению судами большого количества споров, связанных с техническими аспектами представления уведомлений о КИК и уведомлений об участии.

Двойное налогообложение при применении правил КИК может возникать:

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

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

в) когда 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;

г) когда проводились корректировки в рамках применения правил ТЦО между сторонами сделок.

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. Кроме того, прибыль КИК корректируется на суммы от переоценки или обесценения долей в уставном капитале компаний, признанных в составе прибыли или убытка КИК до

налогообложения, суммы доходов от продажи или иного выбытия долей в уставном капитале компаний и расходов, признанных при выбытии данных активов в составе прибыли или убытка КИК до налогообложения, суммы прибыли или убытка дочерних компаний, кроме дивидендов, признанных в финансовой отчетности КИК, а также суммы расходов на формирование резервов, а также доходов от восстановления резервов.

В Отчете ОЭСР выделяются такие подходы к определению прибыли КИК, облагаемой налогом на уровне контролирующих лиц как:

а) категориальный анализ, включающий юридическую классификацию доходов, или применение теста на взаимозависимость сторон, или применение теста источника дохода;

б) анализ осуществления КИК реальной экономической деятельности;

в) анализ получения КИК «сверхприбыли» для получения которой у КИК не имелось собственного персонала, рабочих помещений, ресурсов;

г) анализ компаний и анализ сделок для целей определения прибыли КИК.

В России на данный момент применяется категориальный анализ прибыли КИК, предусматривающий юридическую классификацию доходов на активные и пассивные. При этом в НК РФ закреплен только перечень пассивных доходов, а активными признаются доходы, не перечисленные в данном перечне. Перечень пассивных доходов в НК РФ является открытым, в связи с чем активные доходы, не поименованные в перечне пассивных доходов, также могут признаваться пассивными при определенных обстоятельствах. Однако следует отметить, что перечень пассивных доходов из Отчета ОЭСР и перечень пассивных доходов установленный в п. 4 ст. 309.1 НК РФ не совпадают, поскольку перечень из НК РФ является существенно более широким.

Кроме того, в НК РФ отсутствует законодательно закрепленное понятие «прибыль КИК», в связи с чем, для устранения пробела в законодательстве предложена авторская формулировка соответствующего определения, которая

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.

В Отчете ОЭСР предлагается введение одного из следующих видов пороговых значений для целей применения освобождений от налогообложения прибыли КИК:

- а) установление минимального порогового значения прибыли КИК;
- б) налогообложение прибыли КИК только при наличии признаков уклонения контролирующего лица от налогообложения;
- в) установление освобождения по критерию применимой в юрисдикции КИК налоговой ставки.

В рамках действующих в России правил КИК на данный момент применяются два из трех пороговых значений, предложенных ОЭСР, включая:

- а) установление минимального порогового значения для налогообложения прибыли КИК (пороговое значение в виде фиксированной суммы в размере 10 млн рублей, а также освобождение по критерию активной компании с максимальным пороговым значением пассивного дохода – 20%, а также активной иностранной холдинговой или субхолдинговой компании с долей пассивного дохода менее 5%);

- б) освобождение по критерию применимой налоговой ставки (эффективная ставка налогообложения прибыли КИК в юрисдикции КИК должна составлять не менее 75% средневзвешенной налоговой ставки по налогу на прибыль в России).

Расчет налоговой базы КИК в России производится в первую очередь по правилам страны местонахождения КИК, а также, по выбору налогоплательщика, по российским правилам, в связи с чем применимый в России подход не в полной

мере соответствует рекомендациям из Отчета ОЭСР. Установлено, что на данный момент в российских правилах расчета прибыли КИК отсутствует рекомендованный ОЭСР дополнительный тест, ограничивающий возможность вычета расходов КИК от пассивной деятельности из доходов КИК от активной деятельности, в связи с этим предложено производить отдельный расчет налоговой базы КИК по активным и пассивным видам деятельности, с тем чтобы исключить возможность учета расходов КИК от пассивной деятельности против доходов КИК от активной деятельности. При этом применимый в России подход в части отнесения прибыли КИК в налоговую базу контролируемых лиц 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.

Список литературы

Нормативные правовые акты

1. Российская Федерация. Законы. Конституция Российской Федерации [принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года : по состоянию на 21 июля 2022 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс» - Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/?ysclid=15uwueuyxf356777355 (дата обращения: 21.07.2022).
2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федеральный закон [принят Государственной Думой 31 июля 1998 года : по состоянию на 21 июля 2021 года] – Справочно-правовая система «Консультант Плюс» – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/?ysclid=15uwvtb19p729177261 (дата обращения: 21.07.2022).
3. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федеральный закон [принят Государственной Думой 5 августа 2000 года: по состоянию на 21 июля 2021 года] – Справочно-правовая система «Консультант Плюс» – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/?ysclid=15ux2c3p90660647243 (дата обращения: 21.07.2022).
4. Российская Федерация. Законы. О международных компаниях : федеральный закон [принят Государственной Думой 3 августа 2018 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2022).
5. Российская Федерация. Законы. О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края [принят Государственной Думой 3 августа 2018 года]. – Текст : электронный. –

URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2022).

6. Российская Федерация. Законы. О рынке ценных бумаг [принят Государственной Думой 22 апреля 1996 года]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2022).

7. Российская Федерация. Законы. О некоммерческих организациях [принят Государственной Думой 12 января 1996 года]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2022).

8. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) : федеральный закон [принят Государственной Думой 18 декабря 2006 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2022).

9. Российская Федерация. Законы. Семейный кодекс Российской Федерации : федеральный закон [принят Государственной Думой 8 декабря 1995 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2022).

10. Российская Федерация. Законы. О банках и банковской деятельности [принят Государственной Думой 02 декабря 1990 года]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2022).

11. Российская Федерация. Законы. Об инвестиционных фондах [принят Государственной Думой 29 ноября 2001 года]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2022).

12. Российская Федерация. Законы. О хозяйственных партнерствах [принят Государственной Думой 03 декабря 2011 года]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2022).

13. Российская Федерация. Законы. Об акционерных обществах [принят Государственной Думой 26 декабря 1995 года]. – Текст : электронный. –

URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2022).

14. Российская Федерация. Законы. Об обществах с ограниченной ответственностью [принят Государственной Думой 08 февраля 1998 года]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2022).

15. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в часть первую и главу 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации (в части особенностей налогообложения международных холдинговых компаний) [принят Государственной Думой 26 июля 2018 года]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2022).

16. Российская Федерация. Законы. О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации [принят Государственной Думой 22 мая 2015 года]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2022).

17. Об утверждении формы, порядка заполнения формы и формата представления уведомления о контролируемых иностранных компаниях в электронной форме [приказ ФНС России от 19.07.2021 № ЕД-7-13/671@] – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

18. Об утверждении формы и формата представления уведомления об участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица) в электронной форме, а также порядка заполнения формы и порядка представления уведомления об участии в иностранных организациях [приказ ФНС России от 05.07.2019 № ММВ-7-13/338@] – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

19. Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих

обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией, и о признании утратившим силу приказа ФНС России от 04.12.2018 № ММВ- 7- 17/786@ [приказ ФНС России от 11.10.2019 № ММВ-7-17/511@] – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

Законопроекты

20. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций) : Законопроект федерального закона. – Текст : электронный. – Автоматизированная система обеспечения законодательной деятельности. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/630365-6?ysclid=15ux6ztc5d261836948> (дата обращения: 21.07.2022).

Другие официальные документы

21. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов. – Текст : электронный. – URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/ONNP_2016-2018.pdf?ysclid=15v02g0zym103745440 (дата обращения: 21 июля 2022 года).

22. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов. – Текст : электронный. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=134362-osnovnye_napravleniya_byudzhethnoi_nalogovoi_i_tamozhenno-tarifnoi_politiki_na_2022_god_i_na_planovyi_period_2023_i_2024_godov (дата обращения: 21 июля 2022 года).

23. Пояснительная записка «К проекту Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации

(в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)». – Текст : электронный. – URL: www.consultant.ru (дата обращения: 12 июня 2021 года).

Ненормативные правовые акты

24. Об определении статуса иностранного лица в целях налогообложения прибыли КИК [письмо Минфина России от 10 мая 2018 года № 03-12-12/2/31178]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 21.07.2022).

25. Об учете у контролирующего лица прибыли КИК, а также НДФЛ с доходов контролирующего лица в виде прибыли КИК [письмо Минфина России от 09 октября 2020 года № 03-12-12/2/88602]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

26. О применении ставки 0% по налогу на прибыль при выплате дивидендов иностранной организацией и об уменьшении прибыли КИК на величину выплаченных дивидендов [письмо Минфина России от 01 июня 2018 года № 03-03-06/1/37575]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

27. Об отдельных вопросах, связанных с определением банками взаимозависимости лиц и признанием сделок контролируемые [письмо Минфина России от 16 августа 2013 года № 03-01-18/33535]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

28. Об определении доли участия одной организации в другой и раскрытии информации об участии в уведомлениях об участии в иностранных организациях и КИК [письмо Минфина России от 27 июля 2018 года № 03-12-11/2/52946]. –

Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

29. Об определении осуществления контроля над организацией в целях признания физлица контролирующим лицом КИК [письмо Минфина России от 20 июня 2017 года № 03-12-11/2/38303]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

30. О признании организации контролирующим лицом организаций - резидентов Украины и представлении уведомления о КИК при утрате контроля над ними в связи с введением Украиной санкций [письмо Минфина России от 18 февраля 2019 года № 03-12-11/2/10129]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

31. Об отдельных вопросах, связанных с участием в КИК, налогообложением прибыли КИК и дохода их контролирующих лиц [письмо Минфина России от 10 февраля 2017 года № 03-12-11/2/7395]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

32. Об НДФЛ с доходов нового бенефициара иностранной структуры без образования юрлица, если он не осуществляет контроль над такой структурой [письмо Минфина России от 1 августа 2016 года № 03-04-05/45061]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

33. О налоге на прибыль при получении дивидендов от участия в иностранной организации через договор инвестиционного товарищества [письмо Минфина России от 11 декабря 2018 года № 03-12-11/2/89795]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

34. Об отдельных вопросах, связанных с участием в КИК, налогообложением прибыли КИК и дохода их контролирующих лиц [письмо Минфина России от 10 февраля 2017 года № 03-12-11/2/7395]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

35. О признании учредителя (основателя) иностранной структуры без образования юрлица ее контролирующим лицом [письмо Минфина России от 15 октября 2021 года № 03-12-11/2/83593]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

36. О применении мер ответственности за непредставление уведомления о КИК или представление уведомления, содержащего недостоверные сведения [письмо Минфина России от 15 февраля 2021 года № 03-12-12/2/10066]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

37. О представлении декларации по НДС и уведомления о КИК в случае определения убытка КИК, а также о его переносе на будущие периоды [письмо Минфина России от 27 июня 2017 года № 03-12-12/2/40332]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

38. Об определении для целей признания взаимозависимости лиц доли участия одного лица в капитале других лиц, в том числе прямого и косвенного участия организации в собственном капитале при наличии собственных акций (долей), принадлежащих организации, или в случаях «перекрестного» или «кольцевого» владения (взаимного владения) [письмо Минфина России от 21 июня 2013 года № 03-01-18/23476]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

39. О направлении письма Минфина России [письмо ФНС России от 2 июля 2013 года № ОА-4-13/11912]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

40. О пересчете прибыли КИК, выраженной в иностранной валюте, в рубли

в целях налога на прибыль [письмо Минфина России от 1 марта 2019 года № 03-12-11/2/13604]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

41. О расчете среднего значения курса иностранной валюты к рублю при пересчете прибыли (убытка) КИК в целях налога на прибыль [письмо ФНС России от 2 февраля 2021 года № СД-4-3/1124@]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

42. Об уменьшении организацией прибыли КИК на сумму дивидендов, выплаченных из нераспределенной прибыли прошлых лет, для целей налога на прибыль [письмо ФНС России от 27 ноября 2020 года № СД-4-3/19538@]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

43. Об определении участия, контроля и управления одного лица другим лицом для целей налогообложения [письмо ФНС России от 27 ноября 2015 года № ЕД-4-13/20767]. – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 30.07.2022).

Судебные постановления и решения

44. Определение Верховного суда Российской Федерации от 12 декабря 2018 года по делу № А40-178867/2017. – «Картотека арбитражных дел». – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/fa0d69f5-d05e-4537-90ea-782b3d9b82ee> (дата обращения: 31.07.2022).

45. Определение Верховного суда РФ от 31 марта 2017 года по делу А40-24922/2016. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/7cf78d8f-7572-4b33-b623-e07ac45ded76> (дата обращения: 31.07.2022).

46. Решение Арбитражного суда Мурманской области от 22 октября 2018 года по делу А42-4974/2018. – «Картотека арбитражных дел». – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/a473ed49-f58b-447c->

85c9-13d8435f98c7 (дата обращения: 31.07.2022).

47. Решение Арбитражного суда города Москвы от 07 февраля 2019 года по делу А40-159072/2018. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/ed9a1a85-01e8-43c3-8bd1-4f5f0fe8cba4> (дата обращения: 31.07.2022).

48. Решение Арбитражного суда города Москвы от 24 января 2019 года по делу № А40-263546/2018. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/869c535e-c7b5-4d10-9f71-00a698cb4655> (дата обращения: 31.07.2022).

49. Решение Арбитражного суда города Москвы от 14 февраля 2019 года по делу № А40-266655/2018. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/3c53757e-834b-447c-aed4-74f27131bf91> (дата обращения: 31.07.2022).

50. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 13 апреля 2018 года по делу № А65-28408/2017. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/51bd510b-e93b-4944-9365-4eb572d27c53> (дата обращения: 31.07.2022).

51. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 5 февраля 2019 года по делу № А40-197196/2018. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/7c0e92da-cf98-4fd4-b7c5-64172d1e484a> (дата обращения: 31.07.2022).

52. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22 мая 2020 года по делу № А40-1524/2018. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/797697a3-24a1-4eea-96d0-50b7fc3e5e62> (дата обращения: 31.07.2022).

53. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14 сентября 2020 года по делу А40-301221/2019. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/697d5b62-5adc-44f1-bb03-e3f0de8f116e> (дата

обращения: 31.07.2022).

54. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12 марта 2020 года по делу А40-49647/2019. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/fa274f5e-8000-4691-a3cd-2209ae3bd969> (дата обращения: 31.07.2022).

55. Решение Арбитражного суда города Москвы от 6 марта 2019 года по делу А40-299264/2018. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/3dde91a6-df6c-4cea-8a63-21b458ac815b> (дата обращения: 31.07.2022).

56. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15 августа 2019 года по делу № А40-235623/2018. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/54d5dc66-2657-45e8-b037-ebbe143545ea> (дата обращения: 31.07.2022).

57. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 11 февраля 2019 года по делу № А40-38548/2018. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/68d9e4e4-b130-4e6f-956c-e797d6fb0c89> (дата обращения: 31.07.2022).

58. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25 ноября 2019 года по делу № А40-194348/2019. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/46f9593b-f364-41bc-820f-c4812cd581b6> (дата обращения: 31.07.2022).

59. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14 мая 2019 года по делу № А40-262652/2018. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/e3ddb1c9-2abe-47d1-aedf-cb830a0bd976> (дата обращения: 31.07.2022).

60. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15 апреля 2019 года по делу № А40-122142/2018. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/cc2c8065-afba-40a6-ba0a-cc128918f65e> (дата

обращения: 31.07.2022).

61. Постановление Челябинского областного суда от 25 февраля 2019 года по делу № 11а-2498/2019. – Текст : электронный. – URL: https://oblsud--chel.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=1&name_op=case&case_id=17329941&case_uid=fcbfb0cc-f815-4f55-b1af-8744b27dfc9c&delo_id=5&new=5 (дата обращения: 31.07.2022).

62. Определение Московского городского суда от 24 июля 2020 года по делу № 33а-2767/2020. – Текст : электронный. – URL: <https://mos-gorsud.ru/rs/ostankinskij/services/cases/kas/details/6f2e64f9-e2f1-44c8-bd89-b4a0b62aa126> (дата обращения: 31.07.2022).

63. Определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 2 декабря 2019 года по делу № 88а-692/2019. – Текст : электронный. – URL: https://1kas.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=1&name_op=do c&number=668537&delo_id=2800001&new=2800001&text_number=1 (дата обращения: 31.07.2022).

64. Определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 2 июля 2020 года по делу № 8а-14111/2020. – Текст : электронный. – URL: https://4kas.sudrf.ru/modules.php?name=sdp2_cases#id=1_ce898d53947d5d82d41bbc95eb05e8b6&shard=r23&from=p&r=%7B%22dateValue%22:%2202.07.2020%22%7D (дата обращения: 31.07.2022).

65. Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 26 июля 2019 года по делу № А62-605/2019. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/c1006783-1d1f-413e-9076-c9da4e88557b> (дата обращения: 31.07.2022).

66. Определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 8 июля 2020 года по делу № 88а-11389/2020. – Текст : электронный. – URL: https://7kas.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=1&name_op=case&case_id=7572233&case_uid=e623783c-f818-459f-b167-

c98860bc572a&new=0&delo_id=43 (дата обращения: 31.07.2022).

67. Решение Арбитражного суда города Москвы от 4 сентября 2019 года по делу № А40-223422/2018. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/05a22532-4165-4604-b7ab-1f65706106cd> (дата обращения: 31.07.2022).

68. Определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 17 марта 2021 года по делу № 88а-5168/2021. – Текст : электронный. – URL: https://2kas.sudrf.ru/modules.php?name=sud_delo&srv_num=1&name_op=case&case_id=793957&case_uid=f4f52395-8b32-4a1a-bdeb-ccccab731152&new=2800001&delo_id=2800001 (дата обращения: 31.07.2022).

69. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 1 октября 2019 года по делу А40-267038/2018. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/eadd3b57-f2ce-472e-975d-8fd47d5a3dd2> (дата обращения: 31.07.2022).

70. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 16 октября 2017 года по делу № А55-2978/2017. – Текст : электронный. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/bea8fe2d-fd48-47f3-9a06-5f5c9851aade> (дата обращения: 31.07.2022).

Документы международных организаций и ассоциаций

71. OECD Addressing Tax Base Erosion and Profit Shifting 2013 Edition // OECD iLibrary : [сайт]. - Paris, 2016. - 91 p. - DOI 10.1787/9789264192744-e – Текст : электронный. – URL: <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en> (дата обращения: 01.08.2022).

72. OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3: 2015 Final Report. // OECD /G20 iLibrary : [сайт]. - Paris, 2015. - 75 p. – DOI 10.1787/9789264241152-en – Текст : электронный. – URL: <https://doi.org/10.1787/9789264241152-en> (дата обращения:

31.07.2022).

73. OECD Guidelines for Multinational Enterprises 2011 Edition // OECD iLibrary : [сайт]. - Paris, 2013. - 116 p. – DOI 10.1787/9789264203204-ru. - Текст : электронный. - URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264203204-ru> (дата обращения: 15.07.2022).

74. OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 // OECD iLibrary : [сайт]. - Paris, 2017. - 658 p. – DOI doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en – Текст : электронный. – URL: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (дата обращения: 01.08.2022).

75. OECD. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships // OECD iLibrary : [сайт]. - Paris, 1999. - 132 p. – DOI 10.1787/9789264173316-en - Текст : электронный. – URL: <https://doi.org/10.1787/9789264173316-en> (дата обращения: 01.08.2022).

76. OECD. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue // OECD iLibrary : [сайт]. - Paris, 1998. - 84 p. – DOI 10.1787/9789264162945-en – Текст : электронный. – URL: <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en> (дата обращения: 01.08.2022).

Книги

77. Арзуманова, Л.Л. Международное налоговое право: учебное пособие для магистратуры / Л.Л. Арзуманова, Е.Н. Горлова. – Москва : Норма ИНФРА - М, 2018. – с. 99. - ISBN 978-5-00156-249-8.

78. Гидирим. В.А. Основы международного корпоративного налогообложения / В.А. Гидирим. – Москва : Издательство «Человек слова», 2016. – 1690 с. – ISBN 978-5-9908572-2-3.

79. Канашевский, В.А. Правовой режим офшорных компаний и трастов / В.А. Канашевский. – Москва : Международные отношения, 2015. – 23 с. – ISBN 978-5-7133-1513-9.

80. Канашевский, В.А. Международное частное право / В.А. Канашевский. – Москва : Международные отношения, 2009. – ISBN 978-5-7133-1625-9.
81. Avi-Yonah, R. S. International Tax as International Law. An Analysis of the International Tax Regime / R. S. Avi-Yonah. – Cambridge : Cambridge University Press, 2007. - 230 p. – ISBN отсутствует.
82. Canè, D. Controlled Foreign Corporations as Fiscally Transparent Entities. The Application of CFC Rules in Tax Treaties / D. Canè. – Milan : World Tax Journal, 2017. – 563 p. – ISBN отсутствует.
83. Prebble, J. The Taxation of Controlled Foreign Corporations / J. Prebble. – Wellington : Victoria University Press for the Institute Policy Studies, 1987. – 67 p. – ISBN 0-86473-069-1.
84. Prebble, J. Controlled foreign company regimes and double taxation / J. Prebble. – Wellington : Victoria University of Wellington Legal Research Papers, 2006. – 5 p. - ISBN отсутствует.
85. Fuest, C. Profit Shifting and «Aggressive» Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform / C. Fuest, C. Spengel and others. – Centre for European Economic Research. – Leibniz. – 312 p. - ISBN отсутствует.
86. Lehman, J. West's Encyclopedia of American Law / J. Lehman, P. Shirelle, 2008. – 7000 p. – ISBN 10 0787663670.

Диссертации

87. Полежарова, Л.В. Методология налогообложения и налогового администрирования транснациональных компаний и бенефициаров : специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Полежарова Людмила Владимировна; Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего образования «Финансовый университет при

Правительстве Российской Федерации». – Москва, 2020. – 373 с. - Библиогр.: с. 182- 186.

88. Старженецкая, Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России : специальность 12.00.04 «Финансовое право, налоговое право, бюджетное право» : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Старженецкая Любовь Николаевна; Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования Московский государственный институт международных отношений (Университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации. – Москва, 2016. – 225 с. – Библиогр.: с. 181.

Статьи

89. Алейникова, А.С. Сложности при определении доли участия российской организации в иностранной организации / А.С. Алейникова // Современные научные исследования и разработки. – 2017. – № 5 (13). – С. 28-32. - ISSN 2415-8402.

90. Алешин, Ю.В. Предложения по развитию отдельных направлений в системе налогового администрирования контролируемых иностранных компаний / Ю.В. Алешин // Наука и бизнес: пути развития. – 2019. – № 8 (98). – С. 162-168. - ISSN 2221-5182.

91. Алешин, Ю.В. Основные тенденции в налоговом администрировании контролируемых иностранных компаний за рубежом / Ю.В. Алешин // Менеджмент и бизнес-администрирование. – 2018. – № 2. – С. 129-135. – ISSN 2075-1826.

92. Брыкин, К.И. Институт контролируемых иностранных компаний по законодательству Соединенных Штатов Америки / К.И. Брыкин // Международная экономика. – 2017. – № 7. – С. 38-42. - ISSN: 2074-6040.

93. Волова, Л.И. Правовое регулирование новых институтов международного налогового права: трансфертного ценообразования и налогообложения контролируемых иностранных компаний / Л.И. Волова // Северо-Кавказский юридический вестник. – 2019. – № 2. – С.70-77. – ISSN 2074- 7306.

94. Гаврилов, А.О. Налогообложение контролируемых иностранных компаний: перспективы для реформирования российского законодательства в контексте зарубежной практики / А.О. Гаврилов, И.В Хаменушко // Госрег: Государственное регулирование общественных отношений. – 2018. – № 1 (23). – С. 49-55. - ISSN 2305-9125.

95. Гаврилов, А.О. Соотношение правил о контролируемых иностранных компаниях и международных налоговых соглашений / А.О. Гаврилов : материалы всероссийского круглого стола с международным участием, приуроченного ко Дню финансиста. – 2016 Финансы России в условиях глобализации. – 2016. – С. 334-339. – ISSN Отсутствует.

96. Горбунов, В.А. Последствия признания иностранной компании контролируемой иностранной компанией в России / В.А. Горбунов // Евразийский юридический журнал. – 2019. - № 3 (130). – С. 221-223. – ISSN 2073- 4506.

97. Грундел, Л.П. Международный опыт правового регулирования контролируемых иностранных компаний / Л.П. Грундел // Фундаментальные основы инновационного развития науки и образования. – 2019. – С. 111-115. – ISSN отсутствует.

98. Емельянцева, М.В. О двойном налогообложении в российском налоговом законодательстве / М.В. Емельянцева // Законодательство. – 2011. – № 9. - С. 10. - ISSN 1681-8695.

99. Захарова, Е.В. Деофшоризация российской экономики: новые реалии бизнеса / Е.В. Захарова, Е.Е. Колосова // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 3-2(68). – С. 1076-1079. - ISSN 1999-2300.

100. Зыкова, О.А. Контролируемая иностранная компания - офшорная компания: тождественность или автономность? / О.А. Зыкова // Актуальные проблемы российского права. – 2020. - № 10 (119). – С. 151-156. - ISSN 1994-1471.

101. Иванчева, Н.М. Налогообложение контролируемых иностранных компаний: сущность и основные принципы / Н.М. Иванчева, А.В. Князева // Актуальные проблемы налоговой политики. – 2019. – С. 128-132. – ISSN отсутствует.

102. Исакова, И.В. Последние тенденции в области налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний в России / И.В. Исакова // Аудиторские ведомости. – 2021. – № 2. – С. 133-138. - ISSN 1727-8058.

103. Каневский, С.В. Особенности определения налогооблагаемой базы для расчета налога на прибыль контролируемых иностранных компаний / С.В. Каневский // Colloquium-Journal. – 2019. - № 13-13 (37). – С. 43-46. – ISSN 2520-6990.

104. Кизимов, А.С. Определяем долю участия: в сложных ситуациях без высшей математики не обойтись / А.С. Кизимов, Н.А. Кузьмина // Налоговая политика и практика. – 2013. - № 6 (126). – С. 22-25. - ISSN 2071-5250.

105. Купин, М.С. К вопросу о переносе исторических убытков контролируемых иностранных компаний на будущие периоды / М.С. Купин // Инновации. Наука. Образование. – 2021. – № 28. – С. 437-440. - ISSN отсутствует.

106. 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.

107. 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.

108. 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 : 13.01.23).

109. 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-uvedomleniyu-nalogovyh-organov-o-kontroliruemyh-inostrannyh-kompaniyah-kik?ysclid=leyg8609wu7029390> (дата обращения : 13.01.23).

110. 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.

111. Мерман, П.А. Особенности налогообложения организаций, которые имеют контролируемые иностранные компании (КИК) / П.А. Мерман // Инновации. Наука. Образование. – 2020. - № 21. – С. 255-266. - ISSN отсутствует.

112. Милоголов, Н.С. Правила налогообложения контролируемых иностранных компаний: сравнительный анализ / Н.С. Милоголов, М.Р. Пинская // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2014. – № 4 (22). – С. 36-46. – ISSN отсутствует.

113. Муратов, Р.А. История возникновения правового регулирования деятельности контролируемых иностранных компаний в США / Р.А. Муратов // Международное право и международные организации. – 2021. – № 4. – С. 11-21. – ISSN 2226-6305.

114. Муратов, Р.А. История возникновения правового регулирования деятельности контролируемых иностранных компаний в РФ / Р.А. Муратов // Международное право и международные организации. – 2021. – № 2. – С. 43- 54. – ISSN 2226-6305.

115. Мышко, Ф.Г. Центр жизненных интересов налогоплательщика - физического лица: каковы перспективы реформирования статуса налогового резидентства в России / Ф.Г. Мышко, А.И. Григорьев // Вестник московского университета МВД России. – 2019. – № 7. – С. 90-93. – ISSN 2073-0454.

116. Непомнящих, Е.В. Зачет иностранного налога, уплаченного контролируруемыми иностранными компаниями / Е.В. Непомнящих, А.И. Коппалова // Налоговая политика и практика. – 2020. – № 11 (215). – С. 57- 61. – ISSN 2071-5250.

117. Никонова, Ю.А. Порядок инновационного структурирования сделок с офшорами / Ю.А. Никонова // Актуальные проблемы развития общества, экономики и права. – 2016. – С. 92-99. – ISSN отсутствует.

118. Полежарова, Л.В. Деофшоризация российской экономики: прогноз налоговых поступлений от контролируемых иностранных компаний /

Л.В. Полежарова, К.В. Лукьянец // Экономика. Налоги. Право. – 2016. – № 3. – С. 128-134. – ISSN: 1999-849X.

119. Раков, И.А. Правила налоговой переквалификации доходов контролируемых иностранных компаний в государствах БРИКС на примере национальных подходов России и Бразилии / И.А. Раков // Актуальные проблемы российского права. – 2021. – № 16 (12). – С.11-23. – ISSN 2782-1862.

120. Русакова, А.В. Особенности налогового администрирования физических лиц по доходам контролируемых иностранных компаний: проблемы и пути совершенствования / А.В. Русакова, Л.В. Полежарова // Актуальные проблемы налоговой политики. – 2019. – С. 271-275. - ISSN отсутствует.

121. Саркисян, А.К. Институт контролируемых иностранных компаний: анализ российского законодательства и законодательства США / А.К. Саркисян // Негосударственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Ростовский социально-экономический институт». - 2017. - ISSN отсутствует.

122. Симашков, Д.Ю. Презумпции и фикции в конструкции норм о контролируемых иностранных компаниях / Д.Ю. Симашков // Правовая политика и правовая жизнь. – 2019. - № 1. – С. 88-94. - ISSN: 1608-8794.

123. Спесивцева, Е.С. Катализатор развития экономики России: офшоры или деофшоризация / Е.С. Спесивцева // Государственная власть и местное самоуправление. – 2016. - № 12. – С. 52-58. – ISSN 1813-1247.

124. Старженецкая, Л.Н. Правила налогообложения КИК: рекомендации ОЭСР и подход РФ / Л.Н. Старженецкая // Закон. - 2016. - № 10. – С. 63-75. - ISSN 0869-4400.

125. Тимаев, З.И. Совместимость правил кик и налоговых соглашений / З.И. Тимаев // Налоговед. – 2015. – № 2. – С. 26-32. - ISSN 1810-1984.

126. Федорова, О.С. Представление уведомлений об участии в иностранных организациях и о КИК в отношении кипрского траста /

О.С. Федорова, М.В. Королева // *Налоги и финансовое право*. – 2022. - № 4. – С. 122-125. - ISSN отсутствует.

127. Федюкин, Ю.С. Проблемы правоприменения законодательства о контролируемых иностранных компаниях / Ю.С. Федюкин, М.С. Есипова // *Налоговая политика и практика*. – 2015. - № 10 (154). – С. 58-61. – ISSN 2071- 5250.

128. Фролова, Е.Е. Контролируемые иностранные компании российских резидентов в контексте мировых тенденций / Е.Е. Фролова, Е.А. Цепова // *RUDN Journal Of Law*. – 2021. - № 4. – С. 814-830. – ISSN: 2313- 2337.

129. Хаванова, И.А. Развитие института контролируемых иностранных компаний в налоговом праве России и зарубежных государств / И.А. Хаванова // *Налоги*. – 2021. - № 3. – С. 42-47. - ISSN 1999-4796.

130. Цепилова, Е.С. Новации в налогообложении контролируемых иностранных компаний (КИК) / Е.С. Цепилова, Г.П. Чамурлиев // *Теоретические и практические аспекты трансформации налоговой системы России*. – 2020. – С. 30-34. – ISSN отсутствует.

131. Эриашвили, Н.Д. Налоговый Кодекс Российской Федерации, часть вторая: изменения произошли - проблемы остаются / Н.Д. Эриашвили, А.И. Григорьев // *Расследование преступлений: проблемы и пути их решения*. – 2021. - № 3 (33). – С.122-127. – ISSN 2411-1627.

132. Anton, J. Australia/United States - The Effect of Global Intangible Low-Taxed Income on US Investment in Australia / J. Anton // *Bulletin for International Taxation*. – 2018. - № 11. – С. 72. – ISSN отсутствует.

133. Arnold, B.J. OECD/International - The Evolution of Controlled Foreign Corporation Rules and Beyond / B.J. Arnold // *Bulletin for International Taxation*. – 2019. - № 12. – С. 73. - ISSN отсутствует.

134. Avi-Yonah, R.S. The U.S. Treasury's Subpart F Report: Plus Ça Change, Plus C'est la Même Chose? / R. S. Avi-Yonah. – Michigan : University of Michigan Law School Bulletin, 2001. – С.185-188. - ISSN отсутствует.
135. Dewby, J. The Historic Background of Corporate Legal Personality / J. Dewby // Yale Law Journal. - 1926. - № 6.- С 655. - ISSN отсутствует.
136. Eckl, P. Germany - Reform of the German Controlled Foreign Company Rules / P. Eckl, F. Schill // European Taxation. – 2020. - № 6. - ISSN отсутствует.
137. Helminen, M. Finland - Amendments to Finland's CFC regime / M. Helminen // Bulletin for International Taxation. - 2009. – С. 163-165. – ISSN отсутствует.
138. Koerver Schmidt, P. Sweden/Finland/Denmark - Implementation of the ATAD Rules on Controlled Foreign Companies – A Nordic Member State Perspective / P. Koerver Schmidt, D. Kleist, J. Lindgren // European Taxation. - 2021. – С. 61. – ISSN отсутствует.
139. Smith, P. United Kingdom - New UK CFC Rules / P. Smith // European Taxation. – 2013. – С. 53. - № 2/3. - ISSN отсутствует.

Электронные ресурсы

140. Банк России : официальный сайт – URL: <https://www.cbr.ru/> (дата обращения: 31.07.2022). – Текст : электронный.
141. Банк России. Оценка ключевых агрегатов платежного баланса Российской Федерации. – Текст : электронный. – URL: https://www.cbr.ru/statistics/macro_itm/svs/bop-eval/ (дата обращения: 31.07.2022).
142. Министерство финансов Канады : официальный сайт – URL: <http://www.fin.gc.ca>. (дата обращения: 29.07.2022). – Текст : электронный.
143. Минфин России : официальный сайт – URL: www.minfin.ru. (дата обращения: 29.07.2022). – Текст : электронный.

144. Служба внутренних доходов США : официальный сайт – URL: www.irs.gov. (дата обращения: 29.07.2022). – Текст : электронный.

145. ФНС России : официальный сайт – URL: www.nalog.ru. (дата обращения: 29.07.2022). – Текст : электронный.

146. Чистый отток капитала из России за год вырос на 42% // Интернет ресурс «Коммерсантъ». – 2021. – 9 декабря. - Текст : электронный. – URL: <https://www.kommersant.ru/doc/5119315?ysclid=16ak3uznty712276666> (дата обращения: 31.07.2022).

147. Global Forum on Transparency and exchange of information for tax purposes. Putting an end to offshore tax evasion. – Текст : электронный. – URL: <http://www.oecd.org/tax/transparency/> (дата обращения: 31.07.2022).