

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

На правах рукописи

Алешин Юрий Владимирович

РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО
АДМИНИСТРИРОВАНИЯ
КОНТРОЛИРУЕМЫХ ИНОСТРАННЫХ
КОМПАНИЙ

5.2.4. Финансы

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Мандрощенко Ольга Валентиновна,
доктор экономических наук, доцент

Москва – 2022

Оглавление

Введение.....	5
Глава 1 Теоретические и практические аспекты налогового администрирования контролируемых иностранных компаний и контролирующих лиц в современных условиях.....	16
1.1 Сущность и роль контролируемых иностранных компаний в системе международных экономических отношений в условиях вредоносной налоговой конкуренции.....	16
1.2 Проблематика развития системы налогового администрирования контролируемых иностранных компаний.....	28
1.3 Классификация контролируемых иностранных компаний и контролирующих лиц в отечественной и зарубежной практике.....	43
Глава 2 Методика формирования аналитической базы налогового администрирования контролируемых иностранных компаний и контролирующих лиц.....	58
2.1 Идентификация субъекта и объекта налогообложения посредством налоговой отчетности, предоставляемой в отношении контролируемых иностранных компаний.....	58
2.2 Виды, формат и порядок представления обязательных приложений к налоговой отчетности.....	68
2.3 Идентификация и определение статуса третьих лиц, оказывающих влияние на деятельность контролируемых иностранных компаний.....	84
Глава 3 Модернизация мероприятий налогового контроля субъектов налогообложения.....	101
3.1 Меры профилактики применения агрессивного налогового планирования с использованием низконалоговых режимов.....	101
3.2 Нормы налоговой ответственности как стимулирующий фактор	

развития системы налогового администрирования контролируемых иностранных компаний.....	114
3.3 Практические аспекты реализации сопряженно-оценочного анализа в налоговом администрировании контролируемых иностранных компаний и связанных лиц.....	128
Заключение.....	147
Список сокращений и условных обозначений.....	152
Список литературы.....	154
Приложение А Графическое представление изменений прямых иностранных инвестиций и величины ставки налога.....	195
Приложение Б Перечень критериев и их характеристика, применимых для признания использования иностранных юрисдикций для целей реализации агрессивной налоговой политики.....	197
Приложение В Перечень стран, входящих в список Минфина России, не ратифицировавших законодательство CRS и CbCR.....	199
Приложение Г Сравнительная характеристика критериев признания иностранных компаний контролируемыми.....	200
Приложение Д Сравнительная характеристика критериев признания физических лиц и организаций контролирующими лицами....	201
Приложение Е Перечень специализированной налоговой отчетности, представляемой в отношении контролируемых иностранных компаний.....	203
Приложение Ж Условия применения освобождения от налогообложения проибыли по доходам от контролируемой иностранной компании в рамках юрисдикций США, Германии и Великобритании.....	205
Приложение И Проект формата пояснений к уведомлению об участии в контролируемой иностранной компании.....	212
Приложение К Сравнительная таблица условий установленных	

стандартов обмена налоговой информацией в формате СbCR	213
Приложение Л Сравнительные характеристики возможности получения налоговой информации по всем выгодоприобретателям, участвующим в контролируемых иностранных компаниях, согласно существующим информационным ресурсам.....	214
Приложение М Проект расширенного раздела, в целях уведомления об участии третьих лиц в контролируемых иностранных компаниях.....	216
Приложение Н Характерные признаки сделок, по которым необходимо направить уведомление о раскрытии информации налоговой о налоговой оптимизации.....	218
Приложение П Проект Уведомления об оказании посреднических услуг по налоговому консультированию.....	220
Приложение Р Перечень мероприятий, выполняемых в рамках практической реализации сопряженно–оценочного анализа...	224
Приложение С Комплекс формул, включаемых в состав экономико–математической модели.....	230
Приложение Т Результаты апробации экономико–математической модели ..	234

Введение

Актуальность темы исследования. Актуальность вопросов в области налогового контроля контролируемых иностранных компаний (далее - КИК) возрастает с каждым годом как для российских, так и зарубежных налоговых органов.

Наиболее сложным направлением работы в налоговом администрировании является налоговый контроль доходов контролирующих лиц (далее - КЛ). В первую очередь такие сложности в контрольной работе основаны на сокрытии информации об иностранных компаниях и их доходах за счет создания налогоплательщиками механизмов перемещения активов между иностранными налоговыми юрисдикциями. Достаточно сложным направлением в работе российских налоговых органов являются вопросы оценки правдивости информации о существенной стороне деятельности КИК и действительной величине налоговых обязательств КЛ в части доходов от подконтрольных иностранных структур. Аналогичная проблематика налогового администрирования доходов от КИК прослеживается и в рамках других иностранных налоговых юрисдикциях. Использование подконтрольных иностранных организаций российскими налоговыми резидентами вызывает определенный перечень проблемных вопросов с точки зрения целесообразности, а в некоторых случаях и законности, такой деятельности в случае, если создание КИК предназначалось с целью налоговой экономии. Вместе с тем, при условии осуществления предпринимательской деятельности субъектами налогового контроля за пределами юрисдикции Российской Федерации у российских налоговых органов возникает необходимость администрирования налоговых обязательств КЛ, формирующихся за счет прибыли КИК.

Одним из наиболее важных изменений, произошедших в российском налоговом законодательстве, является введение в налоговую практику с 1 января 2015 года положений о КИК и КЛ (глава 3.4 части 1 Налогового

Кодекса Российской Федерации). Несмотря на серьезные и ответственные нововведения, реализация контрольных функций Федеральной налоговой службы (далее - ФНС России) в области налогового администрирования КИК достаточно проблематична. Такая проблематика в первую очередь выражается в невозможности оперативной идентификации КИК и КЛ, сложности проведения объективной оценки законности и целесообразности выполняемых операций, отсутствии достаточного объема информации для определения действительной величины налога на прибыль организаций (далее - НПО) и налога на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) КЛ.

Проведение комплексного исследования системы налогового администрирования КИК определяет актуальность диссертационной работы.

Степень разработанности темы исследования. Вопросам противодействия «размыванию» налоговой базы уделяли внимание А. Эрлангер (Alexandra Erlanger), Б. Кузняцкий (Błażej Kuźniacki), Б. Масиежовски (Boris Maciejovsky), Г. Шелдеруп (Guttorm Schjelderup), Г. Зодроу (George R. Zodrow), Г. Шварценберг (Herbert Schwarzenberger), Д. Шнайдер (Dirk Schindler), Д. Норен (David G. Noren), Л. Йодер (Lowell D. Yoder), М. Дэвэрюкс (Michael Devereux), С. Журанек (Steffen Juranek), Чао-Лан Ванг (Chao-Lan Wang), Э. Кричлер (Erich Krichler), С. Юши (Yi-Chung Hsu) и др.

Общие теоретические и методологические вопросы в области международного налогообложения исследовались в работах И.В. Гашенко, Л.И. Гончаренко, Ю.С. Зима, С.Д. Иванова, Н.В. Лясникова, Е.Ю. Орловой, В.А. Мачехина, Л.Н. Старженецкой, Б.В. Черского.

Методикам противодействия использованию низконалоговых юрисдикций в целях налоговой экономии, включая проблемные вопросы идентификации субъектов налогового администрирования, посвящены работы В.В. Войнова, Д.В. Вольвач, А.В. Виноградовой, А.Э. Гордона, М.Н. Дудина, В.И. Голишевского, А.В. Кадет, А.А. Калининой,

Н.В. Лясникова, Н.С. Милогорова, Л.В. Полежаровой, М.Д. Полинчук, А.П. Починок, Е.К. Симаковой, В.А. Цветкова, А.А. Шутькова.

Профессиональный интерес для исследования представляют работы Л.Н. Алехина, А.А. Амбрасовской, Л.М. Архипцевой, С.Ю. Богатырева, Л.Н. Варшавская, Т.В. Владимировой, Д.В. Винницкого, Е.С. Горбатко, А.В. Гурнак, М.Н. Дудина, О.В. Мандрощенко, Е.Ю. Орлова, Т.В. Сеченовой, Е.К. Симаковой, Д.Н. Сулейманова, О.К. Трофимовой, Т.Е. Тотиковой, В.А. Цветкова, А.А. Шутькова и других, в которых рассматриваются отдельные теоретические и практические аспекты международного налогообложения и налоговой конкуренции, методики прогнозирования и планирования налоговых поступлений, методики налогового контроля прибыли организации.

Вместе с тем результаты указанных научных изысканий не затрагивают перечень проблемных вопросов, объединенных в области подтверждения правильности декларируемой налоговой информации и полноты исполнения налоговых обязательств. Несмотря на имеющиеся публикации по вопросам администрирования и международного налогового планирования, в отечественной науке недостаточно представлены разработки, раскрывающие вопросы системного подхода в налогового администрирования КИК в области идентификации субъектов и определения объекта налоговых отношений, правильности исчисления величин налоговых обязательств и выполнения мероприятий профилактической направленности.

На фоне развития международного обмена налоговой информацией как основы для развития налогового контроля доходов от КИК в рамках российской налоговой системы происходит преломление парадигмы процесса налогового администрирования доходов налоговых резидентов Российской Федерации, которое выражается в необходимости доказывания налогоплательщиками правильности исчисления своих налоговых обязательств, возникающий по итогам получения доходов от КИК. Отдельно стоит отметить, что такая необходимость возникает в случаях, при которых

настают обязательства по доказыванию правильности и законности применения освобождения от налогообложения доходов от КИК.

Наиболее актуальным в настоящее время является проведение исследований, позволяющих сформулировать и изложить новые предложения в части налогового администрирования КИК таким образом, чтобы прослеживалась системность в этапах реализации контрольных мероприятий, мероприятиях профилактической направленности, методах стимулирования налогоплательщиков и т.д. Отмеченные обстоятельства обусловили цель, задачи и структуру исследования.

Целью исследования является решение научной задачи формирования комплекса теоретических положений и практических рекомендаций, направленных на развитие системы налогового администрирования КИК.

Для достижения поставленной цели определены следующие **задачи**:

- обосновать необходимость дополнения методологического подхода к налоговому администрированию КЛ и КИК;
- уточнить условия признания налоговых резидентов КЛ для устранения возможностей использования российского налогового режима в реализации мероприятий агрессивной налоговой политики;
- предложить новые инструменты налогового контроля, позволяющие качественно повысить уровень информированности налоговых органов о субъектах налоговых отношений и обеспечить работу по идентификации объекта налогообложения;
- разработать комплекс мер, направленный на повышение уровня заинтересованности налогоплательщиков в предоставлении налоговой информации о КИК в наибольшем объеме и с соблюдением контрольных сроков;
- предложить способ определения объема потенциального дохода КЛ от КИК с использованием специализированной экономико–математической модели.

Объектом исследования являются налоговые отношения,

возникающие в связи с применением норм налогового законодательства о КИК.

Предметом исследования является процесс осуществления налогового администрирования КИК в единстве его теоретических основ и аспектов практической реализации.

Научная новизна исследования заключается в разработке отдельных направлений налогового администрирования доходов от КИК на основе представляемой КЛ специализированной налоговой информации, раскрывающей существенную сторону деятельности субъектов налогового контроля и поступающей на систематической основе.

Новыми являются следующие научные результаты:

1) Предложен методологический подход организации процесса налогового администрирования КЛ, состоящий в транспарентном информационном взаимодействии налогоплательщиков с налоговыми органами и выполнении сопряженно-оценочного анализа деятельности КИК, что позволяет выявить цель создания КИК, раскрыть существенную сторону совершаемой КИК деятельности и изучить влияние на финансовый результат связанных с КИК лиц, а также определить размер налоговых санкций для КЛ индивидуально и соразмерно величинам сумм неуплаченных налогов (С. 34-43).

2) Сформулированы дополнительные критерии признания российских организаций КЛ, включающие обязательным условием формирование такой российской организацией дохода от пассивной деятельности и наличие доли участия в иностранной компании менее порогового значения, что позволяет исключить возможность использования российских организаций в реализации мероприятий налоговой оптимизации с использованием иностранных налоговых юрисдикций (С. 50-56).

3) Уточнена методика налогового администрирования доходов от КИК в части применения расширенной специализированной налоговой информации, получаемой посредством использования дополненного

уведомления об участии в КИК, обязательного к предоставлению перечня первичной документации, пояснений к налоговой отчетности о КИК с отражением структуры доходов и расходов КИК и раскрытием информации о принимающих участие в управлении КИК лицах, с возможностью последующего применения такого объема данных для идентификации субъектов налоговых и гражданско-правовых отношений, а также для наиболее точного установления объекта налогового контроля (С. 64-99).

4) Сформулирован перечень предложений, направленный на стимулирование российских налоговых резидентов в своевременном раскрытии соответствующей информации о подконтрольных иностранным структурах с наибольшей степенью достоверности: предложено определение нового вида экономической деятельности лиц-посредников; разработана форма, содержательная часть и условия представления Уведомления об оказании посреднических услуг; обоснован альтернативный способ установления налогового штрафа для КЛ, размер которого определяется как доля от величины налоговых обязательств по доходам от КИК; предложена формулировка отягчающего обстоятельства, содержащая условие преднамеренного сокрытия информации о КИК; обосновано применение налоговой санкции для лиц-посредников за сокрытие налоговой информации (С. 102-127).

5) Предложен специализированный способ определения величины дохода КЛ от КИК с использованием экономико-математической модели расчета потенциального объема прибыли КИК. Архитектура экономико-математической модели основана на функции кубического сплайна, что позволяет определить налоговый потенциал КЛ по доходам от КИК на основе определенного перечня документов, что расширяет существующие возможности налогового администрирования в части определения потенциального объема налоговых обязательств КЛ и формирования доказательной базы для принятия соответствующих налоговых решений (С. 136-145).

Положения, выносимые на защиту:

1) Обоснование обязательности применения основополагающих принципов концепции транспарентности и сопряженно-оценочного анализа в отношении деятельности КИК в процессе раскрытия налоговой информации о деятельности КИК и в рамках мероприятий налогового администрирования. (С. 34-36; 41-43).

2) Раскрытие содержательной специфики условий признания российских организаций КЛ, предусматривающих возможность исключения минимальной пороговой величины размера участия в иностранных компаниях (С. 54-56).

3) Специализированный инструментарий налогового администрирования КЛ на основе детализированной информации о деятельности КИК, раскрываемой посредством новых форм налоговой отчетности и подтверждаемой обязательным к предоставлению перечнем документов (С. 79-83; 96-99).

4) Перечень узконаправленных решений, предусматривающий повышение уровня мотивированности налогоплательщиков в своевременном раскрытии налоговой информации о КИК (С. 110-114; 124-127).

5) Способ определения величины доходов КЛ от КИК с использованием экономико-математической модели расчета потенциального объема прибыли КИК (С. 139-145).

Теоретическая значимость работы заключается в развитии теоретических основ развития новых методических подходов к противодействию использованию КИК для целей необоснованной налоговой экономии. Теоретические положения формируют основу для создания новых практических решений в целях развития системы налогового администрирования КИК.

Практическая значимость работы заключается в формировании комплекса предложений, направленного на развитие новой методики контроля КИК и КЛ, включая такие направления как идентификация субъекта

налоговых отношений, формирование аналитической базы для оценки правильности исчисления величины налоговых обязательств, формирование информационной базы для оценки действий налогоплательщиков в целях применения налоговых санкций.

Методология и методы исследования. В качестве методологической основы исследования использовались труды российских и зарубежных ученых в области теоретических и практических аспектов международного налогообложения и противодействия использованию низконалоговых юрисдикций в целях налоговой экономии.

При решении научных задач применялись специальные и общенаучные методы исследования. Использовались методы статистического, структурного, экспертного и сравнительного анализа; синтез; конкретизация; методы экономико–математического моделирования. Использование научных методов и подходов обеспечило научную обоснованность, целостность и достоверность проведенного исследования.

Информационная база исследования. В состав информационной базы исследования входят законодательные и нормативно – правовые документы, регламентирующие деятельность органов исполнительной власти в России и за рубежом; решения судов и комиссий по рассмотрению налоговых споров; научные публикации и материалы отечественных и зарубежных ученых, посвященные вопросам проблематики налогового администрирования КИК; финансовая отчетность организаций; информационные материалы консалтинговых организаций; информация, опубликованная на официальных сайтах иностранных налоговых органов и Федеральной налоговой службы (далее - ФНС России); зарубежная и отечественная литература.

При выполнении работы использовались аналитические материалы и специализированная документация в области налогового контроля КЛ и доходов от КИК, идентификации субъектов налогообложения, исследования в области разработки критериев по освобождению прибыли КИК от налогообложения, изучения среды и специфики деятельности КИК,

информация из решений судов по делам, в рамках которых фигурировали КИК и раскрыто их использование в целях налоговой экономии.

Преобладающий объем информации для проведения исследования получен из трудов российских и зарубежных исследователей и экспертов; по материалам представленным на официальных интернет-сайтах ФНС России, налоговой службы США, налоговой службы Великобритании, налоговой службы Германии, Европейской комиссии, налогового суда США, Организации экономического сотрудничества и развития (далее - ОЭСР); статистических и аналитических материалов, материалов, опубликованных в научных и периодических источниках литературы; диссертационных исследований, обзоров исследований международных аудиторских компаний; данные информационных аналитических баз, включающих финансовую отчетность организаций.

Область исследования. Содержание диссертации соответствует п. 14. «Национальная налоговая база и противостояние её размыванию. Международное налогообложение» Паспорта научной специальности 5.2.4. Финансы (экономические науки).

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Обоснованность и достоверность исследования подтверждается тем, что выполнение исследования основано на материалах, представленных в научных трудах отечественных и зарубежных исследователей в области международного налогообложения. Вместе с тем достаточно большая часть работы основана результатах анализа отечественных и зарубежных законодательных актов, информации по данным Федеральной налоговой службы и иностранных компетентных органов по налоговым вопросам, финансовой отчётности российских и иностранных организаций.

Основные научные результаты представлены в виде докладов на международных и всероссийских научно-практических мероприятиях: на X Международной научно-практической конференции «Достижения и

проблемы современной науки» (Санкт–Петербург, Издательство «Научный журнал «Globus», 04 июня 2016 года); на Международном научном студенческом фестивале «Фискальная политика как инструмент преодоления современных барьеров экономического развития России» (Москва, Финансовый университет, 25 ноября 2017 года); на X Международной научно–практической конференции молодых ученых и студентов «Актуальные проблемы налоговой политики» (Москва, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 17 апреля 2018 года); на Научном студенческом фестивале «Фискальная политика как инструмент преодоления современных барьеров экономического развития России» (Москва, Финансовый университет, 15 декабря 2018 года); на VI Международной научно-практической конференции «Человек и научно-технический прогресс в социально-экономической парадигме будущего» (Москва, Финансовый университет, 06 марта 2019 года).

Группа компаний «БН-Моторс» использовала отдельные положения исследования в виде методологических подходов и рекомендаций при разработке мероприятий по налоговому планированию, в частности, учтены предлагаемые критерии признания российских налоговых резидентов КЛ. Подтверждается, что предложенный комплекс решений способствует повышению прозрачности налоговой информации о субъектах налоговых отношений и доходах контролирующих лиц.

Материалы исследования внедрены в деятельности «Odey Limited» и ООО «МЕТРО АВТО», использовавшие результаты работы при выполнении мероприятий по налоговому планированию и оптимизации. Внедрены в практику предлагаемые условия признания российских организаций контролирующими лицами, которые в свою очередь участвуют в иностранных компаниях; произведен комплекс мер по настройке учетной системы, в рамках которых предусмотрена возможность быстрой подготовки предлагаемого перечня первичной бухгалтерской отчетности, отражающего суть совершаемых операций и информацию о субъектах экономических

отношений; предусмотрена возможность подготовки описания указанных выше документов в формате предлагаемых пояснений. Отмечается, что предложенные решения позволяют исключить возможность использования российских организаций для целей налоговой оптимизации за счет манипулирования иностранным налоговым законодательством и способствуют развитию прозрачности налоговой информации о субъектах налоговых отношений и доходах КЛ.

Материалы исследования используются Департаментом налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета в дисциплинах «Налоги и предпринимательство», «Прогнозирование и планирование в налогообложении».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные положения и результаты исследования отражены в 10 работах общим объемом 6,17 п.л. (авторский объем 5,29 п.л.), из них 9 работ общим объемом 5,87 п.л. (авторский объем 4,99 п.л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Объем и структура диссертации обусловлены целью, задачами и логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка сокращений и условных обозначений, списка литературы из 241 наименования и 16 приложений. Текст диссертации изложен на 235 страницах, содержит 25 таблиц и 16 рисунков.

Глава 1

Теоретические и практические аспекты налогового администрирования контролируемых иностранных компаний и контролирующих лиц в современных условиях

1.1 Сущность и роль контролируемых иностранных компаний в системе международных экономических отношений в условиях вредоносной налоговой конкуренции

Глобализация мировой экономики открывает большие возможности для развития международной предпринимательской деятельности, которую можно охарактеризовать как динамично развивающуюся систему, объединяющую различного рода организации и физических лиц (далее - ФЛ) вне зависимости от страны их налогового резидентства. Неотъемлемой частью существования и развития такой системы являются такие условия, как возможность осуществления оценки иностранных налоговых режимов на предмет заинтересованности юрисдикций в привлечении инвестиций; наличия налоговых льгот по определенным видам экономической деятельности; существования сформированной среды для реализации экономической деятельности, включающей основные средства в виде производственных и офисных площадей, персонала, инфраструктуры путей и сообщений для поставки продукции и т.д.

Начиная с 1990-х годов в налоговом планировании международных корпораций основополагающим принципом становится агрессивное налоговое планирование с использованием иностранных налоговых режимов, развитию которого способствует набирающая популярность налоговая конкуренция, которая позволяет использовать наиболее привлекательные условия налогового администрирования.

Также, начиная с 1990-х годов, берет свое развитие эра

компьютеризации практически всех процессов и возможности использования сети интернет для передачи данных в режиме реального времени. Именно 1990 год можно считать годом, после которого наступает активное внедрение информационных технологий практически по все виды экономической деятельности [201].

Развитие информационных технологий способствовало еще более динамичному развитию международной предпринимательской деятельности. В рамках рассматриваемого периода, а именно в 1990 г., начинается активное развитие рынка консалтинговых услуг. В 1993 г. объем мирового рынка консалтинговых услуг составлял 25 млрд долларов США, в 1994 г. рынок вырос до 30 млрд долларов США, а в 1994 г. уже до 40 млрд долларов США [96].

Развитие уровня цифровизации банковского сектора, рост доступности консультационных и посреднических услуг способствовали развитию мобильности капитала и возможности перемещения активов в адрес иностранных юрисдикций с наиболее привлекательными налоговыми режимами в целях налоговой оптимизации. Косвенным свидетельством такого утверждения можно считать рост выручки четырех крупнейших международных аудиторских корпораций в период 2014-2016 гг. с 120,4 млрд долларов США до 127,7 млрд долларов США соответственно [208]. Вместе с тем в объем консалтинговых услуг в области налогового консультирования, оказанных на территории Российской Федерации за период 2009-2016 гг. вырос на 7% [236].

Причиной значительного роста международных реальных инвестиций в период со второй половины 1980-х годов по 2000 год явилось снижение ставки по корпоративному доходу в странах Европы практически в два раза. Перемещение налоговой базы между юрисдикциями под разным видом стало возможным в условиях цифровизации экономики и доступности способов регистрации новых организаций в наиболее предпочтительных юрисдикциях в кратчайшие сроки. В целях контроля иностранных активов для целей

перемещения капитала, начинают создаваться КИК. В приложении А графически представлено снижение ставок по налогу на прибыль организаций в странах Европы и США, а также снижение среднего значения ставки по налогу на прибыль организаций в странах, сотрудничающих с ОЭСР [141]. Такое снижение объясняется стремлением законодательных органов отдельных государств привлечь и сохранить налоговую базу в рамках своих юрисдикций.

Для раскрытия сущности КИК и роли таких иностранных компаний в организации процесса миграции налоговой базы между юрисдикциями, особенно в условиях ВНК, в первую очередь необходимо обратиться к институту взаимозависимых или взаимосвязанных сторон. Прообразом определения такого понятия как взаимозависимые лица заложено еще в документации ВТО, которая датирована 1947 г. Стоит отметить, что в содержании статьи 7 Генерального соглашения по тарифам и торговле в редакции от 1947 г. (далее - ГАТТ 1947 г.) нет формулировок прямо или косвенно указывающих на взаимозависимых лиц именно в том понимании, которое применяется сейчас. Основная роль в организации взаимодействия соответствующих юрисдикций отводится правительствам стран, ратифицировавшим соглашения или, так называемым, договаривающимся сторонам [15]. В настоящее время практически все международные организации экономического сектора, включая Таможенный союз стран-участников Евразийского экономического союза (далее - ТС ЕАЭС), Всемирную таможенную организацию (далее - ВТамО), Всемирную торговую организацию (далее - ВТО) и ОЭСР в своей деятельности уделяют отдельное внимание использованию субъектами правовых отношений взаимозависимых организаций [13]. Классифицирующие признаки, согласно которым даётся определение взаимосвязанных сторон в нормативно-правовой базе таких международных организаций систематизированы в таблице 1.

Согласно положениям Налогового Кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), КИК может быть признана только иностранная организации

при наличии обязательного управления такой иностранной организацией со стороны российского налогового резидента путем участия в уставном капитале такой иностранной компании либо путем оказания влияния на принимаемые решения такой иностранной компанией иным образом. Можно условно выделить две главные задачи, которых пытаются достичь КЛ при помощи КИК.

Таблица 1 - Классифицирующие признаки взаимосвязанных сторон в международных организациях и в НК РФ

Характеристика классифицирующих критериев	Наличие нормы в рамках законодательства				
	НК РФ	ТС ЕАЭС	ВТамО	ВТО	ОЭСР
Наличие полномочий у лиц принимать управленческие и организационные решения в отношении организации	Да	Да	Да	Да	Да
Участие лица прямо или косвенно в учреждении другого лица	Да	Да	Да	Да	Да
Наличие делового партнерства	Нет	Да	Да	Да	Нет
Наличие признака подчиненности в соответствии с учредительными документами и трудовыми договорами организации	Да	Да	Да	Да	Нет
Наличие у лиц родственных связей	Да	Да	Да	Да	Нет
Наличие родственных связей и наличие исключительных прав у сторон	Да	Нет	Да	Да	Нет

Источник: составлено автором по материалам [205].

Первая и наиболее важная задача — это обеспечение прямого и прозрачного выхода на иностранный рынок для российских налоговых резидентов. В качестве второй задачи стоит выделить возможность создания подконтрольных иностранных структур, позволяющих перенаправлять налоговую базу под видом различных платежей в целях экономии на налогах.

Фактически КИК представляют собой разновидность взаимосвязанных лиц, которые условно были выделены из общей массы взаимозависимых сторон в целях создания системы особого налогового контроля.

Рассматривая КИК как один из наиболее распространённых инструментов по управлению капиталом за пределами домашней юрисдикции

конечными выгодоприобретателями, необходимо детально проанализировать специфичные условия использования указанных иностранных организаций КЛ. Среди таких специфичных условий стоит выделить отличительную особенность международного экономического пространства, которая проявляется в виде налоговой конкуренции. Налоговая конкуренция фактически представляет собой среду, посредством которой, при помощи КИК, осуществляется миграция капитала между юрисдикциями. Результатом использования налоговой конкуренции является минимизация налогооблагаемой прибыли путем применения наиболее низких ставок по налогу на прибыль, благодаря перемещению налоговой базы в низконалоговые юрисдикции. Косвенным свидетельством такого утверждения является резкое увеличение объема международных прямых иностранных инвестиций в период с середины 1980-х годов по 2000 год между странами с крупнейшими экономиками мира. Графическое представление снижения ставки налога на прибыль организации и объема международных инвестиций представлено в приложении А. Исследованиям вопросов в области налоговой конкуренции посвящено достаточно большое количество работ отечественных и зарубежных исследователей, в которых можно выявить различные подходы в изучении явления налоговой конкуренции и влиянию налоговой конкуренции на национальную экономику. В наиболее ранних публикациях такого понятия как налоговая конкуренция, в отличие от существующей классификации, не существовало и перемещение налоговой базы в иностранные налоговые режимы интерпретировалось как мобильность капитала. В исследованиях, которые опубликованы на протяжении последнего десятилетия в международном экономическом сообществе, сформировалось идентичное и общепринятое в настоящее время определение налоговой конкуренции. [157; 167; 168; 203].

Согласно мнению отечественных исследователей, выделяются такие формы налоговой конкуренции как «вертикальная» и «горизонтальная». В случае с формой «вертикальной» налоговой конкуренцией разные уровни

власти (федеральная, региональная, муниципальная) облагают налогами одну и ту же налоговую базу. Налоговая конкуренция в «горизонтальной» форме проявляется в случае, когда юрисдикции конкурируют между собой на одном уровне [12].

Рассматривая определения, которые сформулированы отечественными авторами ранее, можно встретить классификацию сущности налоговой конкуренции как создание режима налогообложения в рамках одного государства, особенности которого должны способствовать переводу капитала из иностранных налоговых режимов с отличающимися условиями налогового администрирования [225].

Позднее сформулированы определения налоговой конкуренции, которые наиболее точно отражают сущность налоговой конкуренции в современных условиях [4; 11]. Следует согласиться с тем, что проявление налоговой конкуренции, на уровне отдельно взятой юрисдикции, выражается в стремлении предоставить максимально привлекательные условия налогового администрирования для международных корпораций. Действия законодательных и исполнительных органов отдельных стран в определённой степени могут быть оправданы в тех случаях, когда налоговая конкуренция проявляется в открытом соперничестве. В первую очередь речь идет о юрисдикциях, которые устраняют многочисленные бюрократические барьеры для осуществления предпринимательской деятельности; предоставляют систему налогового администрирования с минимальными финансовыми и временными затратами на оформление необходимой документации; упрощают доступ налогоплательщикам к различного рода ресурсам и т.д. [142].

Наиболее губительным для мировой экономики, в первую очередь с точки зрения потерь фискальных доходов, проявлением борьбы за привлечение капитала является недобросовестная или вредоносная налоговая конкуренция (далее - ВНК). В классическом виде проявление ВНК представляет собой налоговый режим, при котором местные налоговые

органы не раскрывают информацию о зарегистрированных налогоплательщиках, взимают минимальную плату при регистрации юридических лиц, предоставляют банковские услуги по оптимальной стоимости таких услуг, обеспечивают минимальные налоговые ставки, а иногда и нулевые.

Российскими авторами предлагаются формулировки ВНК, которые отражают, по существу, направленность действий отдельных юрисдикций в целях достижения привлечения капитала под видом налоговой экономии, то есть «вредоносной считается конкуренция, если она подразумевает создание привилегий для нерезидентов и нарушение мировых стандартов обмена информацией» [4]. Аналогичные определения ВНК сформулированы ранее иностранными исследователями. Согласно мнению Брюса Болника, ВНК - «это ситуация, при которой налоговые режимы юрисдикции разработаны таким образом, чтобы способствовать размыванию налоговой базы других юрисдикций и привлекать инвестиции или сбережения, происходящие из других стран, в том числе путем уклонения от уплаты налогов в других юрисдикциях» [148]. Проблемным вопросам, связанным с ВНК, также посвящены работы иностранных исследователей [139]. Приведенный в рамках документации ОЭСР перечень условий, согласно которому налоговый режим может быть классифицирован как ВНК, говорится о наличии четырех признаков, сформулированных следующим образом: эффективные налоговые ставки либо минимальны, либо отсутствуют полностью; льготные условия налогообложения во многом недоступны для местных налоговых резидентов; отсутствие понятности условий налогового администрирования и отсутствие обмена налоговой информацией с другими юрисдикциями.

Противодействие реализации нововведений, направленных на раскрытие информации о КИК и КЛ, осуществлялось на государственном уровне. Такая неприязнь со стороны отдельных налоговых администраций к международному сотрудничеству объяснима их заинтересованностью в привлечении иностранных капиталов [191]. Помимо возможности получения

необоснованной прибыли, КЛ за счет минимизации налоговых платежей и с использованием КИК, фактически, осуществляются инвестиции в экономику территорий, жизнедеятельность которых другим образом обеспечить иногда нельзя. По состоянию на декабрь 2017 года Еврокомиссия опубликовала перечень стран, выделив две категории юрисдикций, которые не по разным причинам не реализовали комплекс мероприятий, направленный развитие международного сотрудничества по налоговым вопросам. В первую, так называемую «черную» группу вошли страны, которые отказались от международного сотрудничества в области налогового администрирования. В число стран «серой» группы были включены юрисдикции, которые выразили намерения и предприняли первые шаги по ратификации предлагаемых международных стандартов по раскрытию налоговой информации [174]. Перечень стран, в соответствии с указанными группами представлен в таблице 2.

Таблица 2 – Категории стран в соответствии с критериями, предложенными Еврокомиссией

Группы стран	Перечень стран
«Черный» список	Американское Самоа, Бахрейн, Барбадос, Гренада, Гуам, Республика Корея, Макао, Маршалловы Острова, Монголия, Намибия, Палау, Панама, Сент-Люсия, Самоа, Тринидад и Тобаго, Тунис, Объединенные Арабские Эмираты
«Серый» список	Албания, Андорра, Аруба, Белиз, Бермудские острова, Босния и Герцеговина, Ботсвана, Вьетнам, Гернси, Гонконг, Гренландия, Джерси и Вануату, Каймановы Острова, Кюрасао, Остров Мэн, Острова Кука, Иордания, Кабо-Верде, Катар, остров Лабуан, Лихтенштейн, Малайзия, Мальдивские Острова, Маврикий, Марокко, Черногория, Науру, Новая Каледония, Ниуэ, Оман, Перу, Сент-Винсент и Гренадины, Сан-Марино, Сербия, Сейшельские острова, Свазиленд, Тайвань и Вануату, Таиланд, Турция, Уругвай, Фарерские Острова, Фиджи, бывшая Югославская Республика, Ямайка,

Источник: составлено автором по материалам [174].

Степень проблемы ВНК в конце 2000-х годов достигла такого уровня, при котором стремительное развитие такой налоговой конкуренции начало вызывать беспокойство на международном уровне и трактовалось как

угроза для целостности отдельных налоговых режимов [99; 182].

Налоговые режимы, в которых применяются традиционные системы налогообложения, фактически оказались не способны выполнять свои задачи в связи со следующими обстоятельствами. Во-первых, существование отдельных территорий, предоставляющих максимально привлекательные налоговые условия, с точки зрения международного налогового и гражданского законодательства, является легальным. Во-вторых, и как правило, максимально привлекательные условия налогового администрирования предоставляются странами с минимальным уровнем экономического развития, на территории которых практически не развиты ни добывающие, ни перерабатывающие отрасли. Такие обстоятельства подталкивают правительства «налоговых гаваней» предоставлять максимально дешевые условия осуществления предпринимательской деятельности для иностранных организаций и ФЛ. В результате таких манипуляций обеспечивается перетекание налоговой базы из числа развитых стран, включая Россию, страны Европы, США, Китай, Японию и т.д.

По оценкам российских специалистов 20 лет из России в направлении офшорных юрисдикций было направлено порядка 1 млрд долларов США. Согласно данным, приведенным Счетной Палатой Российской Федерации, объем внешнеторговых операций с зарегистрированными в офшорных юрисдикциях предприятиями неуклонно возрастал: в 2010 году было реализовано товаров в сумме 242 млрд долларов США, в 2011 году 305 млрд долларов США, в 2012 году 321 млрд долларов США. Для сравнения объем бюджетных расходов Российской Федерации в 2012 году составил 724 млрд долларов США [129; 130].

Если обратиться к иностранным источникам, то представляется несколько иная ситуация. В соответствии с оценкой специалистов Национального бюро экономических исследований США по состоянию на 2016 г. в пределах офшорных юрисдикций граждане Российской Федерации за 15 было переведено около 60,75 трлн рублей (1,07 трлн долларов США) [104].

В начале XXI века среди иностранных исследователей выдвинута идея о необходимости координировать или адаптировать местную налоговую политику в целях минимизации размывания национальной налоговой базы и сокращению оттока капитала за пределы юрисдикции. Внедрение такого предложения изначально не имело право на существование, в связи с тем, что в результате реализации комплекса мер такой направленности могла возникнуть вероятность еще большего развития ВНК [140].

Началом противодействия процессу минимизации налоговых обязательств в условиях ВНК в международном масштабе можно считать начало работы комитета ОЭСР в 1996 году по определению стран, предоставляющих максимально выгодные условия.

В 1998 году опубликован доклад, в котором специалисты ОЭСР достаточно подробно рассмотрели вопросы, связанные с «налоговыми убежищами». Для определения стран, которые можно отнести к предоставляющим максимально льготные налоговые режимы, предлагались четыре критерия. В первую очередь к офшорам и относятся те страны, которые не взимают налог на доходы, либо установлены низкие, несущие формальность, налоговые ставки [207].

Среди попыток создания международных коллабораций по налоговым вопросам в виде соглашений, предусматривающих международный обмен данными, в качестве примера можно выделить один из наиболее действенных методов противодействия незаконному использованию КИК в целях налоговой экономии, который на практике был реализован следующим образом. В целях реализации своих полномочий по экономическим вопросам Европейской Комиссией, существующей в рамках Евросоюза, направлялись требования в адрес отдельных юрисдикций о необходимости раскрытия налоговой информации. Такой метод противодействия использованию низконалоговых юрисдикций можно назвать административным, так как в рамках рассмотрения дел Европейской Комиссией фактически истребывались документы раскрывающие условия налоговой оптимизации [76].

Первым наиболее действенным методом борьбы с незаконным занижением налоговых обязательств с использованием КИК, представляет собой проект BEPS, который предусматривает расширение области взаимодействия налоговых служб на международном уровне [138].

По состоянию на 2017 г. в число участников в ОЭСР входят 100 государств, из которых 70 уже подписали Многостороннюю Конвенцию о реализации плана BEPS [98]. В перечне представленных мероприятий по реализации плана BEPS одно из центральных мест занимает КИК, деятельность и предназначение которых должны стать наиболее открытой при реализации шагов 2; 3; 5; 6; 8; 9; 10; 11; 12; и 13; Применение механизмов налоговой оптимизации с использованием трансфертного ценообразования, платежей роялти, внутригрупповых займов невозможно реализовать без отсутствия взаимозависимых компаний [175; 190].

Начиная с 2019 года, у ФНС России появляется возможность обмена межстрановой налоговой информацией в рамках реализации 13 этапа проекта BEPS. Реализация такого решения направлена на развитие контроля трансфертного ценообразования в рамках крупнейших международных холдингов. Вместе с тем этот ресурс позволит раскрывать информацию о КИК и взаимосвязанных с ними организациях в целях анализа, в том числе, на предмет минимизации налоговой базы [219].

В настоящее время налоговыми службами ведется активная работа по развитию автоматического обмена налоговой информацией в рамках реализации 12 действия проекта BEPS. Информация по финансовым счетам клиентов должна быть представлена организациями финансового рынка по предусмотренному ОЭСР стандарту формата международной отчетности по финансовым счетам (Common Reporting Standards; далее - CRS). Особенность такой отчетности заключается в том, что финансовые организации обязаны выявлять информацию о счетах иностранных налоговых резидентов [119]. Вместе с тем, не все страны, ратифицировавшие Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам согласны одновременно

начать обмен налоговой информацией [24]. Кроме того, в число стран, ратифицировавших конвенцию, вошли не все страны с максимально привлекательными налоговыми условиями.

Разнообразие условий налогового администрирования, представленное в настоящее время в рамках международного экономического пространства, способствует развитию методов и способов минимизации налоговых обязательств по отдельным видам налогов. В среде международных экономических отношений именно КИК представляют собой инструмент, создаваемый в рамках правового поля гражданского и налогового законодательства и используемый налогоплательщиками в целях агрессивной налоговой политики. Возможность экономического присутствия одновременно в разных налоговых юрисдикциях в настоящее время осуществима в большинстве случаев только с использованием КИК.

Наиболее распространенным вариантом формирования КИК является создание иностранных организаций с прямым участием КЛ. В свою очередь, КИК способны учреждать необходимое количество юридических лиц для выполнения соответствующих задач по концентрации прибыли, перемещаемой в виде роялти или лицензионных платежей, формированию центров расходов в виде содержания персонала или закупки оборудования. Комбинированное использование КЛ особенностей различных налоговых режимов, особенно если такие различия возникают в рамках ВНК, позволяют создать непрозрачные условия для целей налогового администрирования на местном уровне.

Помимо работы налоговых органов, основанной на поступающей информации в рамках международного обмена, развитие системы налогового администрирования КИК должно базироваться на внедрении новых решений, обеспечивающих формирование аналитических ресурсов и доказательной базы для принятия соответствующих налоговых решений в отношении КЛ. Внедрение таких решений вызвано в первую очередь тем, что международный обмен налоговой информацией может быть одновременно реализован не со

всеми юрисдикциями, предоставляющими наиболее привлекательные условия для организации предпринимательской деятельности, путем применения льготных режимов налогообложения [77; 79; 81].

1.2 Проблематика развития системы налогового администрирования контролируемых иностранных компаний

В целях развития и становления системы налогового администрирования доходов от КИК в последнее время проделана колоссальная работа ФНС России и зарубежными органами законодательной и исполнительной власти, которая позволит налоговым службам получать доступ практически ко всей необходимой информации в режиме автоматического обмена, либо в режиме получения информации по запросу.

Возвращаясь к вопросам управления налоговыми отношениями, стоит отдельно отметить, что система налогового администрирования отдельно взятой юрисдикции не способна в полном объеме выполнить все свои функции и задачи по отношению именно к КИК.

Среди используемых в настоящее время методов налогового администрирования по отношению к КИК может быть частично использован только анализ деятельности таких иностранных компаний. Развитие международного сотрудничества по налоговым вопросам можно назвать решением проблематики контроля и прогнозирования. Вместе с тем стоит отметить, что работы в области контроля и прогнозирования могут быть выполнены только в отношении доходов от КИК [2; 206; 228]. Субъекты налоговых отношений, входящие в число иностранных налоговых резидентов, деятельность которых сопряжена с детальностью КИК, фактически не попадают в сферу интересов отдельно взятой налоговой системы.

Применение автоматизированных методов обмена и обработки информации в рамках межстранового взаимодействия налоговых служб также не позволяет отразить сущность совершаемых налогоплательщиками

операций и раскрыть полный перечень фактических выгодоприобретателей. Перечисленные аспекты налогового администрирования представляют собой достаточно большую группу проблемных теоретических и практических вопросов, для решения которых потребуется уточнение существующей методики и отдельных методологических подходов в налоговом администрировании доходов от КИК.

Рассматривая КИК в коннотации с существующими положениями НК РФ, возникает много актуальных вопросов в части идентификации субъекта налогообложения и определения объекта налогообложения. В условиях острого недостатка информации у налоговых органов нет возможности как для формирования аналитической и доказательной информационной базы, так и для проведения комплекса мероприятий в рамках контрольной деятельности, а также ресурсов для проведения процедур взыскания налоговых задолженностей и применения обеспечительных мер. Такие трудности вызывает исключительная закрытость налоговых гаваней для диалога со специалистами налоговых служб других юрисдикций.

При реализации «классической» схемы сокрытия капиталов в налоговой гавани, при которой происходит перемещение капиталов в низконалоговые юрисдикции исключительно в целях налоговой экономии, отсутствие возможности систематически получать необходимую информацию о КИК и КЛ приводит к результатам, которые выражаются в следующем [59].

Нередко на отечественном рынке фигурируют произведенные за рубежом товары из отечественных компонентов, которые предварительно по заниженным ценам вывозятся за пределы юрисдикции Российской Федерации, а затем, в составе готовой продукции, вновь возвращаются на рынок Российской Федерации. Использование таких схем с точки зрения гражданского законодательства в принципе можно назвать законным. Однако, по существу, такие операции применяются исключительно в целях достижения экономии, в том числе за счет сокращения сумм налоговых обязательств [218].

Наличие необходимого объема доказательной базы для принятия соответствующих решений налоговой службой составляют основу законности функционирования любой налоговой системы. Согласно нормам отечественного и иностранного законодательства, лица могут беспрепятственно распоряжаться своими ценностями как в собственных интересах, так и в рамках осуществления ими предпринимательской деятельности. Вместе с тем, не существует единообразной международной законодательной базы, в рамках которой можно однозначно регламентировать поведение налогоплательщиков при организации предпринимательской деятельности в части исполнения своих налоговых обязательств.

Используя условия местного законодательства, некоторые европейские страны пренебрегают рекомендациями ОЭСР, а в отдельных случаях, прямо нарушают законодательство об образовании Евросоюза. Вместе с тем этим наблюдается еще одна вредоносная тенденция, которая проявляющаяся в следующем. Местные налоговые службы, фактически заключают договорные отношения с налогоплательщиками, под видом соглашений о ценообразовании, в рамках которых исчисление сумм налоговых обязательств существенно занижается, а в некоторых случаях представляет собой в калькуляцию сумм необходимого размера от величины расходов налогоплательщиков [76; 77; 83; 167; 202]. Фактически, посредством таких соглашений о ценообразовании, налоговая база в различном виде перенаправляется в нужном направлении, несмотря на существующее местное налоговое законодательство и положения международных документов. В отдельных случаях договорённости о предоставлении приемлемого уровня налоговых льгот выражались в достижении согласия о применении правил трансфертного ценообразования в рамках отдельной юрисдикции путем письменного подтверждения позиций налогоплательщика и налогового органа. Фактически налогоплательщик направлял письменное обращение в налоговый орган с описанием позиции по применению правил трансфертного ценообразования, в ответ на которое налоговая служба юрисдикции

письменно уведомляла о своем согласии с такой позицией [80]. В рамках отдельно взятой юрисдикции допускалось применение схем, при которых прибыль КИК для целей налогообложения учитывается не в полном объеме, а только лишь в определенной части. Такая особенность режима налогообложения прибыли организаций законодательно закреплена на уровне юрисдикции [78].

При условии наличия тенденции, когда даже развитые страны участвуют во ВНК, рассчитывать на добровольное раскрытие всей необходимой налоговой информации со стороны налогоплательщиков или иностранных налоговых служб не стоит. С практической точки зрения однозначно невозможно назвать существующий налоговый режим Европейского союза эффективным в связи с тем, что судебные разбирательства происходят по факту многолетнего и неоднократного нарушения местного законодательства.

В рамках отечественной практики налогового администрирования КИК необходимо развивать новые методы в налоговом администрировании в части стимулирования налогоплательщиков по раскрытию налоговой информации и разрабатывать наиболее эффективные меры налоговой ответственности.

Многочисленность филиалов международных корпораций позволяет налогоплательщикам распределять функции между своими филиалами, которые в большей степени адаптированы для формирования наиболее экономной модели работы. Создание международных холдингов в некоторых случаях поддерживается на государственном уровне, путем предоставления налоговых льгот при осуществлении затрат по приобретению иностранных организаций [75].

Особенность налогообложения КИК выражается в ограниченности информации о характере совершаемых сделок и о характере самой предпринимательской деятельности. Важной проблемой, препятствующей противодействию размывания налоговой базы, является отсутствие необходимой информации о сделках КИК с целью оценки налогового потенциала по налогу на прибыль таких КИК. Вместе с тем невозможно в

полной степени оценить налоговый потенциал налогоплательщика на основании финансовой отчетности и информации об участии в КИК.

Приоритетным направлением работы налоговых органов должно стать получение максимально детальной информации о сделках, стороной которых является КИК. В этой связи необходимо законодательно закрепить обязательство для КЛ по предоставлению определенного перечня документов, в основании которых КИК могут осуществлять сделки купли-продажи; регулировать отношения в части использования авторских прав; осуществлять сделки, предметом которых является финансовые инструменты; заключать соглашения по управлению имуществом; осуществлять иные сделки с взаимозависимыми лицами [63; 76].

Вышеперечисленные факторы объединяют первый блок проблемных вопросов, который условно можно охарактеризовать как отсутствие налоговой и иного рода отчетности, раскрывающей суть и объемы совершаемых операций налоговых резидентов за пределами местных налоговых юрисдикций с использованием КИК.

В качестве второго блока проблемных вопросов в организации системы налогового администрирования стоит выделить отсутствие механизма, позволяющего обеспечить своевременный и качественный процесс налогового администрирования КЛ внутри каждой отдельно взятой налоговой системы.

Рассматривая проблемы, которые возникают в области эффективности процесса налогового администрирования на местном уровне, стоит выделить такие параметры как своевременность и качество проведения налоговых мероприятий и, соответственно, обеспечение выполнения налоговых обязательств КЛ в установленные законом контрольные сроки. Стоит отметить, что налоговая система каждой отдельно взятой юрисдикции исторически формировалась в разных экономических и гражданско-правовых условиях. Вместе с тем, во всех странах определение элементов налогообложения, таких как объект, срок уплаты, налоговая ставка и другие,

сводятся к полностью идентичным формулировкам. Принципы налогообложения и устройство налоговых систем различных юрисдикций развиваются практически единообразно. Одним из приоритетов в таком развитии является увеличение уровня автоматизации процесса определения налоговых обязательств местных налоговых резидентов. Максимизация налоговых поступлений в государственные бюджеты во многом основана на цифровом взаимодействии различных финансовых институтов с фискальными органами. В области международного налогообложения такая цифровая среда требует дополнительных решений и, в настоящее время, не столь информативна в сравнении с местной информационной средой. Вместе с тем, практически все налоговые режимы опираются на информацию, которая представляется в виде налоговой отчетности КИК и стандартизированной финансовой отчетности по соответствующим компаниям. Проблематика такого подхода заключается в том, что представление КЛ отчетности, которая может быть обработана в рамках одной юрисдикции силами местной налоговой службы, крайне ограничено субъективными данными, которые отражены в отчетах. По своей природе налоговое администрирование прибыли должно сопровождаться детальным анализом как доходов, так и расходов КИК. Данные о величине доходов от КИК представляются КЛ в налоговой отчетности без какой-либо связи с природой возникновения прибыли КИК. Фактически, принимая данные от налогоплательщиков, налоговые органы полагаются на дисциплинированность и добросовестность самих налогоплательщиков.

Единообразие инструментов и методов налогового администрирования доходов от КИК в законодательстве различных стран и усиление совместной работы налоговых служб на международном уровне должно стать отличной платформой для успешной и эффективной административной практики налоговых органов в области анализа методов и схем минимизации налоговой базы [9; 10]. Развивая направление взаимовыгодного сотрудничества с зарубежными коллегами, ФНС России формирует абсолютно новый виток в

развитии налогового контроля и администрирования. Благодаря совместной работе налоговых органов цепочки взаимодействия заинтересованных лиц и товарно-денежные потоки станут максимально прозрачными. Законодательство в области налогообложения будет стремиться к единым стандартам в отдельных положениях — отчетность налогоплательщиков, меры и методы в контрольной работе, нормы ответственности за правонарушения. Вместе с тем актуальность вопросов информационной обеспеченности налоговых органов соответствующей информацией остаётся на высоком уровне и в связи с тем, что не все страны, ратифицировавшие обмен налоговой информацией, продолжают реализовывать такую работу на практике [90; 189].

Унификация процессов сбора данных о налоговых обязательствах позволяет быстро обрабатывать поступившую информацию в целях планирования, подготовки контрольных мероприятий, выявления потенциальных нарушений. Вместе с тем, существенным недостатком такого способа в работе с данными является отсутствие возможности установить причины возникновения прибыли по существу. В этих целях необходимо развивать информационные ресурсы, направленные на обеспечение налоговых органов всей необходимой сопроводительной информацией. Формирование таких новых ресурсов влечет за собой необходимость формализации требований к налоговой отчетности и формирования новых теоретических и практических аспектов для взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов. В первую очередь аналогичные предложения должны быть направлены на уточнение методологических подходов в налоговом администрировании доходов от КИК [210].

В целях уточнения методологических подходов в налоговом администрировании доходов от КИК приоритетным направлением должно стать развитие концепции прозрачности налоговой информации в отношении предоставляемых данных о доходах от источников за пределами юрисдикции Российской Федерации и соответствующих налоговых

обязательствах (далее – Концепция прозрачности) [86]. Фактически Концепция прозрачности – это качественно новый и обязательный к применению КЛ подход в раскрытии налоговой, финансовой и гражданско-правовой (корпоративной) информации о КИК, объясняющей причинно-следственные связи возникновения доходов и расходов КИК, с возможностью установления существенной стороны совершенных КИК сделок.

Соблюдение или выполнение Концепции прозрачности должно проявляться в реализации налогоплательщиками принципов, на которых она будет основываться. Вместе с тем, с использованием Концепции прозрачности налогоплательщики должны исполнять свои налоговые обязательства по представлению информации в отношении КИК. В числе основополагающих целесообразно выделить принципы открытости, достоверности и конструктивного сотрудничества, описание которых представлено в таблице 3.

Таблица 3 – Основополагающие принципы Концепции прозрачности и их описание

Наименование основополагающего принципа	Характеристика основополагающего принципа
1	2
Принцип открытости	Действия КЛ должны быть направлены на увеличение объема информации, предоставляемой налогоплательщиком (в виде налоговой отчетности и сопроводительной документации). При соблюдении предлагаемого принципа необходимо представление пояснений к налоговой отчетности, отражающее сущность направленных на извлечение прибыли действий налогоплательщика
Принцип достоверности	Действия КЛ должны быть направлены на повышение уровня прозрачности предоставляемых налоговых данных, включая сопроводительные документы. Данные в налоговой отчетности должны реалистично и правдиво отражать сущность финансово-хозяйственных операций, являющихся основанием при формировании налоговой базы по налогу на прибыль в части доходов от КИК
Принцип конструктивного сотрудничества	Действия КЛ должны быть направлены на повышение качества оперативного взаимодействия налогоплательщиков при решении различных организационных вопросов с налоговыми служащими. Развитие отношений, в рамках которых будет развиваться эффективный обмен всей необходимой информацией, включая, выполнение запросов инспекций в срок,

Продолжение таблицы 3

1	2
	открытость налогоплательщиков и, готовность активно взаимодействовать с инспекциями в рамках процедур досудебного урегулирования споров и т.д.

Источник: составлено автором.

При соблюдении налогоплательщиками вышеперечисленных принципов будут выполнимы следующие задачи:

- наполнение информационной базы в целях исполнения контроля за правильностью исчисления налога на прибыль организаций (фискальная функция налогов);
- наполнение информационной базы в целях исполнения аналитических задач, сбора статистического материала и налогового планирования на государственном уровне (регулирующая функция налогов);
- наполнение информационной базы в целях проведения анализа и контроля за применением налоговых льгот и эффективностью их предоставления (стимулирующая функция налогов).

Вместе с тем, практически во всех налоговых режимах в процессе налогового администрирования КИК отдельное внимание не уделяется участвующим в КИК третьим лицам и не ведется работа по оценке влияния на результаты деятельности КИК такими лицами. Такая работа крайне важна для целей раскрытия роли КИК в системе экономических отношений и связей КИК с другими участниками рынка.

Рассуждая об эффективной системе налогового администрирования доходов от КИК, необходимо выделить условия, в рамках которых возможно обеспечение оперативного исполнения налоговых обязательств КЛ. Отсюда, под эффективной системой налогового администрирования доходов от КИК следует понимать систему организации отношений между связанными с КИК налогоплательщиками и налоговыми органами, которая обеспечивает идентификацию субъекта и объекта налогообложения и исполнение налоговых обязательств в полном объеме, согласно установленным

контрольным срокам. Такая работа на практике бывает практически невыполнима, а налоговые споры в иностранных налоговых юрисдикциях начинаются по истечении 7-10 лет.

Параметром, характеризующим налоговую систему эффективной, является информационная осведомленность местной налоговой службы в отношении субъекта и объекта налогообложения, которые могут находиться в пределах иностранной юрисдикции. Принципы поведения налогоплательщиков и реакция на предлагаемые схемы взаимодействия отдельно взятых государств обусловлены стремлением налогоплательщиков создать наиболее оптимальные с точки зрения налоговой экономии модели осуществления предпринимательской деятельности. [75; 76].

В рамках проведенного анализа проблематики налогового администрирования КИК установлено, что существующее определение ВНК необходимо дополнить неотъемлемым условием, которое в полной мере отражает существенную сторону данного явления. По своему существу ВНК не стоит рассматривать как своего рода оферту, выражающуюся в предоставлении льготных налоговых режимов со стороны иностранных юрисдикций. В отдельных случаях ВНК выражается в перетекании налоговой базы на фоне обоюдной заинтересованности налогоплательщиков и иностранных налоговых органов.

По своему существу ВНК - это некоторый результат взаимодействия хозяйствующего субъекта и выполняющего фискальные функции административного центра, который был достигнут в рамках действующей местной (иностранной) налоговой системы, либо в рамках договорных отношений, и был реализован в целях многократного снижения налоговой нагрузки на налогоплательщика при условии обеспечения конфиденциальности информации о таком взаимодействии.

В дополнение к приведенному выше определению ВНК, по итогам проведенного анализа проблематики налогового администрирования КИК, представлены критерии, в рамках которых можно установить, что

иностранные налоговые режимы используются исключительно для реализации мероприятий агрессивного налогового планирования. Установление цели использования КИК в условиях ВНК и исключительно для целей налоговой оптимизации может быть осуществлено в случае одновременного выполнения условий, которые представлены в приложении Б.

В качестве третьего блока вопросов, представляющих проблему для развития системы налогового администрирования КИК, стоит выделить область вопросов по противодействию развитию международных отношений по налоговым вопросам.

Во-первых, с практической точки зрения, такое противодействие выражается в отсутствии полностью автоматизированного процесса обмена налоговой информацией на регулярной основе на международном уровне со всеми без исключения юрисдикциями. Отсутствие такого полноценного обмена достаточно серьезно усложняет работу налоговых органов по предотвращению реализации налогоплательщиками мероприятий агрессивной налоговой оптимизации. Системы налогового администрирования КИК в разных налоговых режимах базируются на национальном налоговом законодательстве каждой отдельно взятой юрисдикции положения которого отличны от аналогичных норм, применяемых другими государствами. В результате налогоплательщики абсолютно на законных основаниях «переносят» налоговую базу в те юрисдикции, национальное законодательство которых создает благоприятные условия для экономии на налоговых платежах [84; 94]. Если рассматривать список стран, ратифицировавших нормы законодательства об автоматическом обмене информацией в формате CRS и межстрановой отчетностью в формате CbCR становится очевидно, что для КЛ остается доступным определенный перечень низконалоговых юрисдикций. Результаты сравнительного анализа перечня стран, которые признаны по мнению Минфина России странами, не предусматривающими раскрытия информации, со странами, не обеспечивающими международный обмен налоговой информацией,

приведены в приложении В [25].

Пр и м е ч а н и е - Перечень стран указан по состоянию на 01 августа 2021 г.

Во-вторых, противодействие в развитии международных отношений по налоговым вопросам выражается в стремлении отдельно взятых юрисдикций создать наиболее благоприятные налоговые режимы путем изменения правил налогового администрирования КИК. Помимо изменений в налоговых режимах, касающихся условий налогообложения иностранного капитала, такие страны продолжают поддерживать существование и развитие ВНК [82].

Направленность существующего российского налогового режима на оптимизацию количества выездных налоговых проверок, с практической точки зрения, позволило сформировать достаточно эффективный аналитический механизм, в целях идентификации недобросовестных налогоплательщиков. Такая работа может быть эффективно реализована в условиях возможности выполнения отдельных мероприятий налогового контроля, включая встречные налоговые проверки, истребование документов, опрос свидетелей и т.д. В отношении КЛ и доходов от КИК комплекс таких мероприятий провести достаточно сложно. В отношении доходов полученных от деятельности КИК необходимо развивать индивидуальный подход к налогоплательщикам. Индивидуализация отношений необходима для оценки налогового потенциала, посредством оценки рода деятельности КИК, перечня влияющих на деятельность лиц КИК, определения величины финансовых показателей КИК и связанных с КИК лиц. Актуальность такого подхода косвенно подтверждается комплексом мероприятий, которые предусмотрены шагом BEPS, предусматривающим раскрытие информации о вредоносных налоговых практиках [132].

При разработке новых решений, которые должны стать основой для реализации новой специализированной методологии и методики по анализу деятельности КИК, должна быть учтена специфика существующего

российского налогового режима. В первую очередь стоит учитывать презумпцию невиновности налогоплательщика, согласно которой налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового нарушения, до момента, когда его вина будет доказана при соблюдении предусмотренного отечественным законодательством порядка принятия налоговых решений. Наиболее ярким примером в этой области может служить проблемный вопрос, когда в процессе налогового администрирования доходов от КИК возникает недостаточность информации о форме и степени зависимости налоговых резидентов при классификации иностранных лиц взаимозависимым с КЛ в целях применения налогового законодательства, касающегося такого понятия как контролируемая задолженность [115].

Наиболее точным решением такого рода проблем представляется законодательное закрепление новых положений, предусматривающих расширение предоставляемой в обязательном порядке российскими налоговыми резидентами перечня сопроводительной информации, в рамках которой будет раскрываться существенная сторона совершаемых операций, перечень связанных и участвующих в управлении КИК лиц, места (налоговой юрисдикции) нахождения других подконтрольных организаций и информация о характере взаимодействия [27].

Актуальность развития работы по выявлению сути экономической деятельности подконтрольных иностранных структур в практической деятельности налоговых органов связана с тем, что использование КИК в целях агрессивной налоговой политики реализуется, в подавляющем большинстве случаев, в условиях ВНК, что создают угрозу неполучения всей необходимой налоговой информации.

Вместе с тем деятельность российских налоговых резидентов всегда сопряжена с деятельностью и влиянием третьих лиц. Перечень таких третьих лиц может быть достаточно широким и включать независимых налоговых консультантов; взаимозависимых с КИК лиц, находящихся в рамках налоговой юрисдикции Российской Федерации и за ее пределами; лиц,

участвующих в управлении КИК и принимающих прямое или косвенное участие в КИК; лиц, управляющих связанными с КИК организациями; структур, являющихся партнерами КИК и КЛ; родственников КЛ и т.д.

В целях развития системы налогового администрирования необходимо провести оценку наличия и достаточности существующей нормативно-правовой базы, которая должна регулировать деятельность каждого из таких третьих лиц. В ходе выполнения анализа деятельности КИК необходимо учитывать влияние ВНК именно как среды, в рамках которой осуществляют свою деятельность субъекты налогового контроля.

В целях решения проблемных вопросов в области налогового администрирования КИК целесообразно внедрить новый методологический подход, основанный на специализированном анализе деятельности КИК и связанных с КИК лиц. В качестве основы для проведения контрольных мероприятий при выполнении проверок достоверности предоставляемой информации и полноты исполнения соответствующих налоговых обязательств КЛ предлагается применение сопряженно-оценочного анализа. Фактически сопряженно-оценочный анализа — это комплекс специализированных мероприятий налогового контроля, раскрывающий условия достижения КИК финансового результата, с обязательным выполнением анализа форм и степени влияния на такой финансовый результат иными субъектами гражданско-правовых отношений, в которых КИК является одной из сторон.

Реализация сопряженно-оценочного анализа (далее - СОА) должна быть основана на выполнении комплекса работ по анализу и оценке предпринимательской деятельности налогоплательщика и деятельности связанных с ним лиц, направленной на получение налоговой выгоды с использованием иностранных налоговых режимов в определенном временном интервале [86]. Разработка предложений для практической реализации новой методики в налоговом администрировании КИК с использованием СОА должна быть реализована с использованием основополагающих принципов,

приведенных в таблице 4.

Таблица 4 - Перечень основополагающих принципов практической реализации СОА

Наименование основополагающего принципа	Характеристика основополагающего принципа
Принцип существенности	Практическая реализация СОА должна затрагивать существенную сторону деятельности КИК, КЛ и ТЛ, в рамках которого должны быть исследованы всесторонне объекты предпринимательской деятельности, изучены цели и условия создания КИК
Принцип сопряженности	В рамках выполнения комплекса контрольных мероприятий в отношении КЛ должна выполняться проверка связей субъектов налоговых отношений с другими участниками рынка, устанавливаться характер такого взаимодействия и выявляться степень влияния условий взаимодействия на окончательный финансовый результат КИК и КЛ
Принцип индивидуализации	Контроль законности и полноценности исполнения налоговых обязательств КЛ связан с достаточно большим объемом информации, обработка которой во многом не автоматизирована. В целях формирования доказательной базы для вынесения налоговых решений требуется проведения индивидуального анализа деятельности КИК на основе информации, поступающей от КЛ и в результате международного обмена. Вместе с тем выявление налоговых нарушений КЛ и применения налоговых санкций требует индивидуального подхода к каждому случаю нарушения с применением разной величины налоговых штрафов в зависимости от размера неуплаченных сумм налогов в бюджет Российской Федерации и преднамеренности совершения налогового нарушения

Источник: составлено автором.

СОА в налоговом администрировании КИК должен объединять комплекс мероприятий, состоящий из следующих блоков:

- раскрытие налоговой информации о полном перечне субъектов налогообложения;
- определение существенной стороны совершаемых сделок КИК и КЛ;
- определение действительной величины доходов и расходов КИК и как следствие величины налоговой базы КЛ, установление степени заинтересованности КЛ в сокрытии налоговой информации о КИК;
- использование штрафных санкций для воздействия на налогоплательщика с

целью повышения уровня сознательности и добросовестности по исполнению налоговых соответствующих обязательств.

Вместе с тем практическая реализация предлагаемых принципов потребует уточнения существующей методики налогового администрирования КЛ и доходов от КИК. В первую очередь, новые решения в отдельных областях методологии и методики налогового контроля доходов от подконтрольных иностранным структурам должны предусматривать обязательно расширение объема налоговой информации посредством использования новых инструментов налогового контроля, предусматривающих получение и обработку таких данных.

1.3 Классификация контролируемых иностранных компаний и контролирующих лиц в отечественной и зарубежной практике

Для разработки новых решений по развитию системы налогового администрирования КИК необходимо провести анализ нормативно правовой базы соответствующего налогового законодательства ряда наиболее развитых стран. В этих целях необходимо более детально изучить практику налогового регулирования КИК на примере стран, возглавляющих рейтинг Всемирного банка по объему Валового внутреннего продукта (далее - ВВП) – США, Германии, Великобритании. Важно отметить, что эти страны имеют большой опыт работы в области налогообложения доходов от КИК [156].

Развитие отечественной нормативно-правовой базы по налоговому регулированию деятельности КИК началось значительно позже, чем в странах Европы и США. Первоначально российскими авторами законопроекта о КИК была сформулирована наиболее точная формулировка предназначения будущей нормативной правовой базы - «...создание действенного механизма пресечения использования низконалоговых юрисдикций для создания необоснованных преференций и получения необоснованной налоговой выгоды» [28].

В результате принятия Федерального Закона № 376-ФЗ от 24 ноября 2014 г. «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» в России вводятся определения КИК и КЛ; регламентируется процесс налогообложения иностранных прибыли от КИК; вводится новый критерий в правилах признания налоговыми резидентами Российской Федерации - место фактического управления; существенно дополняются нормы НК РФ о налогообложении доходов иностранных организаций.

Субъектная составляющая в налоговом законодательстве Российской Федерации помимо налогоплательщиков, являющихся российскими гражданами и российскими организациями, достаточно подробно изложена и в отношении иностранных организаций. Правовой статус субъекта налогообложения определен в НК РФ достаточно однозначно, в соответствии с которым участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются организации и ФЛ, являющиеся налогоплательщиками и плательщиками сборов. Отдельно стоит выделить возможность признания иностранных организаций, вне зависимости от их местонахождения, новыми субъектами налоговых отношений, в связи с тем, что они могут быть признаны налоговыми резидентами Российской Федерации при условии наличия управления ими на территории Российской Федерации [85].

Рассмотрим отдельные положения зарубежного законодательства по КИК. В соответствии с определением, указанным в словаре налоговых терминов ОЭСР, КИК считается располагающаяся в иностранной юрисдикции компания, которая контролируется налоговым резидентом другой юрисдикции. Как подчеркивается в определении КИК, приведенном в нормативной базе ОЭСР, такие иностранные компании обычно учреждаются в низконалоговых юрисдикциях [179].

Иностранное налоговое законодательство, в сравнении с

отечественным, содержит ряд отличительных условий, согласно которым иностранная компания может быть признана КИК по отношению к местному налоговому резиденту. Сравнение таких критериев представлено в приложении Г.

В первую очередь стоит выделить перечень и виды критериев, согласно которым иностранная компания может быть признана КИК. Помимо статуса иностранного налогового резидента зарубежное законодательство некоторых стран предусматривает дополнительный перечень условий, которые должны быть в обязательном порядке выполнены для признания иностранной организации КИК. При сопоставлении условий, согласно которым иностранная компания признается КИК, становится очевидно, что в классификации КИК иностранные юрисдикции используют индивидуальные подходы. Выработка таких индивидуальных подходов во многом зависит от исторически сложившегося института гражданско-правовой базы той или иной юрисдикции [218]. Работа с налогоплательщиками в иностранных налоговых режимах методологически выстроена в другой нормативной среде, которая обязывает налоговых резидентов формировать и представлять различного рода налоговую отчетность. Такая работа во многом обеспечена размерами налоговых санкций за соответствующие налоговые нарушения. Предусмотренные числовые ограничения, например по минимальной эффективной ставке налога на прибыль, либо связанные с типом доходов ограничения, потенциально могут представлять невозможность реализации мероприятий налогового контроля для налоговых органов. Это утверждение относится исключительно к положениям налогового законодательства, используемого в рамках иностранных юрисдикций.

Не менее важным и проблемным вопросом в работе налоговых органов является идентификация КЛ. Условия признания местных налоговых резидентов КЛ, по отношению к иностранным компаниям приведены в приложении Д.

Сопоставление отечественных условий и критериев идентификации КЛ

и КИК с аналогичными положениями иностранного налогового законодательства является очень сложным и многогранным процессом. Сложность такого процесса во много основана на исторических аспектах развития российской правовой системы. Среди перечня таких исторических аспектов стоит выделить отсутствие как такового прецедентного права, сравнительно небольшой период существования института частной собственности в сопоставлении с романо-германскими и англосаксонским правовыми семьями и т.д. [227] .

Вместе с тем, проведенный анализ показывает, что сопряженность критериев и условий идентификации КЛ и КИК как в российском, так и в иностранном налоговом законодательстве, фактически определяют правовую среду с достаточно прозрачными и непротиворечивыми правилами реализации обязанностей налогоплательщика.

В рамках проведенного анализа установлено, что отечественно налоговое законодательство позволяет однозначно определять условия, при которых для российских налоговых резидентов наступают соответствующие обязательства, строго необходимые к выполнению находящихся в статусе КЛ лицами. Такое обстоятельство является несомненным преимуществом отечественного законодательства по сравнению с иностранным, поскольку положения НК РФ направлены на то, чтобы использовать весь налоговый потенциал российских налоговых резидентов, признаваемых КЛ.

Применение норм НК РФ позволяет классифицировать КЛ без каких-либо ограничений по минимальному уровню участия таких лиц в случае, если в качестве КЛ выступают ФЛ, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации. Такое положение норм налогового законодательства Российской Федерации представляет собой преимущество российской нормативно-правовой базы, регулирующей деятельность КИК и КЛ [29].

Сочетание критериев, определяющих статус КИК и КЛ в иностранном законодательстве, наглядно показывает направленность некоторых иностранных налоговых режимов на минимизацию числа практических

ситуаций, при которых будет допустимо сокрытие налоговой информации об участии в иностранных организациях. Вместе с тем иностранное налоговое законодательство, регламентирующее детальность КИК, не затрагивает проблематику кондуитных компаний, в статусе которых могут быть местные налоговые резиденты. Отдельно стоит подчеркнуть, что для российской налоговой системы критерии «пассивности» и «активности», применяемые к иностранным компаниям, используются только для целей освобождения от налогообложения.

В настоящее время в нормативно-правовой базе НК РФ не предусмотрены условия признания КЛ по иным основаниям, кроме условия прямого или косвенного участия в иностранных организациях, а также осуществления контроля посредством управления иностранной организацией на основании соответствующего договора. Вместе с тем НК РФ не содержит положения, отражающие условия признания российских организаций КЛ при осуществлении деятельности в пользу третьих лиц или других связанных сторон.

При детальном рассмотрении содержания условий, при которых отечественные организации признаются КЛ, стоит обратить внимание на возможность уменьшения доли участия, например, до 24%, когда российская организация на законных основаниях перестает находиться в статусе КЛ. В этих условиях для российских организаций исчезают все соответствующие налоговые обязательства и ответственность, свойственные налоговым резидентам Российской Федерации.

Такое обстоятельство можно считать недостатком правил налогового регулирования деятельности КИК. В существующей редакции НК РФ такие условия могут способствовать использованию российских организаций в качестве так называемых кондуитных компаний, которые создаются в различных юрисдикциях для выполнения определенной роли в перераспределении денежных потоков в рамках групп компаний, являющихся международным холдингом (далее - МГК). В плоскости налогового

законодательства такие компании выступают в роли КИК и КЛ. Новые предложения в области развития российской системы налогового администрирования должны затрагивать вопросы использования российских организаций в качестве таких технических компаний [6].

В процессе предпринимательской деятельности отчуждение активов в виде налоговых и неналоговых платежей воспринимаются весьма негативно собственниками организаций, которые рассматривают уплату налогов не как обязанность налогоплательщика, а как несвойственное и негативное явление для предпринимательской деятельности. В целях реализации мероприятий по минимизации налоговой базы налогоплательщики готовы полностью изменить подход к организации предпринимательской деятельности. В рамках агрессивного налогового планирования меняются юрисдикции регистрации организаций, цели создания юридических лиц, на первое место выходит не только предпринимательская деятельность организации, но и возможность создания схемы функционирования бизнеса с максимально высокими суммами, получаемыми по итогам экономии на налогах.

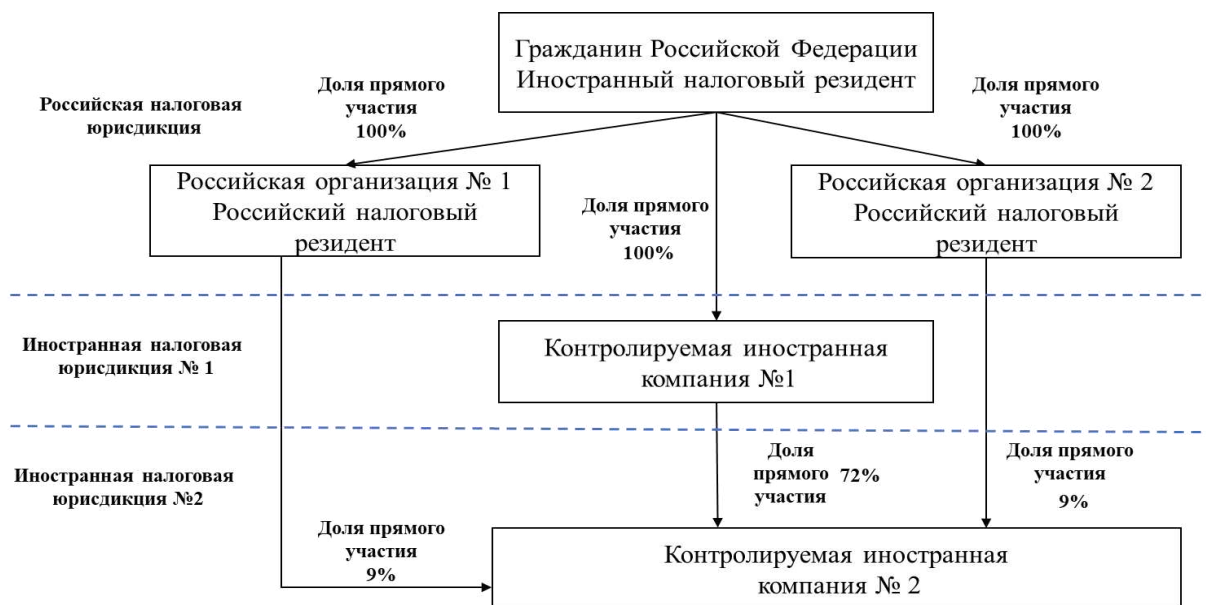
При рассмотрении практических ситуаций явно прослеживается тенденция в стремлении налогоплательщика изначально создавать схемы, при которых налоговая база будет стремиться к минимальному значению. Особенностью, которая свойственна таким схемам в существующих условиях налогового администрирования, является явная недостаточность информации и отсутствие своевременности в предоставлении такой налоговой информации. В существующих условиях налоговым службам различных юрисдикций не представляется возможным эффективно применять методы налогового контроля в отношении доходов от КИК по аналогии с налоговым контролем внутристрановых доходов.

Проблематика признания налоговыми резидентами ФЛ, являющихся гражданами Российской Федерации в рамках существующего налогового законодательства весьма актуальна, особенно при условии активного развития использования налоговыми резидентами иностранных структур в целях

налоговой экономии. В соответствии с отечественным налоговым законодательством налоговыми резидентами Российской Федерации признаются лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации в течение 183 дней в рамках 12 следующих подряд месяцев. В таком периоде нахождения лиц на территории Российской Федерации не учитывается время выезда за границу на лечение или обучение с длительностью такого пребывания за границей менее шести месяцев. Фактически с введением законодательства о КИК в отечественной налоговой системе определенная часть владельцев иностранных компаний приняла решение покинуть юрисдикцию Российской Федерации. Вместе с тем в настоящее время остается вероятность сохранения налоговой тайны путем переоформления участия в КИК на родственных или зависимых ФЛ, имеющих статус иностранного налогового резидентства [92]. Актуальность нового решения в части признания юридических лиц КЛ по признаку существенного влияния должно способствовать решению проблемы, при которой ФЛ, являющиеся одновременно гражданами Российской Федерации и налоговыми резидентами иностранных государств, участвуют в КИК посредством российских организаций. Классификация статуса налогового резидентства в отечественном налоговом законодательстве содержит критерии, которые, в сравнении с иностранным налоговым законодательством, не позволяют полностью исключить возможность избежать такой статус [213]. В рамках реализации Основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год была предусмотрена инициатива по уменьшению контрольного срока пребывания на территории Российской Федерации в целях определения статуса налогового резидентства до 90 календарных дней [117]. Вместе с тем от реализации такой инициативы впоследствии было принято решения отказаться [108]. В решении комплекса проблемных вопросов по идентификации косвенного участия иностранных налоговых резидентов в КИК посредством российских организаций будет способствовать существующее положение НК РФ в отношении обязательств

для налогоплательщиков предоставлять информацию об участии в иностранных компаниях [19].

В рамках существующего отечественного налогового законодательства ФЛ могут на законных основаниях избежать статуса КЛ. На рисунке 1 представлена схема косвенного участия в КИК, согласно которой имеющие гражданство Российской Федерации ФЛ фактически утрачивают статус КЛ на законных основаниях.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1 – Схема косвенного участия физических лиц, не являющегося налоговым резидентом Российской Федерации

Такая схема участия ФЛ, фактически являющихся бенефициарными собственниками в соответствии с российским законодательством является законной. При утрате статуса налогового резидента Российской Федерации ФЛ такое ФЛ, фактически, может косвенно участвовать в КИК посредством участия российской организации с долей такого участия не более 25%. В таких условиях для ФЛ и для российской организации не наступает обязательства по раскрытию информации об участии в КИК. Вместе с тем для российской организации не наступает обязательство по включению прибыли от КИК в налоговую базу по налогу на прибыль организации.

Также при условии, если участие в КИК происходит одновременно

нескольких российских организаций, у ФЛ остается возможность законного создания схем владения КИК ФЛ, являющихся гражданами Российской Федерации, но утрачивающих статус налоговых резидентов Российской Федерации. Схема участия в КИК ФЛ, утративших статус налоговых резидентов Российской Федерации, приведена на рисунке 2.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2 – Схема косвенного участия физических лиц, не являющегося налоговым резидентом Российской Федерации

Стоит отметить, что такие схемы участия в КИК посредством российских организаций являются основными для граждан Российской Федерации, при условии сохранения ФЛ статуса иностранного налогового резидента. Очевидным способом решения проблемы, которая выражается в возможности избежать налоговых обязательств для КЛ, которые не являются резидентами Российской Федерации, станет разработка новых условий классификации российских организаций КЛ. Деятельность любой организации должна быть обусловлена рамками решаемых задач, посредством которых достигается главная цель деятельности организации, а именно

удовлетворение интересов учредителей такой организации. В юридической плоскости будет полностью верным утверждение, согласно которому организация может действовать исключительно в интересах участвующих в такой организации лиц [234].

Вместе с тем в рамках отечественной и иностранной практики распространены случаи, при которых организации могут выполнять волю и действовать в интересах лиц, которые не являются участниками такой организации. Наиболее распространенный пример такой деятельности является доверительное управление активами других лиц - ценными бумагами, имуществом и в отдельных случаях денежными средствами [16; 33]. На практике встречаются ситуации, при которых доверительные управляющие фактически осуществляют комплекс мер по участию в иностранных компаниях [134].

Организационная схема, описывающая наиболее простой механизм осуществления управления имуществом представлена на рисунке 3 [122].



Источник: составлено автором.

Рисунок 3 – Механизм реализации агрессивной налоговой политики с использованием управляющей компании

В практическом аспекте такая схема участия российской организации в иностранной компании, посредством внесения имущества в капитал иностранной компании, может вполне представлять механизм вывода налоговой базы налоговых резидентов Российской Федерации в иностранные налоговые юрисдикции. Для целей налогообложения ни одно из лиц 1 и 2 не признаются КЛ, и как следствие, не несут соответствующих налоговых обязательств, включая необходимость раскрытия информации о КИК.

Фактически, на рисунках 1, 2 и 3 представлены схемы, при которых российские организации могут выступать в роли так называемых кондуитных компаний по отношению к своим учредителям. Иностранное и отечественное налоговое законодательство составлены таким образом, что не содержат ни императивных ни отсылочных норм, которые позволяли бы регулировать деятельность таких кондуитных организаций.

Основной акцент в налоговом законодательстве всех анализируемых налоговых режимов сделан на контроль ФЛ, как конечных выгодоприобретателей. Положения НК РФ во многом дивергентно по отношению к иностранному налоговому законодательству в части идентификации КИК и КЛ. Вместе именно кондуитные компании представляют наибольшую проблематику для налоговых органов как в России, так и за рубежом [209].

Очевидно, что для случаев осуществления контроля со стороны ЮЛ, отечественное налоговое законодательство необходимо дополнить специальными условиями, согласно которым даже с уменьшением доли участия в иностранных компаниях российские организации могут признаваться КЛ. В качестве такого критерия предлагается применение условия оказания существенного влияния на иностранные структуры. Под оказанием существенного влияния на иностранные организации в первую очередь стоит понимать участие в таких иностранных организациях с долей такого участия, которая незначительно меньше пороговых значений, что не позволяет признавать российские организации КЛ.

Незначительное уменьшение пороговых значений может выражаться в снижении величины доли участия на один процент. Участие в КИК с целью оказания существенного влияния так же может быть реализовано российскими организациями в своих интересах либо в интересах третьих лиц. Такое новое определение необходимо в целях установления предназначения такого участия российских налоговых резидентов в иностранных организациях. Вместе с тем предлагаемое законодательное решение, в соответствии с которыми участие российских организаций в иностранных компаниях с долей такого участия менее контрольных значений, должно стать составляющим элементом отечественной налоговой системы и способствовать развитию налогового администрирования КИК вне зависимости от наличия налоговой информации от иностранных налоговых органов.

Фактически КЛ, формы образования которых позволяют быть организацией, могут участвовать в иностранных компаниях и в интересах третьих лиц. Принимая во внимание существующую практику использования иностранных организаций определение КЛ необходимо сформулировать следующим образом: контролирующими лицами признаются лица, вне зависимости от юридического статуса таких лиц (физические лица, юридические лица и иные предприятия без образования юридического лица), которые в свою очередь способны оказывать влияние на иностранные организации путем прямого или косвенного участия в организации, либо путем осуществления иного контроля в целях получения прибыли в своих интересах или в интересах третьих лиц с использованием иностранных компаний. В рамках такого определения КЛ раскрывается понятие существенного влияния, которое можно охарактеризовать как влияние на КИК в целях достижения определенных интересов. Использование в практической деятельности исключительно только количественных критериев оценки КЛ значительно уменьшает количество налогоплательщиков, которые могут быть признаны КЛ и которые фактически участвуют в КИК.

Предлагаемый подход в определении КЛ должен расширить

существующее содержания нормативно-правовой базы НК РФ в части минимизации вероятности создания законных схем с участием российских организаций в иностранных подконтрольных структурах с целью налоговой экономии.

Идентификации участия российских организаций в КИК по признаку оказания существенного влияния это достаточно сложный процесс. В первую очередь сложность выполнения такой контрольной деятельности выражается в необходимости формирования большей доказательной базы, раскрывающей и объясняющей природу возникновения доходов КИК и КЛ. С практической точки зрения крайне актуальным становится вопрос развития индивидуальной работы контролирующих органов по каждому случаю участия налоговых резидентов Российской Федерации в подконтрольных иностранных структурах. Такая индивидуальная работа может быть основана на детальном изучении деятельности субъектов налогового контроля, оказывающих влияние на КИК. В качестве специализированного стимулирующего фактора для развития указанного выше подхода в налоговом контроле потребуются также разработка дополнительных решений по изменению законодательства в области налоговых санкций, применяемых к налогоплательщикам в случае сокрытия информации о КИК.

Приведенные выше на рисунках 1, 2 и 3 схемы участия физических лиц в КИК посредством российских организаций не будут массовыми способами в целях избегания обязанностей по признанию иностранных компаний КИК и, с законодательным закреплением указанных выше решений, должны быть устранены.

Основываясь на вышеизложенном, целесообразно считать контролирующим лицом иностранной организации российскую организацию, которая участвует в иностранной организации с долей такого участия менее 25% и преобладающий объем доходов которой формируется за счет пассивных видов дохода [87; 193]. В этой связи крайне важно внести дополнения в определение КЛ в статью 25.13 НК РФ. В качестве п. 6.1. статьи

25.13 НК РФ предлагается следующая формулировка: «В целях настоящего Кодекса контролирующим лицом иностранной организации также признается российская организация, в отношении доли участия которой в организации не соблюдаются условия, установленные пунктом 3 настоящей статьи, в случае если доход российской организации полностью формируется за счет пассивных видов деятельности, в соответствии с классификацией доходов, указанных в статье 309.1 НК РФ.»

Примечание – Предлагаемые условия признания КЛ распространяется на случаи, при которых иностранная структура имеет статус юридического лица.

Развитие нового подхода в признании российских организаций КЛ по признаку существенного влияния требует ужесточения норм налоговой ответственности за сокрытие налоговой информации, так как в рамках существующего налогового законодательства величина штрафов за непредставление уведомлений о КИК и об участии в иностранных организациях не формирует должный уровень заинтересованности в раскрытии информации.

Предлагаемое решение является основанием для реализации СОА при проведении мероприятий налогового контроля КЛ. Возможность признавать российские организации КЛ отвечает требованиям для контрольной деятельности налоговых органов, которые предусмотрены в рамках основополагающих принципов сопряженности и существенности. Вместе с тем, с точки зрения развития методологии и отдельных теоретических аспектов налогового контроля доходов от КИК законодательное закрепление предлагаемого решения

Выводы по главе 1.

Развитие системного подхода в налоговом администрировании КИК должно быть основано на использовании новых методологических подходов налогового контроля деятельности КИК, КЛ и связанных с ними лиц. Новые правила налогового контроля должны быть эффективными для контрольной

работы в условиях существующей проблематики налогового администрирования КИК и обеспечивать ФНС России возможностью осуществления контроля за использованием КИК для целей налоговой оптимизации.

В качестве уточнения методики налогового администрирования КИК предлагается использовать сопряжённо-оценочный анализ деятельности КИК и КЛ. Вместе с тем для целей развития теоретической основы системы налогового администрирования КИК сформулирована концепция прозрачности налоговой отчетности, которая объединяет в себе критерии оценки деятельности налогоплательщиков в процессе налогового администрирования.

Для целей практической реализации сопряжённо-оценочного анализа требуется разработка перечня новых законодательных решений. Такие законодательные решения должны быть направлены на расширение объема и перечня информации, представляемой КЛ. Вместе с тем дальнейшее развитие налогового законодательства, регулирующего деятельность КИК, должно предусматривать создание новых механизмов по профилактике налоговых нарушений и применения налоговых санкций. Характерной особенностью применения комплекса таких новых решений должно быть повышение уровня прозрачности экономических и налоговых отношений.

Глава 2

Методика формирования аналитической базы налогового администрирования контролируемых иностранных компаний и контролирующих лиц

2.1 Идентификация субъекта и объекта налогообложения посредством налоговой отчетности, предоставляемой в отношении контролируемых иностранных компаний

Налоговый контроль подразумевает использование разнообразных форм практической реализации для наиболее эффективного выполнения соответствующих задач. Форма налогового контроля выражает содержание контрольного процесса и зависит от уровня развития налоговой системы и организации налогового контроля, а также от решений субъекта контроля, принимаемых исходя из конкретной практической ситуации и конечных целей контрольной работы.

Для российских налогоплательщиков возникает обязанность в предоставлении двух видов налоговой отчетности, в случаях участия в иностранных структурах. Налогоплательщики, вне зависимости от того, являются ли они физическими или юридическими лицами, обязаны информировать налоговые органы Российской Федерации о своем участии в иностранных организациях, а также уведомлять об участии в контролируемых иностранных организациях, в отношении которых они признаются КЛ.

Для отражения сведений о КЛ и КИК при заполнении Уведомления об участии в КИК предусмотрены четыре раздела, в соответствии с которыми налогоплательщикам необходимо отразить информацию о себе как о юридическом или ФЛ, указать информацию о КИК, являющейся юридическим лицом либо организацией без образования юридического лица, отразить долю и порядок участия в такой иностранной компании [19].

В рамках существующих форматов налоговой отчетности в отношении доходов от КИК предусмотрен комплекс информационных реквизитов, направленных на обеспечение ФНС России всей необходимой информацией об объемах налоговых обязательств КЛ. В анализируемых иностранных юрисдикциях предусмотрено предоставление аналогичной отчетности о КИК, отличающихся от утверждённых форм отчетов в отечественном законодательстве по виду и составу самих документов. Перечень соответствующей отчетности систематизирован по анализируемым юрисдикциям и представлен в таблице 5.

Таблица 5 – Наименование налоговой отчетности в отношении КИК по юрисдикциям

Юрисдикция	Наименование формы отчета
Россия	Уведомление об участии в КИК
	Уведомление об участии в иностранной компании
США	Информационная декларация в отношении определенных иностранных корпораций (Форма 5471)
	Информационная декларация в отношении определенных иностранных товариществ (Форма 8865)
	Информация об участии в пассивных иностранных компаниях (Форма 8621)
	Декларация о доходах в составе партнерства (Форма 1065)
	Декларация о доходах, которые подлежат налогообложению в составе иностранного партнёрства (Форма 8804, 8805, 8813)
Германия	Иностранные доходы и налоги (Anlage AUS)
	Расширенные данные об участии (Anlage ASt 1 B-3)
	Информация об иностранном участии (Anlage ASt-FB)
	Уведомление об участии в КИК (Anlage ASt 1 B-1)
	Приложение к Уведомлению об участии в КИК с информацией о третьих лицах и КЛ, участвующих в КИК (Anlage ASt 2, 3 B-1)
Великобритания	Форма SA106
	Форма SA 800

Источник: составлено автором по материалам [19; 133-135; 152; 154; 155; 161-164; 181].

Наибольший перечень отчетов предоставляется налогоплательщиками Германии. Согласно законодательству Германии для юридических и ФЛ, которые являются налоговыми резидентами Германии и получают доходы от КИК, предполагается предоставление отдельных специализированных видов

налоговой отчетности. По доходам от КИК в США требуется заполнение четырех видов налоговой отчетности, каждая из которых отражает доходы от разных видов источников. В соответствии с налоговым законодательством Великобритании предусмотрены всего две формы налоговой отчетности, раскрывающих доходы от КИК.

Возникновение обязанности по предоставлению налоговой отчетности в рассматриваемых юрисдикциях, не одинаковы. Обязанность по предоставлению форм налоговой отчетности, касающейся участия в иностранных структурах, возникает для налогоплательщиков в случае владения минимальной долей участия в иностранных юридических лицах, либо при соблюдении условий, отражающих наличие иностранной подконтрольной структуры. Отличительными особенностями обязательств, в части, предоставления налоговой информации, являются особенности местного законодательства.

Сравнение условий, при которых наступает обязательство по представлению отчетности наглядно представлено в таблице 6.

Таблица 6 – Условия, при которых возникает обязательство по представлению налоговой отчетности об участии в КИК

Юрисдикция	Категория контролирующих лиц	Условия
1	2	3
Россия	Юридическое лицо	Участие в иностранной организации с долей участия более 10%. Уведомление об участии в КИК: – участие в иностранной компании более 25%; – совместное участие в иностранной компании не менее 10% при общем участии не менее 50%;
	Физическое лицо	
США	Юридическое лицо	Более 10% при условии участия 5-и более человек при условии совместного владения 50% доли организации.
	Физическое лицо	Более 10% владения.
Германия	Юридическое лицо	При одновременном соблюдении следующих условий: – подконтрольная компания является

Продолжение таблицы 6

1	2	3
	Физическое лицо	иностранной; – немецкие налоговые резиденты являются участниками такой организации; – такая иностранная компания гарантирует наличие пассивного дохода для немецких налоговых резидентов; эффективная налоговая ставка составляет менее 25%.
Великобритания	Физическое лицо	Наличие доходов от КИК.

Источник: составлено автором по материалам [26; 42; 44; 46].

Наиболее ярким примером, отражающим существенные отличия от отечественной налоговой системы в части назначения налоговой отчетности, предоставляемой о КИК, является комплекс отчетов, предусмотренных законодательством Германии. Налоговая отчетность, предоставляемая в отношении КИК налоговыми резидентами Германии, является примером индивидуальной работы с налогоплательщиками, так как предусматривает раскрытие наиболее детальной информации о КИК, включая доходы от КИК. Формы налоговой отчетности о КИК в налоговой системе США и Великобритании фактически идентичны. Назначение отчетности представлено в систематизированном виде в приложении Е.

По своей структуре отечественная налоговая отчетность в отношении КИК содержательно отличается от аналогичной иностранной налоговой отчетности. В структуре налоговой отчетности за рубежом ярко выражена ориентированность на предоставление налоговой информации именно в том виде, в которой она наиболее удобна для дальнейшей автоматизированной обработки данных. Такие условия касаются данных, позволяющих определить величину налоговой базы по налогу на прибыль в части доходов от КИК, произвести идентификацию подконтрольной иностранной компании, идентификацию КЛ. Такая ориентированность выражается в том, что налоговая отчетность, как инструмент налогового контроля, составлена в виде, который изначально отражает величины налоговой базы, налога на прибыль,

налоговых вычетов одновременно.

Отличительной чертой налоговой отчетности, принятой в Российской Федерации, в первую очередь, является ее необходимость и достаточность, если рассматривать именно виды и количество налоговой отчетности, предоставляемой в отношении иностранных организаций и КИК. В рамках декларационной кампании российским налогоплательщикам не нужно заполнять несколько форм налоговой отчетности при предоставлении данных в зависимости от источника доходов. Это является неоспоримым преимуществом, по сравнению иностранными налоговыми режимами в части форм и методов налогового контроля КИК.

Формат российской налоговой отчетности об участии в иностранных компаниях и КИК, в части идентификации субъекта налогового администрирования, представившего налоговую такую отчетность, предусматривает наиболее детальную и исчерпывающую информацию. Налоговое законодательство отдельных юрисдикций содержит аналогичные реквизиты, позволяющие определить налогоплательщиков при помощи персональных данных и универсальных идентификационных номеров, без указания даты рождения, адреса нахождения либо регистрации и т.д.

Ключевыми вопросами в области администрирования КИК для российских специалистов являются вопросы в области получения достоверных сведений о величине налоговой базы, ее источниках и применяемых льготах при налогообложении прибыли. Своевременное получение налоговой отчетности и исчерпывающее отражение налоговой информации, предоставляемой КЛ в части доходов от КИК, являются наиболее сложными вопросами в области налогового контроля КИК и КЛ.

Раскрывая проблематику идентификации объекта налогообложения в первую очередь, стоит рассмотреть классификацию прибыли организации, которая предусмотрена в законодательстве анализируемых юрисдикций. В существенной части определение прибыли одинаково во всех анализируемых налоговых режимах. Для более наглядного примера стоит обратить внимание

на определение налоговой базы по налогу на прибыль, которые представлены в таблице 7 [232].

В сравнении с иностранными аналогами отечественная налоговая отчетность, предоставляемая КЛ в отношении КИК, не содержит раздела, отражающего информацию о величине налоговой базы. Во всех без исключения иностранных налоговых режимах в рамках налоговой отчетности о КИК предусмотрены отдельные разделы, которые помимо величины налоговой базы раскрывают информацию о величине расходов.

Таблица 7 – Сравнение критериев признания налогооблагаемой прибыли

Юрисдикция/Нормативно правовая база	Классификация налоговой базы по налогу на прибыль организации
Международный стандарт финансовой отчетности	Налогооблагаемая прибыль — прибыль за период, определяемая в соответствии с правилами налоговых органов, в отношении которой уплачиваются налоги на прибыль
Россия	Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, которая равна полученным доходам, уменьшенным на величину произведенных расходов
США	Налоговой базой признается разница в денежном выражении между совокупным объемом доходов и соответствующих вычетов
Великобритания	Подлежащая налогообложению прибыль компании является общая сумма налогооблагаемых доходов компании за вычетом сумм, признаваемых законными убытками компании
Германия	Налоговой базой по налогу на прибыль организации считается налогооблагаемый доход, который равен сумме доходов организации за вычетом соответствующих расходов

Источник: составлено автором по материалам [26; 43; 46; 47].

Вместе с тем налоговая декларация по НПО и налоговая декларация по НДФЛ содержат достаточно детальную информации о величине налоговой базы и величине соответствующего налога. В предоставляемой в отношении КИК налоговой отчетности должна отражаться информация, дающая полное представление о данных, необходимых для расчета соответствующих налоговых обязательств российских налоговых резидентов. Недостатком

российской налоговой системы является отсутствие возможности получить подтверждающую информацию о правильности исчисления налоговой базы в отношении доходов от КИК одновременно с предоставлением Уведомлений о КИК.

Отличительной особенностью иностранного налогового законодательства по администрированию КИК является иной подход в определении перечня видов доходов, которые должны быть учтены при налогообложении. Например, в налоговом законодательстве США предусмотрен закрытый перечень доходов, который должен быть определен при налогообложении прибыли КЛ. Вместе с тем в налоговом законодательстве США не предусмотрено так называемое правило «активности» КИК, в целях получения возможности освобождения от налогообложения КЛ. Такие национальные отличия во многом обусловлены сложившейся практикой налогового администрирования прибыли КЛ.

Анализируя иностранное законодательство, можно сделать вывод о том, российская налоговая система наиболее точно определяет условия налогового администрирования доходов от КИК именно в разрезе российской практики налогового администрирования.

Налоговое администрирование прибыли организаций является одной из самых проблемных областей для налоговых органов. Налоговое администрирование доходов от КИК в ближайшие несколько лет будет сопровождать широким перечнем проблемных вопросов, включающих проблематику идентификации субъектов налогообложения, установления действительной величины налоговых обязательств и реализации комплекса мероприятий по взысканию задолженностей.

В рамках отечественного налогового законодательства аналогично с правилами иностранных налоговых режимов большое значение уделяется информационным ресурсам, основанным на международном обмене налоговой информацией. В дополнении к этому стоит отметить, в качестве основы для создания информационных ресурсов, ФНС России планирует

использовать данные по результатам автоматического международного обмена налоговой информацией [203]. Вместе с тем крайне актуальным остается проблема доказывания незаконного снижения налоговых обязательств за счет манипулирования иностранным налоговым законодательством не становится менее важной с внедрением таких механизмов как международный обмен налоговой информацией. Наиболее эффективным решением в этой области является международное признание и ратификация законодательства по применению глобального корпоративного налога на прибыль, которое будет возможным только в будущем [89; 220].

Налоговое законодательство Российской Федерации и анализируемых иностранных юрисдикций в целом определяет идентичные условия освобождения от налогообложения доходов от КИК. Несколько отличаются механизмы реализации, согласно которым законность такого освобождения должна быть доказана и реализована. Условия освобождения прибыли КИК, которые предусмотрены в налоговом законодательстве по анализируемым иностранным юрисдикциям, по многим положениям совпадают с аналогичными условиями, предусмотренными в НК РФ.

Перечень условий, при которых наступает освобождение от налогообложения прибыли КИК в рамках анализируемых иностранных налоговых юрисдикций систематизированы по группам и представлены в табличном виде в приложении Ж. В существенной части применение такой нормы российского налогового законодательства, как уменьшение налоговой базы за счет определенных налоговых вычетов, конвергентно иностранному налоговому законодательству.

В рамках российской налоговой системы присутствует комплекс нормативных актов, предусматривающий порядок доказывания и получения освобождения по налогу на прибыль КИК. Существующий набор отдельных позиций и пояснений контролирующих органов по применению норм НК РФ нуждается в законодательном закреплении отдельных положений в этой области [124]. Вместе с тем комплекс действий, который необходимо

реализовать налогоплательщикам в целях доказывания законности получения освобождения от налогообложения доходов от КИК, достаточно прозрачен и, с практической точки зрения, требует своевременного исполнения предлагаемого регламента.

Сотрудники ФНС России принимают информацию от налогоплательщика в заявительном порядке в целях получения освобождения от налогообложения в условиях отсутствия ресурсов для проверки достоверности представленной информации. В таких обстоятельствах налоговым органам требуется направлять дополнительные запросы иностранным налоговым, в целях подтверждения правдивости представленных данных. Фактически такая работа носит индивидуальный характер взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами и в условиях отсутствия системности в аспекте подтверждения налоговой информации требует много времени на проведение проверок правдивости представленных КЛ данных.

Недостатком отечественной налоговой отчетности является отсутствие возможности получать информацию о ТЛ, участвующих в КИК либо связанных с КИК и КЛ по другим основаниям в автоматическом режиме. Проблематика налогового администрирования КИК во многом связана с отсутствием возможности определить полный перечень заинтересованных и участвующих лиц в перемещении налоговой базы в иностранные налоговые юрисдикции. Раскрытие информации о третьих лицах должно стать одним из основных элементов в развитии новой методики сбора налоговой информации в целях развития системы налогового администрирования КИК.

Возвращаясь к утвержденному российскому формату Уведомления об участии в КИК, стоит отметить, что по своему содержанию такое Уведомление предоставляет исчерпывающую информацию только в части идентификации КЛ и КИК. Возможность получения информации как от иностранных налоговых служб, так и от налогоплательщиков крайне усложняется использованием налогоплательщиками низконалоговых юрисдикций в

условиях ВНК. В существующих условиях достаточно сложно проводить встречные проверки, оценивать правильность применения цен сделок, оценивать полный объем расходов и доходов и т.д.

Налоговый контроль КЛ и КИК должен быть основан на дополнительной подтверждающей информации, которая должна поступать в ФНС России на регулярной основе и в автоматизированном режиме. Российская налоговая система использует методики налогового контроля, которые базируются на правилах налогового контроля отечественных налоговых резидентов. Вместе с тем применимые подходы в области доказывания налоговой базы по налогу на прибыль российской организации не будут так же одинаково эффективны в случаях работы с КИК. Это связано с отсутствием соответствующих статистических данных, отсутствием возможности проведения встречных проверок и истребования документов, вызова свидетелей и должностных лиц для получения объяснений и т.д.

Одним из этапов реализации СОА, должно стать определение достоверной величины налоговой базы российских налоговых резидентов в отношении доходов от КИК. Принимая во внимание дефицит информации об объекте налогового администрирования представляется целесообразным законодательно закрепить новые условия декларирования налоговой информации о деятельности КИК, позволяющие получать наиболее детализированную информацию, которая способна раскрыть виды экономической деятельности и источники доходов КИК.

Такие новые решения будут способствовать формированию аналитических и статистических данных, подтверждённых соответствующей документацией, которая в свою очередь должна предоставляться КЛ вместе с налоговой отчетностью о КИК.

Разработка новых решений должны соответствовать таким основополагающим принципам СОА как принцип сопряженности и принцип индивидуализации. Вместе с тем, обращаясь к Концепции транспарентности, стоит отметить, что новые решения должны стать основанием для

практической реализации основополагающих принципов.

2.2 Виды, формат и порядок представления обязательных приложений к налоговой отчетности

Актуальность раскрытия характера взаимодействия КИК и КЛ с третьими лицами связана с необходимостью доказывания налоговыми органами правильности исчисления налоговой базы по прибыли КИК.

Согласно рекомендациям, указанных в модельной конвенции ОСЭР, в случае отсутствия полного права у компании на распоряжение доходом, включая пассивный доход, такая компания признается кондуитной по отношению к такому доходу [170]. Например, использование схем перемещения налоговой базы под видом выплат за использование авторских прав специфично тем, что крайне сложно применить «принцип вытянутой руки» при анализе величины расходов и доказывании неправомерности применения завышенных сумм расходов [1]. Как правило большинство выплат роялти происходит в конце налогового периода, что существенным образом позволяет оптимизировать налоговые платежи по налогу на прибыль.

Использование выплат роялти для целей агрессивной налоговой экономии существенно усугубляется стремительным развитием цифровой экономики. Организации, которые используют продукты интеллектуального труда, представляющие собой нематериальные активы, наименее удобны и доступны для налогового контроля с использованием традиционных методов трансфертного ценообразования. Например, метод сопоставимых рыночных цен не может быть применен к оценке величины роялти, в связи с чем практически невозможно подобрать идентичные по стоимости продукты или оказываемые услуги, а использование низконалоговых режимов является распространённым способом налоговой оптимизации в случае использования продуктов, относящих к категории интеллектуальной собственности [185; 202].

Актуальность истребования налоговыми органами определенных видов ПД у налогоплательщиков, например, как договора займов, обусловлена необходимостью контроля использования налогоплательщиком схем с применением инвестиций, которые должны быть классифицированы по правилам тонкой капитализации [88]. При условии ликвидации организаций в рамках одного отчетного периода, которые в структуре МНК выполняют технические функции для целей перемещения капиталов между юрисдикциями, становится практически невозможно установить и доказать роль таких организаций в структуре МНК и произвести изъятие налоговых задолженностей. Разрешение спорных вопросов между ФНС России и налогоплательщиками в случаях, при которых используются механизмы тонкой капитализации, основывается на использовании определенных ПД и информации о взаимосвязанных лицах [199].

Обращаясь к материалам судебной практики Европейского Союза, стоит выделить факт, при котором процессы рассмотрения налоговых споров в рамках судебного заседания начинались по истечении достаточно длительного периода времени в сравнении со сроком исковой давности в рамках налогового и уголовного законодательства в Российской Федерации. Вместе с тем абсолютно во всех расследованиях в целях объективной оценки величины налоговых правонарушений и формирования необходимой доказательной базы от каждого налогоплательщика требовалось предоставить всю необходимую документацию, в рамках которой осуществлялась предпринимательская деятельность и взаимодействие с иностранной налоговой службой. Длительный срок ведения предпринимательской деятельности с нарушением законодательства и достаточно продолжительный процесс мероприятий налогового контроля может представлять проблему для отечественных налоговых органов в части налогового администрирования КИК [19].

Практика налогового администрирования всех развитых стран свидетельствует о развитии подхода дистанционного предоставления

налоговой отчетности, с применением различных электронных сервисов, которые представляют возможность направления унифицированных форм налоговой отчетности в электронном виде. Неоспоримым преимуществом цифровизации способов предоставления налоговой отчетности является возможность ускоренной обработки предоставленных данных. Именно автоматизация процессов обработки данных является основой для выявления зависимостей финансовых и налоговых показателей в представляемой отчетности, обработки практически всех данных о налогоплательщиках в целях построения взаимосвязей и принятия соответствующих налоговых решений [101].

Унификация такого ключевого метода налогового контроля как камеральная налоговая проверка не позволяет в полной степени оценить правдивость и полноту представленных данных. В особенности это касается налоговой отчетности о КИК. Работа с информацией, предложенной в рамках унифицированных отчетов, требует профессионализма от налоговых служащих, способных на уровне взаимосвязей основных финансовых показателей сформулировать несколько версий, которые позволят выявить в действиях налогоплательщиков использование ими ВНК в целях налоговой экономии.

Предоставление Уведомления об участии в КИК и соответствующее декларирование доходов от КИК происходит на уровне налоговых инспекций. Юридически, в рамках пункта 3 статьи 88 НК РФ, у налоговых инспекторов есть основания направить запрос налогоплательщику для представления всей необходимой информации. Законные основания для истребования документов предусматривают случаи, при которых зафиксированы ошибки в налоговой декларации; выявлены противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах; имеются несоответствия в сведениях налогоплательщика и сведениях, имеющихся у налоговых органов, которые подтверждены документально. В случаях отсутствия законных оснований, излагаемых в требовании налогового органа, налогоплательщики вправе

отказать в предоставлении соответствующей информации и направить ответ на такое требование с мотивированным отказом о предоставлении соответствующей информации [55].

Отсутствие законных оснований у налоговых служащих для истребования необходимых документов является актуальным и проблематичным вопросом в системе налогового администрирования КЛ и доходов от КИК [50]. Такая проблематика выражается в том, что в отношении таких субъектов налогового администрирования в настоящее время ФНС России не обладает достаточным объемом соответствующей информации по всем налогоплательщикам, признаваемым КЛ.

Обращаясь к процедуре проведения камеральной налоговой проверки стоит рассмотреть направление работы по анализу выявляемых ошибок или несоответствий в налоговой отчетности. В рамках проведения камеральной проверки декларации по налогу на прибыль производится анализ связи изменений показателей декларации по налогу на прибыль организации с иными декларациями, представленными такой организацией. Взаимосвязь данных из декларации по налогу на прибыль устанавливается с данными, содержащимися в декларации по налогу на добавленную стоимость; производится анализ причин изменения налоговой нагрузки; производится сопоставление показателей выручки, рентабельности и налоговой нагрузки с данными налоговой отчетности по предыдущим периодам и с данными налоговой отчетности аналогичных организаций; производится анализ сделок, повлиявших на изменение налоговой базы; проверяется достоверность показателей налоговой декларации в рамках доступной у проверяющего органа соответствующей информации. В существующих условиях налогового контроля КЛ и КИК проведение такого комплекса мероприятий возможно только частично [121]. С практической точки зрения, в рамках реализации контрольных мероприятий, установить правильность исчисления величины НПО или НДС в отношении доходов от КИК без помощи иностранных налоговых служб весьма затруднительно.

Истребование первичных документов в рамках статьи 93.1 НК РФ, даже для случаев, при которых контроль не направлен на деятельность КИК, также является достаточно проблематичным процессом [211]. Проблематика получения такой информации заключается в необходимости обязательного наличия у налогового органа обоснованной необходимости в представлении документов. Такая обоснованная необходимость возникает у налоговых служащих при условии, что достоверно установлена информации о КИК, которая является стороной по проверяемой сделке. Судебная практика показывает, что отказы налогоплательщиков в представлении налоговых сведений на основании требований по представлению в рамках статьи 93.1 НК РФ зачастую имеют законные основания. Фактически налогоплательщики могут не представлять информацию по требованию налогового органа в случаях, если требование было направлено вне рамок налоговой проверки [56]. Обязательным условием, при котором у налоговых органов появляются законные основания для направления требований КЛ, является наличие факта осуществления сделок между КЛ и проверяемыми лицами. С практической точки зрения выполнение таких условий в отношении сделок с КИК и связанными с КИК лицами, можно сказать, невозможно, ввиду отсутствия подтверждающей информации фактически. Налоговые органы могут направить требование о предоставлении информации также вне рамок проведения налоговых проверок в отношении определенной сделки, при условии наличия мотивированной необходимости. Таким образом реализация положений НК РФ в части истребования документов у КЛ в рамках статьи 93.1 НК РФ по отношению крайне ограничено. Такое условие существенным образом препятствует развитию системного подхода в налоговом администрировании КИК и КЛ.

Правоприменительная практика показывает, что реализация норм статьи 93.1 НК РФ в части истребования документов нередко приводит к ситуациям, при которых налогоплательщики могут представлять данные исключительно по указанным в требованиях сделкам. В первую очередь примеры из такой

практики относятся к российским налоговым резидентам, которые получают доходы от сделок, совершаемых в пределах юрисдикции Российской Федерации. Российские налогоплательщики, являющиеся контрагентами проверяемых лиц, могут использовать право на направление письменных обращений в инспекции с целью получения разъяснений по соответствующим требованиям либо мотивированные отказы в исполнении требований инспекций. В таблице 8 приведен перечень оснований, в рамках которых налогоплательщики отказались предоставить информацию по требованию налоговых органов в рамках статьи 93.1 НК РФ, законность которых подтверждается соответствующими судебными решениями.

Таблица 8 – Перечень оснований для отказа в предоставлении информации по требованию налоговой инспекции

Основание для отказа в предоставлении информации по требованию налоговой инспекции	Судебные решения, подтверждающие законность отказов предоставления информации
Требование не содержит отсылочных норм положениям к НК РФ, предусматривающих законные основания для истребования информации	Постановление арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19.09.2018 по делу № А17-9516/2017
Отсутствие сформулированных требований к составу и виду информации, которую необходимо предоставить	Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21.02.2018 по делу № А19-5080/2017 Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.03.2009 по делу № А55-17265/2008
Отсутствие в требовании данных о контрагентах, в отношении которых ведется проверка	Постановление Арбитражного суда Московского округа от 30.04.2019 по делу № А40-211149/2018
Налоговым органом не представлено доказательств, свидетельствующих о наличии истребимой информации у налогоплательщика	Решение Арбитражного суда Волгоградской области от 13.12.2017 по делу № А12-34808/2017
В требовании не отражена информация о законности исчисления и уплаты налогов	Решение Арбитражного суда Оренбургской области от 03.05.2018 по делу № А47-14049/2017 Постановление Высшего арбитражного суда от 18.10.2011 по делу № 5355/11

Источник: оставлено автором по данным [19; 51; 53; 58; 59; 61; 62; 64].

Очевидно, что существующая нормативно-правовая база НК РФ, в части

применения положений статьи 93.1 НК РФ, не может быть полноценно реализована на практике в целях получения информации, подтверждающей правильность исчисления соответствующего налога КЛ в части доходов от КИК [25]. Вместе с тем в рамках существующего налогового законодательства при проведении контрольных мероприятий у налоговых органов практически нет законных оснований для направления требований налогоплательщикам о представлении пояснений в отношении правильности исчисления соответствующего налога по доходам от КИК [226].

Одновременно с законодательным закреплением в отечественной нормативно-правовой базе положений, регулирующих деятельность КИК и КЛ, появился определенный перечень сопроводительной документации, которая не способна в полном объеме раскрыть информацию о структуре доходов и расходов КИК, а также выявить связи иностранных компаний с другими участниками рынка.

Актуальность получения подтверждающей информации от КЛ о правильности определения прибыли КИК в виде первичных документов, позволяющей подтвердить правильность расчета налоговой базы КЛ в части доходов от КИК, обусловлена особенностями, при которых наступает возможность освобождения от налогообложения прибыли КИК [192]. Российское и иностранное законодательство предусматривает перечень условий, при которых прибыль КИК не подлежит налогообложению. Отдельно стоит рассмотреть условие «активности» иностранной компании, при котором наступает возможность освобождения от налогообложения прибыли КИК. В этих целях в НК РФ предусмотрено определение доли пассивных доходов в общей величине доходов иностранной компании, в соответствии с которыми КЛ могут классифицировать КИК как «активную» иностранную компанию. Вместе с тем остается неясным регламент классификации видов дохода на «активные» и «пассивные» при оказании смешанных видов услуг. Также остается неясным порядок формирования доказательной базы для целей налогового контроля в этой области [120].

Для случаев, при которых российская организации будет определять размер прибыли (убытков) в соответствии с главой 25 НК РФ также предусмотрены условия документального подтверждения размера прибыли (убытков) КИК. Одновременно с такими условиями НК РФ содержит положения в отношении подтверждающей информации, согласно которым перечень подтверждающей документации остается открытым [20].

В целях разъяснения применения условий по освобождению от налогообложения прибыли КИК, предусмотренной статьей 25.13-1 НК РФ, в одном из своих писем Министерство Финансов Российской Федерации (далее - Минфин России) выразил позицию о перечне подтверждающих документов. В рамках представленного письма Минфин России, в целях документального подтверждения условий освобождения от налогообложения прибыли КИК, допускает предоставление достаточно широкого перечня документов. В своих разъяснениях Минфин России предлагает перечень такой подтверждающей документации, который фактически остается открытым. Вместе с этим позиция Минфина России корреспондирует с положениями статьи 25.13-1 НК РФ, в рамках которой однозначно и окончательно не сформулирован формат и процесс предоставления таких подтверждающих документов [19]. Одновременное отсутствие строго регламента и унифицированных форм налоговой отчетности формирует проблемную область для осуществления налогового контроля, которая выражается в необходимости выполнения большого объема работы налоговыми инспекторам без применения автоматизированных методов обработки информации. Фактически в налоговой системе Российской Федерации создан прецедент, выражающийся в необходимости развития индивидуального и акцентированного подхода в работе сотрудников ФНС России с налогоплательщиками в части анализа доходов от КИК. В целях развития именно системного подхода в налоговом администрировании необходимы новые решения по расширению предоставляемой налогоплательщиками информации, подтверждающей достоверность представляемых данных в

налоговой отчетности.

Фактически создана достаточно спорная позиция для налоговых органов, которая выражается в отсутствии неоспоримых доказательств правильности определения налоговой базы по налогу на прибыль КИК. Во-первых, возможности налоговых органов крайне ограничены при проведении комплекса предпроверочного анализа в связи с отсутствием информационного ресурса, содержащего полный перечень финансовой и налоговой информации о деятельности КИК. Во-вторых, налоговые органы также крайне ограничены в возможности истребования документов у налогоплательщиков при проведении контрольных мероприятий. В-третьих, налогоплательщикам предложен достаточно широкий перечень подтверждающих документов на выбор и вместе с тем не установлен строгий порядок предоставления такой информации. Формально такой подход можно считать нормальным, так как он основан на уже существующих нормах и правилах налогового администрирования НПО и НДФЛ.

Учитывая дефицит налоговой информации о деятельности КИК, в развитии методики налогового администрирования прибыли российских налоговых резидентов требуется более детальное изучение природы возникновения прибыли от КИК и, как следствие, внедрение новых регламентов для КЛ по раскрытию информации о путях и источниках формирования прибыли КИК именно на системной основе.

Направленность экономической деятельности КИК и, как следствие, величина налоговых обязательств КЛ может быть достоверно установлена только в итоге формирования полного представления у налоговых органов о существенной стороне совершаемых сделок контролируемые иностранными структурами [14]. В существующих условиях такое полное представление невозможно без однозначного понимания всей цепочки движения денежных средств между взаимозависимыми структурами.

Структура транснациональных корпораций способствует использованию механизмов агрессивного налогового планирования в целях

повышения финансового результата в рамках одного налогового периода. Изменение договорных отношений в рамках взаимосвязанных структур может быть реализовано в течение одного налогового периода. Такая особенность налоговой политики отдельно взятой организации, входящей в число КИК требует гораздо более детального анализа в части выполнения налоговых обязательств, в сравнении с независимой организацией. Налоговая отчетность, предоставляемая КЛ и КИК в текущей редакции, во всех рассматриваемых налоговых режимах не подразумевает отражения динамики изменения показателей в рамках одного отчетного периода. Фактически у налогоплательщиков существует возможность снижать свои налоговые обязательства посредством использования схем агрессивного налогового планирования, а также избегать статуса КЛ и КИК.

Реализация мероприятий налогового контроля исключительно в отношении только КИК может не привести к окончательному определению налогового потенциала КЛ по налогу на прибыль от КИК. Крайне важно выстраивать систему налогового администрирования КИК с возможностью получения дополнительной информации о структурах, с которыми может взаимодействовать такая КИК и КЛ. Такая информация будет необходима в целях анализа абсолютно всех организаций, участвующих в перемещении налоговой базы под различным предлогом, а также установления полного перечня подконтрольных организаций, которые могут быть признаны КИК. Актуальность развития такого направления в контрольной деятельности ФНС России обуславливается существованием ВНК, при условии использования которой остается вероятность сокрытия налоговой информации о деятельности КИК.

Российское налоговое законодательство предусматривает предоставление финансовой отчетности КИК и аудиторского заключения в случае его законной необходимости, вместе с предоставлением декларации о доходах физических лиц или налоговой декларации компании. Использование информации из аудиторских заключений в качестве формирования

доказательной и аналитической базы, позволяющей сформировать полноценное представление о действительной величине налоговых обязательств КЛ в части доходов от КИК, фактически невозможно в виду несколько иной направленности такого анализа и формата предоставляемых данных.

Вместе с тем содержание и выводы аудиторского заключения изначально субъективны по отношению к действительному финансовому состоянию организации и законности применяемых методов в достижении экономического эффекта в виде экономии на налогах с использованием КИК. Сама процедура проведения аудита подразумевает наличие погрешностей как при проведении качественной оценки финансовых показателей, так и получении доказательной базы [241].

Согласно международным стандартам аудиторской деятельности установлен порядок аудита связанных сторон, в котором предусмотрена проверка их деятельности. В рамках аудиторской проверки предусматривается проведение исследования влияния сторон на экономический результат совершаемых сделок, выявление взаимоотношений связанных сторон, значительных операций, совершенных связанными сторонами, и оценка обоснованности целесообразности таких операций [109].

Результат оценки уровня существенности и аудиторского риска в каждом конкретном случае является воплощением профессионального суждения самого аудитора, которое было сформировано на основе понимания (своего субъективного восприятия и интерпретации) деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется. В общем случае под профессиональным суждением подразумевают мнение обладающего специальными знаниями и опытом в какой-либо области специалиста, сформированное в условиях неопределенности, которые не предполагают наличия стандартного решения, что, безусловно, относится и к аудиту как особому виду предпринимательской деятельности [188].

При проведении аудита не исключены и ошибки аудиторов, приводящие

к существенному искажению данных аудиторских заключений. Оценка допущенных ошибок с точки зрения влияния таких заключений на величину налоговой экономии достаточно сложный процесс. Среди опубликованных аудиторских заключений есть примеры, в которых в отношении связанных сторон экспертами формулируются достаточно условные заключения по итогам проверки, которые по своему существу не способны отразить даже потенциальные риски налоговых правонарушений. Вместе с тем стоит отметить, что на практике допускаются ошибки, которые фактически выражаются неправильной оценке справедливой стоимости товаров или услуг, ошибки при определении методов оценки, ошибки при определении методов признания доходов и т.д. [238].

Ключевым фактором полноценного процесса налогового администрирования КИК является успешное взаимодействие налоговых служб на международном уровне. Вместе с тем, судебная практика в отношении незаконных методов занижения налоговой базы с использованием КИК показывает, что единственным источником информации о существенной стороне совершаемых КИК сделок является первичная документация [60].

Наиболее тонкими инструментами в области минимизации налоговой базы являются договоры управления активами, залога доли, поручения и опциона и т.д. С практической точки зрения указанные типы документов могут быть использованы в любой комбинации с такими инструментами как займы и трансфертное ценообразование. К последним видам документов налогоплательщики прибегают при использовании схем с внутригрупповым управлением активами, либо, например, применением схем с использованием компаний с переменным участием. В дополнении стоит отметить, что использование договоров поставок и оказания услуг помимо существенной части совершаемых сделок должно обеспечить налоговые органы информацией о контрагентах таких КИК. Такой информационный ресурс крайне необходим в целях установления возможного осуществления контроля КИК по признаку оказания существенного влияния. Осуществление

контрольной деятельности с использованием договоров, в рамках которых осуществлялась предпринимательская деятельность сторон, содержит определенный перечень проблемных вопросов в случаях, при которых стороны договоров наделяют полномочиями иных лиц, путем оформления соответствующих документов, либо вообще заменяют, либо добавляют иных лиц в качестве субъектов договорных отношений.

В международной практике выделяется область проблемных вопросов, описывающих ситуацию, когда первоначальные стороны договоров наделяют полномочиями иных лиц, путем оформления соответствующих документов. Другой вариант проблемы замены сторон в договорах заключается в попытках добавить или заменить стороны договора. Согласно нормативно-правовой базе некоторых иностранных государств, договаривающаяся сторона не может уступать другому лицу свое право по договору, если уступка приведет к значительному изменению бремени, лежащего на другую договаривающуюся сторону. Данное условие не касается договорных полномочий в части получения денежных средств или товаров. Как правило право на получение товарно-материальных ценностей можно предоставить иному лицу, потому что лежащее на нем бремя не велико и общество фактически извлекает пользу из наличия этого гибкого экономического и правового инструмента.

В целях развития методики контроля правильности исчисления налоговой базы КЛ по соответствующему налогу в отношении доходов от КИК необходимо законодательно закрепить обязанность для КЛ предоставлять в обязательном порядке документы первичной отчетности или относимые к перечню бухгалтерской первичной документации документы (далее - ПД). В первую очередь перечень обязательных приложений к уведомлению об участии в КИК должен включать:

- договоры купли-продажи имущества и товаров;
- договоры реализации паев паевых инвестиционных фондов;
- договоры оказания любых видов услуг;

- договоры страхования;
- договоры, предусматривающие получение дохода от использования интеллектуальной собственности;
- документы, на основании которых КИК получает прибыль в виде дивидендов или имущества,
- документы, на основании которых КИК получает прибыль в виде процентов по долговым обязательствам либо другие аннуитетные платежи;
- документы, на основании которых КИК получает прибыль по операциям с производными финансовыми инструментами.

Такие документы должны быть представлены в случае, если КИК является стороной указанных договоров. Законодательное закрепление такой инициативы также крайне актуально для обеспечения контроля правильности использования условий для освобождения от налогообложения прибыли КИК по признаку «активности» иностранной компании.

В этих целях предлагается внести изменения в НК РФ путем дополнения пункта 5 статьи 25.15 НК РФ подпунктом 3 следующего содержания: «перечень первичной документации, одной из сторон которой является КИК; перечень первичной документации включает договоры купли-продажи имущества и товаров; договоры реализации паев паевых инвестиционных фондов; договоры оказания любых видов услуг; договоры страхования; договоры, предусматривающие получение дохода от использования интеллектуальной собственности; документы, на основании которых КИК получает прибыль в виде дивидендов или имущества, документы, на основании которых КИК получает прибыль в виде процентов по долговым обязательствам либо другие аннуитетные платежи; документы, на основании которых КИК получает прибыль по операциям с производными финансовыми инструментами».

В современных условиях наибольшую актуальность приобретает такая форма раскрытия дополнительной налоговой информации как пояснения к соответствующему Уведомлению об участии в КИК (далее - Пояснения).

Раскрытие информации об экономическом смысле совершаемых КИК сделок также должно быть кратко изложено в таких пояснениях.

Отечественный опыт налогового администрирования налога на прибыль организаций доказывает, что качество представляемой налоговой отчетности организаций, которые пытаются оптимизировать расходы за счет налоговых платежей, можно оценивать как соответствующее Российским стандартам бухгалтерского учета (далее - РСБУ), но не отражающее достоверной информации о финансовом состоянии организации [196]. Важность введения обязательного предоставления Пояснений необходима в связи с тем, что осуществить контроль правильности исчисления прибыли КИК даже при наличии первичной документации КИК налоговым органам на практике будет достаточно сложно. В первую очередь сложности могут быть связаны с нехваткой информации о причинах и природе возникновения договорных отношений КИК с третьими лицами, о причинах возникновения убытков КИК и т.д. Представление Пояснений, раскрывающих структуру доходов и расходов КИК, должно быть включено в перечень обязательной сопроводительной документации, предоставляемой вместе с соответствующей налоговой декларацией. Предоставление Пояснений необходимо осуществлять одновременно с декларацией по НДФЛ либо декларацией по НПО, которая предоставляется по итогам налогового периода. Пояснение должно быть направлено в отношении каждой КИК. Законодательное закрепление обязанностей для КЛ в предоставлении таких пояснений необходимо в связи с тем, что перечень законных оснований для истребования пояснений к налоговой декларации ограничен, и существующая нормативная база не может распространяться на сферу налогового администрирования КЛ и КИК.

Предоставляемые Пояснения должны быть составлены не в произвольной форме, а содержать перечень обязательной для раскрытия информации. Пояснения целесообразно предоставлять по каждой КИК вне зависимости происходит ли учет доходов КЛ либо не происходит ввиду

отсутствия оснований, предусмотренных НК РФ.

Структура Пояснений должна включать информацию и содержать следующие требования:

- раздел, включающий персональные и идентификационные данные КИК и КЛ (такие универсальные данные как налоговые номера должны совпадать с данными, представляемыми в дальнейшем в соответствующих налоговых декларациях);
- раскрывать основной вид деятельности КИК, путем внесения универсальных кодов классификатора видов экономической деятельности (далее - КВЭД), принятых в иностранной юрисдикции;
- раздел, включающий описательную часть структуры доходов или расходов, с указанием номеров и дат по соответствующим договорам;
- отражать информацию, классифицирующую деятельность КИК как «активную» и «пассивную»;
- описательную часть возникновения расходов с указанием причин и временных отрезков, в рамках которых такие убытки были понесены.

В этих целях предлагается дополнить пункт 5 статьи 25.15 НК РФ подпунктом 4 следующего содержания: «Вместе с предоставлением налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц налогоплательщиком предоставляются пояснения к уведомлению о контролируемой иностранной компании, с указанием основного вида деятельности КИК, разъяснениями по перечню договоров, в рамках которых были получены доходы в рамках налогового периода; разъяснениями по перечню договоров, в рамках которых были осуществлены расходы в рамках налогового периода. Такие пояснения предоставляются в отношении каждой контролируемой иностранной компании»

Законодательное закрепление предлагаемых инициатив в виде обязанностей для налогоплательщиков по предоставлению Пояснений и перечня первичной документации имеют большое практическое значение для

реализации концепции прозрачности, сформулированной ранее в настоящей работе. Вместе с тем предлагаемые решения позволяют создать информационную базу для формирования аналитических ресурсов и практической реализации СОА в налоговом администрировании КИК. Проект формата Пояснений предложен в приложении И.

2.3 Идентификация и определение статуса третьих лиц, оказывающих влияние на деятельность контролируемых иностранных компаний

Раскрытие информации об организационной структуре международных холдингов и о роли, выполняемой каждым в отдельности лицом, является приоритетным направлением в работе налоговых органов на международном уровне, которая реализуется с учетом рекомендаций предлагаемых ОЭСР [143; 178]. Актуальность работы в таком направлении подтверждается исследованиями, в рамках которых установлено, что разветвленность корпоративных структур в настоящее время становится, в определённой степени, нормой [159].

Недобросовестные налогоплательщики, используя условия ВНК, выстраивают схемы, в которых достаточно проблематична идентификация КЛ и третьих лиц, которые оказывают влияние на КИК путем прямого или косвенного участия в КИК (далее - ТЛ), и требует предметной и детальной работы по выявлению таких лиц. Проблематика определения всех выгодоприобретателей, включая КЛ и ТЛ, содержит перечень вопросов, в решении которых необходимо предпринимать комплекс дополнительных мероприятий, которые требуют новых правил налогового администрирования. В рамках существующей нормативно-правовой базы не существует системного подхода, который позволил бы создать процесс определения фактического выгодоприобретателя с высокой степенью автоматизации.

Неотъемлемым элементом налогового администрирования должен стать

этап идентификации лиц, которые способны влиять на деятельность КИК, включая лиц, способных без ограничений распоряжаться полученным от КИК доходом. Фактически такие лица могут являться контролирующими, информация о которых не была выявлена. Рассматривая существующие классификации таких лиц в рамках отечественной нормативно-правовой базы, можно сталкиваться с такими определениями как учредитель организации, контролирующее лицо, бенефициарный собственник и фактический получатель дохода.

Получение информации о лицах, которые являются распорядителями доходов от КИК, является актуальным вопросом на международном уровне [7]. В международной практике налогового администрирования КИК среди наиболее распространенных определений «выгодоприобретателя» можно выделить «бенефициарного собственника». С юридической точки зрения процесс признания лица бенефициарным собственником достаточно сложен, что в свою очередь способствует использованию налогоплательщиками различных налоговых режимов в целях получения необоснованной налоговой выгоды [12].

В первую очередь такая сложность вызвана тем, что применение концепции бенефициарного собственника в целях идентификации полного перечня лиц, которые могут оказывать влияние на КИК, весьма ограничено. Такие ограничения выражаются в минимальной доле участия в организации и юридическом статусе выгодоприобретателя. Фактически бенефициарным собственником может быть признано только ФЛ. Условия классификации бенефициарного собственника приведены в таблице 9.

Российское законодательство, аналогично положениям нормативно-правовой базы других юрисдикций, содержит определение, характеризующее лиц, являющихся действительными выгодоприобретателями, и классифицирует таких лиц фактическими получателями дохода (далее - ФПД) [221].

Предложенная в НК РФ формулировка, в соответствии с которой

определяются лица, имеющие фактическое право на доход, полностью соответствует установленным в модельной конвенции ОЭСР критериям [170].

Очевидно, что в рамках сложившейся практики налогового администрирования определение ФПД ассоциируется и используется исключительно в целях реализации нормативной базы в отношении соглашений об избежании двойного налогообложения.

Таблица 9 – Сравнение критериев классификации бенефициарного собственника в отечественной и зарубежной практике

Юрисдикция	Классификация
Россия	Бенефициарный собственник - физическое лицо, которое в конечном счете прямо или косвенно (через третьих лиц) владеет (имеет преобладающее участие более 25 процентов в капитале) юридическим лицом либо имеет возможность контролировать действия клиента.
Германия	Бенефициарными собственниками могут быть признаны физические лица, которые прямо и косвенно осуществляют контроль в организациях путем: <ul style="list-style-type: none"> – владения более 25% собственного капитала – контроля 25% голосов, или – осуществления контроля иным образом.
США	В законах США нет однозначного определения бенефициарного собственника, которое бы полностью соответствовало рекомендациям ОЭСР. Фактически бенефициарным собственником в США является физическое лицо, которое беспрепятственно может управлять своими счетами без какого-либо разрешения со стороны соответствующего контрольного органа.
Великобритания	Налоговое законодательство Великобритании предусматривает определение бенефициарного собственника в качестве физического лица. С ограничением – минимальная доля участия в организации составляет 25%.

Источник: составлено автором по материалам [21; 193; 205; 229].

Вместе с тем стоит обратиться к разъяснениям Минфина России, в рамках которых дается достаточно точная классификация таких лиц именно в том смысле, который необходим для реализации новых предложений по созданию системы налогового администрирования КИК [123]. Согласно указанным выше разъяснениям Минфина России: «для признания лица в качестве фактического получателя дохода (бенефициарного собственника) это

лицо должно быть непосредственным выгодоприобретателем, то есть лицом, которое фактически получает выгоду от полученного дохода и определяет его дальнейшую экономическую судьбу».

Отдельно стоит отметить, что использование концепции фактического права на доход позволяет идентифицировать так называемые агентские схемы, то есть получение льгот неправомочными лицами [200]. Оказание влияния на деятельность КИК возможно путем участия в такой иностранной организации либо путем осуществления управления такой иностранной организацией. Для целей идентификации лиц, которые оказывают влияние на КИК путем участия, но при этом не являются КЛ, будет крайне полезным использование концепции ФПД исключительно в части классификации таких лиц. Использование концепции фактического получателя дохода должно быть направлено на развитие системы налогового администрирования в целях признания ТЛ контролирующими.

Успешная работа налоговых органов, в части идентификации всех выгодоприобретателей от КИК, должна быть основана на расширенной информации об участвующих в КИК лицах и информации о видах связи таких лиц с КЛ и другими участниками рынка [212]. Вместе с тем отдельное внимание в контрольной работе налоговых органов должно быть посвящено лицам, участвующим в управлении КИК.

Развитие работы в этом направлении должно сформировать наиболее полное представление о форме и методах управления КИК. Развитие нового направления в контрольной работе налоговых органов, основанной на расширенной информации о КИК, должно стать основой для применения метода СОА в налоговом администрировании КИК. Вместе с тем такая работа также необходима в целях развития именно системного подхода в налоговом администрировании КИК, КЛ и других субъектов налоговых отношений, деятельность которых затрагивает в области налогового регулирования по вопросам налогового администрирования доходов от КИК с учетом предлагаемых в настоящем исследовании новых решений [222].

Определяющим этапом в развитии законодательства, позволяющего получать необходимую информацию о выгодоприобретателях, включая КЛ, является начало ратификации Конвенции 1988 в редакции Протокола 2010 [24]. Начиная с 2015 года, налоговые органы Российской Федерации могут получать сведения об налогоплательщиках, имеющих договоры или счета в иностранных организациях финансового рынка. По состоянию на август 2021 года между Российской Федерацией и иностранными юрисдикциями заключено 91 соглашение об обмене налоговой информацией [30; 31]. Законодательная база, сформулированная на международном уровне, позволяет получать сведения о налогоплательщиках по запросу. Вместе с тем, законодательно не закреплены обязательные реквизиты, информация по которым должны быть представлена. Согласно положению Конвенции, запрашивающее государство может просить представить имя налогоплательщика, адрес и другие необходимые сведения о лицах [93]. Вместе с тем законодательство отдельных стран оставляет за собой право отказать в представлении информации в ответ на соответствующий запрос. В разрезе необходимости получения информации о КИК и КЛ данная конвенция не предусматривает в обязательном порядке предоставления сведений об участвующих в иностранной организации лицах [107].

С практической точки зрения можно считать полезным использование информации, поступающей от налогоплательщиков в целях применения льгот по Соглашениям об избежании двойного налогообложения (далее - СОИДН). Основная масса документов была подписана ФНС России с иностранными компетентными органами по налоговым вопросам в начале 1990-х годов. По состоянию на Сентябрь 2018 года Российская Федерация является участником 80 соглашений [126].

Недостатком использования данного ресурса является отсутствие возможности регулярного получения необходимой информации на системной основе в автоматическом режиме. Такие соглашения разрабатывались юрисдикциями с использованием модельной конвенции ОЭСР об избежании

двойного налогообложения [8]. Преимуществом работы налоговых органов информацией, поступающей от налогоплательщиков в целях получения соответствующих льгот по налогу на прибыль на основании СОИДН, является возможность получения детальной информации об иностранном контрагенте, в пользу которого перечисляется доход от российского налогового резидента.

Законодательство Российской Федерации не устанавливает определенные формы и форматы предоставления таких подтверждений. Фактически, для применения льгот, налоговым резидентам Российской Федерации необходимо представить информацию в письменном виде с отражением данных о местонахождении иностранного лица, включая название организации, юрисдикцию регистрации и период нахождения такой иностранной организации по месту регистрации. Предоставляемые данные должны быть заверены органом иностранной юрисдикции, уполномоченным по налоговым вопросам. Рассматривая такую информацию, с точки зрения полезности предоставляемых данных в целях идентификации КЛ и КИК, стоит отметить отсутствие возможности получения информации о числе или доли участия российских налоговых резидентов в таких иностранных организациях, что является недостатком СОИДН как ресурса для целей идентификации ТЛ. Вместе с тем законодательно не закреплены обязательства для российских налогоплательщиков, в рамках которых КИК, КЛ и ТЛ должны раскрывать условия взаимодействия друг с другом, включая с существенной стороны заключенных договоров поставок товаров и оказания услуг. В дополнение к этому такие уведомления не раскрывают перечень лиц, участвующих в управлении иностранной организацией.

Роль законодательства о СОИДН, в части идентификации выгодоприобретателей от КИК, актуализировалась с ратификацией в Российской Федерации правил BEPS, по итогам подписания многосторонней конвенции MLI (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting). По своему характеру налоговое законодательство, регулирующее область СОИДН, носит

выборочный характер по идентификации связанных сторон, который не способен обеспечить системный подход в налоговом администрировании КИК.

Возможность получения информации об иностранных структурах, потенциально являющихся КИК, присутствует в рамках исполнения российскими налоговыми резидентами законодательства по декларированию данных о контролируемых сделках. Формат уведомления о контролируемых сделках предусматривает возможность раскрытия данных об организациях, местом регистрации которых являются определенные иностранные юрисдикции. Ограниченность такого информационного ресурса выражается в невозможности охватить все иностранные юрисдикции и отсутствии данных об участвующих в таких иностранных организациях лицах [25; 26].

Одним из решающих этапов развития процесса налогового администрирования на международном уровне является ратификация многосторонних соглашений об обмене межстрановой отчетностью. Одной из форм такого международного обмена налоговой информацией является автоматический обмен страновыми отчетами, который предусмотрен в рамках подписанного многостороннего соглашения (Multilateral Competent Authority Agreement on the exchange of country-by-country reports) [110].

В рамках указанных выше соглашений налогоплательщикам, входящим в международные группы компаний, будет необходимо представлять трехуровневый отчет, который включает страновой отчет, глобальную и национальную документацию. Также налогоплательщикам необходимо представление информации о структуре МНК, об активах и внутригрупповой финансовой деятельности, о применяемых трансфертных ценах. Российские налогоплательщики представляют Уведомления об участии в международной группе компаний с отражением информации по универсальным идентификаторам налогоплательщиков, адресам регистрации, названия компаний, в том числе в отношении материнской организации международной группы компаний [36]

Формат межстрановой отчетности, в существующей редакции, позволяет сформировать общее представление о структуре международных корпораций и не предусматривают предоставление информации о доле участия материнской компании в подконтрольных структурах, величине участия в так называемых сестринских компаниях в уставном капитале друг друга.

Использование такого информационного ресурса в целях развития системы налогового администрирования КИК весьма органично, в связи со следующими обстоятельствами:

- в рамках существующего формата межстрановой отчетности не предусмотрено раскрытие информации о характере взаимоотношений между КИК, КЛ и ТЛ;
- не предусмотрены условия раскрытия информации о составе исполнительного органа связанных организаций;
- отсутствие разделов о других зависимых лицах.

Трудность получения налоговой информации обо всех выгодоприобретателях, включая ТЛ, вызвана отсутствием корреляции соответствующих норм в международном и отдельно взятом налоговом законодательстве. Практика раскрытия налоговой информации показывает, что в существующих условиях организация предпринимательской деятельности с присутствием филиалов в различных странах позволяет налогоплательщикам создавать достаточно сложные схемы, которые трудно контролировать [34; 35; 164].

Отсутствие возможности получить указные выше виды информации в режиме автоматизированного обмена данными фактически не позволят развиваться существующему режиму налогового администрирования КИК именно как системе налогового администрирования. В рамках иностранного налогового законодательства по анализируемым юрисдикциям ратифицировано идентичное законодательство [41].

Кроме того, недостатком межстрановой отчетности в формате

Международного обмена налоговой информацией в режиме «трехуровневой» системы отчетности (Country-by-country reporting; далее - *CbCR*), является ограниченность применения норм налогового законодательства, которая выражается в возможности применения нормативно-правовой базы исключительно к крупнейшим налогоплательщикам. Система межстранового обмена налоговой информацией не позволяет идентифицировать КИК и КЛ с объемом доходов менее пороговых значений, которые систематизированы и представлены в табличном виде по анализируемым иностранным юрисдикциям в приложении К. Использование межстрановой отчетности в формате *CbCR* не позволяет с полной уверенностью установить окончательных выгодоприобретателей. Между тем, показатели международной налоговой и неналоговой отчетности должны помочь создать единую информационную платформу для более эффективного налогового администрирования.

Следующим этапом развития процесса налогового администрирования является ратификация многосторонних соглашений об информации о финансовых счетах по единому стандарту ОЭСР (CRS). Внедрение режима автоматического обмена информацией о финансовых счетах налогоплательщиков происходит в рамках подписания многостороннего соглашения (Multilateral Competent Authority Agreement или МСАА) [171]. Особенность реализации законодательства в части обмена информацией в формате CRS выражается в обязанностях для организаций раскрывать информацию об участвующих лицах, которые являются иностранными налоговыми резидентами. В рамках правил, предложенных ОЭСР [176], предусматривается обмен информацией о клиентах кредитных организаций, бенефициарных собственниках и выгодоприобретателей таких клиентов [111]. По своему существу внедрение МСАА является первым и наиболее действенным способом выявления как физических, так юридических лиц, в целях реализации мер налогового контроля. Вместе с тем в рамках предлагаемого стандарта по обмену информации о финансовых счетах не

будет доступна полная информация о взаимосвязи налогоплательщиков и характере такого взаимодействия.

Отчет в формате CRS фактически должен качественно улучшить результаты обмена информацией. Основные отличия в условиях поступления информации по запросу и в автоматическом режиме представлены в таблице 10.

Данные в формате CRS, представляют наибольшую ценность с точки зрения идентификации выгодоприобретателей вне зависимости от юридического статуса налогоплательщиков.

Требования по предоставлению соответствующих данных организациями финансового рынка (далее – ОФР) включают необходимость

Таблица 10 – Сопоставление параметров обмена информацией по запросу и в формате CRS

Критерии	Обмен по запросу (Конвенция 1988 в редакции Протокола 2010)	Автоматический обмен (CRS)
Объём передаваемой информации	По запросу одного государства другое государство предоставляет требуемую информацию относительно отдельных (конкретных) лиц и операций.	Между компетентными органами передаются данные не об отдельных лицах, а массивы информации о нерезидентах, обслуживаемых финансовыми учреждениями страны-участницы обмена.
Категории сведений	Информация, подлежащая обмену в рамках Конвенции – это «любая информация, ...которая предположительно является важной для администрирования и обеспечения соблюдения законодательства в отношении налогов, на которые распространяется настоящая Конвенция»	Закрытый перечень данных, подлежащих обмену, определён в разделе I Стандарта CRS, и ограничивается только данными о счетах нерезидентов, которыми располагают финансовые учреждения (в первую очередь – банки) участвующих юрисдикций.
Формат и периодичность обмена	Информация передаётся в письменной форме в ответ на поступивший запрос.	Информация передаётся автоматически в унифицированном электронном формате один раз в год (следующий за отчётным).

Источник: составлено автором по материалам [19; 107; 119; 176].

направления информации как о физических, так и о юридических лицах.

Составление категорий налогоплательщиков и предоставляемых данных систематизированы в таблице 11 [39].

Информация о лицах, принимающих участие в управлении организацией представляемая в рамках указанных выше информационных ресурсов также весьма ограничена и не дает полного представления о составе исполнительного органа. Для определения роли и статуса организации или ФЛ, фактически представляющих собой ТЛ или участвующих в управлении иностранными структурами, необходимо доказывать и подтверждать документально влияние каждой организации, участвующей в цепочке бизнеса отдельно от информации, поступающей в рамках указанных выше информационных ресурсов.

Таблица 11– Перечень сведений, предоставляемых организациями финансового рынка

Сведения об организации финансового рынка и общие сведения	Информация о контролирующем лице клиента или выгодоприобретателе (для физических лиц)	Информация о выгодоприобретателе (для физических лиц)	Информация о договоре оказания финансовых услуг
а) наименование ОФР; б) ОГРН ОФР; в) ИНН ОФР; г) контактные данные лица, уполномоченног о представлять сведения от имени ОФР; д) отчетный период.	а) фамилия, имя и отчество (при наличии); б) дата и место рождения; в) адрес места жительства (регистрации) или места пребывания; г) государство (территори я) налогового резидентства; д) ИНН в государстве налогового резидентства.	а) наименование; б) адрес в стране регистрации; в) государство (территория) налогового резидентства; г) ИНН в государстве налогового резидентства.	а) номер и дата открытия счета или номер и дата договора, иная идентифицирующ ая информация о договоре, а также вид и валюта договора (счета); б) стоимость договора, определяемая в зависимости от вида финансовой услуги, оказываемой ОФР (остаток по счету).

Источник: составлено автором по материалам [20; 131].

Подтверждение информации, предоставляемой в формате Уведомлений о КИК и Уведомлений об участии в иностранных организациях, в части идентификации КЛ и ТЛ может быть обеспечено данными из отчетов в формате CRS и CbCR только частично. Недостаточность такой информации в целях подтверждения предоставляемых данных о КЛ и КИК объясняется тем, что не все без исключения юрисдикции смогут предоставлять все необходимые данные в полном объеме. Согласно данным ФНС России не все страны, ратифицировавшее законодательство об автоматическом обмене информацией, готовы предоставлять данные для использования налоговой службой Российской Федерации [90]. Более того по результатам первого обмена налоговой информацией произвести точную идентификацию налогоплательщиков практически невозможно без помощи иностранных налоговых органов, в виду наличия неполных или недостоверных данных [91].

Вместе с тем отдельно стоит выделить особенность нормативно-правовой базы в области CRS, обуславливающие условия раскрытия информации налогоплательщиками. В данном случае речь идет о минимальной доле участия иностранного лица в организации в целях признания такого лица бенефициарным собственником.

Практическая реализация законодательства, в части раскрытия данных для целей обмена информацией в формате CRS, осуществлена таким образом, что в процессе заполнения формы самосертификации для юридических лиц информация о бенефициарных собственниках и выгодоприобретателях может быть не указана, либо указана с ошибками [101; 102]. Полномочий у кредитных организаций по проверке правильности внесения информации нет. Одновременно с этим практически все формы, предназначенные для сбора информации в формате CRS, не содержат данные о доле участия иностранных лиц в организациях [35].

Совокупность указанных выше факторов не позволяет в настоящее время классифицировать законодательство CRS как универсальный механизм выявления КИК и КЛ. Сравнительная таблица условий раскрытия

информации, согласно установленным международным правилам обмена или раскрытия налоговой информацией, включая все вышеуказанные источники, представлена в приложении Л.

Проблематика налогового администрирования КИК связана не только с разной степенью внедрения законодательства, предусматривающего автоматический обмен налоговой информацией, но и с различиями в налоговом законодательстве разных стран, что вызывает трудности в обработке информации [204]. Разработка и внедрение решений, позволяющих идентифицировать ТЛ и осуществляющих управление КИК лиц, в систему налогового администрирования КИК в России будет способствовать определению действительных задач, которые устанавливаются КЛ для иностранных организаций, и раскрытию предназначения существования КИК. Вместе с тем такие решения позволят сформировать аналитическую базу для развития методики налогового администрирования КИК на основании расширенной информации о деятельности КИК.

Нормативная база в отечественном налоговом законодательстве и налоговая отчетность в отношении КИК и КЛ, как элемент налогового контроля, не создают основу для формирования полноценного представления структуры участия российских налоговых резидентов в иностранных компаниях. Актуальность использования информации из первичной отчетности, данных о структуре участия в КИК и информации о специфике отношений с другими связанными сторонами подтверждается при детальном и предметном анализе схем по размыванию налоговой базы с применением сделок по предоставлению прав на использование интеллектуальной собственности [202].

Отдельно стоит отметить, что существующий формат Уведомлений, предоставляемых в отношении КИК, не позволяет в полной мере определить полный перечень участвующих ТЛ в КИК; установить перечень принимающих участие в управлении КИК лиц; оценить правдивость и полноту исполнения налоговых обязательств КЛ.

Новой мерой, позволяющей обеспечить максимальную прозрачность организационной структуры КИК, является введение дополнительного раздела в отношении всех участников, в том числе ТЛ, в состав существующего формата Уведомления об участии в КИК.

Важно законодательно закрепить отдельное обязательство для КЛ раскрывать информацию обо всех участниках в КИК, путем представления расширенного Уведомления об участии в КИК. В качестве меры, которая позволит обеспечить максимальную прозрачность организационной структуры КИК и участвующих в КИК лиц, необходимо расширить существующее Уведомление об участии в КИК. В существующий формат Уведомления об участии в КИК необходимо ввести раздел, который должен отражать информацию о ТЛ.

Дополнительный раздел, предоставляемый в отношении всех участников КИК, должен отражать идентификационную информацию, включая ИНН, ФИО (в случае участия физического лица), полный адрес регистрации, название организации, доли участия. Применение данной меры позволит существенным образом расширить представление о структуре участия в КИК третьих лиц и упростить работу налоговых органов в части определения лиц, являющихся фактическими получателями дохода, в целях признания таких лиц КЛ. В этих целях предлагается дополнить пункт 1 статьи 25.14 НК РФ подпунктом 2.1 следующего содержания: «о третьих лицах, участвующих в контролируемой иностранной компании, контролирующими лицами которых они не признаются в соответствии со статьей 25.13 настоящего Кодекса»

В приложении М представлены два проекта новых разделов, которые необходимо включить в существующие форматы Уведомлений об участии в КИК. Предлагаемые проекты дополнений предполагают раскрытие информации о ТЛ и содержат реквизиты, которые отражают идентификационные данные ТЛ, их место нахождения и долю участия.

Не менее важным предложением по развитию системы налогового

администрирования КИК в России должно стать законодательное закрепление обязательств для КЛ по представлению информации о составе исполнительного органа КИК. Информацию с идентификационными данными принимающих участие в управлении КИК лиц необходимо включать в состав представляемых Пояснений, формат которого приведен в приложении И. Использование информации о лицах, принимающих участие в КИК, позволит получить следующую информацию:

- сформировать полное представление о составе исполнительного органа КИК;
- получить объективное представление о возможной взаимосвязи КИК и КЛ с другими иностранными организациями;
- сформировать доказательную базу для целей признания иностранных организаций налоговыми резидентами Российской Федерации [17; 20; 21].

В этих целях предлагается дополнить пункт 5 статьи 25.15 НК РФ подпунктом 4.1 следующего содержания: «Пояснения должны включать информацию о перечне лиц, входящих в состав исполнительного органа КИК, с указанием необходимого перечня идентификационных данных, включая названия структур и организаций, полных имен ФЛ, ИНН или его иностранный аналог, адреса регистрации. Информация представляется в составе пояснений».

Одним из этапов реализации СОА должен быть комплекс мероприятий, в рамках которого будет выполняться работа по установлению функций и целей участия ТЛ в КИК, установлению фактического предназначения КИК и установлению взаимосвязей КИК с другими участниками рынка посредством договорных отношений и связей по принимающим в участие в управлении КИК лицам. Такая контрольная деятельность актуальна в связи с тем, что российские организации выступают в роли КИК, которые находятся под полным юридическим контролем иностранных организаций. Вместе с тем принятие решений в части распределения финансовых потоков

осуществляется российскими налоговыми резидентами.

Раскрытие характера взаимодействий в такой цепочке между КЛ, КИК, ТЛ и другими участниками рынка должно обеспечить налоговые органы информацией о целесообразности, а в отдельных случаях и законности, мероприятий налоговой оптимизации таких структур. В дополнении к этому стоит отметить, что комплекс предлагаемых решений позволит идентифицировать КИК, учреждение которых производилось исключительно для целей налоговой экономии в условиях ВНК.

Предлагаемые решения в рамках настоящего параграфа соответствуют таким основополагающим принципам СОА как принцип сопряженности и принцип индивидуализации. Вместе с тем, обращаясь к Концепции транспарентности, стоит отметить, что предлагаемые решения являются основанием для практической реализации налогоплательщиками сопологающих принципов достоверности и открытости.

Индивидуализация налоговых отношений налогоплательщиков и ФНС России должны быть трансформирована в автоматизированный режим работы налоговых органов. В условиях отсутствия законодательной базы по представлению расширенной информации КЛ о КИК и их деятельности развить систему налогового администрирования КИК будет крайне проблематично.

Законодательное закрепление инициатив по представлению Пояснений и других, указанных выше, документов не решает проблематику индивидуальной работы с налогоплательщиками полностью, но создает условия, в рамках которых будет возможно проведение риск-ориентированного анализа деятельности налогоплательщика на основе представленной информации. Такой анализ позволит в будущем создать базу для формирования среднеотраслевых показателей по видам той или иной экономической деятельности.

Выводы по главе 2.

Существующий режим налогового контроля КЛ не предусматривает

системного подхода в получении информации, подтверждающей правильность исчисления объема налоговых обязательств КЛ. Ограниченность информации и представляемой информации в рамках финансовой отчетности и аудиторских заключений не раскрывают необходимый и достаточный объем информации для принятия налоговых решений в отношении КЛ. Субъективность, а иногда и непрофессионализм специалистов, при составлении аудиторского заключения может способствовать искажению представления о действительных финансовых результатах и правдивости финансовой отчетности.

В существующих условиях налогового администрирования КИК, с использованием Уведомлений об участии в КИК и обязательной документации, не представляется возможным выявление лиц, оказывающих влияние на деятельность КИК, включая принимающих участие в управлении КИК лиц. В международной практике налогового администрирования также нет системного и единообразного подхода в определении перечня лиц, участвующих в управлении КИК или принимающих участие в КИК без наличия статуса КЛ. Вместе с тем российский налоговый режим не предусматривает возможности выявления существенной части совершаемых сделок КИК с другими участниками рынка.

В целях развития системы налогового администрирования КИК необходимо формирование новых требований к налоговой отчетности. Новые условия налогового контроля должны предусматривать возможность для ФНС России сформировать полное представление о роли КИК и связанных с деятельностью КИК сторон, целях создания КИК, выявить новых субъектов экономических и налоговых отношений и получить полное представление о действительности величин финансовых показателей КИК. Такая информация должна быть использована в качестве основы для выполнения СОА деятельности КЛ и КИК.

Глава 3

Модернизация мероприятий налогового контроля субъектов налогообложения

3.1 Меры профилактики применения агрессивного налогового планирования с использованием низконалоговых режимов

Практика налогового контроля, в рамках которой исторически применялись превентивные меры, обеспечивающие основу для выполнения комплекса работ по предупреждению налоговых нарушений, достаточно успешно может быть реализована в целях обеспечения эффективности налогового администрирования исключительно в рамках отдельно взятой налоговой системы. В традиционном понимании под превентивностью в первую очередь стоит понимать наличие штрафов за соответствующее нарушение. Успешность применения такого подхода в исторической ретроспективе доказана результатами практической деятельности как в рамках налоговой системы России, так и в других иностранных налоговых режимах [22].

Практика предупредительной работы по профилактике налоговых нарушений во много основана на тесном взаимодействии налоговых органов и налогоплательщиков. Об этом свидетельствуют используемые в настоящее время в различных налоговых режимах механизмы минимизации налоговых нарушений. Такие механизмы реализуются в виде разъяснений со стороны фискальных органов направившим соответствующий запрос налогоплательщикам, заключения налоговыми органами и налогоплательщиками специализирующихся на регулировании потенциальных налоговых рисков соглашений, проведение различного рода встреч между представителями государственных органов и представителями налогоплательщиков [223].

В развитии культуры налоговых отношений крайне важно развивать

механизмы предоставления обратной связи о последствиях при совершении тех или иных налоговых нарушений. Просветительская работа, которая должна быть основой для пропагандирования законопослушного исполнения налоговых обязательств. Такой способ взаимодействия с налогоплательщиками является еще одним из способов профилактики налоговых нарушений [240]. ФНС России занимает лидирующие позиции в практической деятельности по развитию аналогичного комплекса работ по предупреждению налоговых нарушений, основанному на взаимодействии с налогоплательщиками.

Фактически в рамках налоговой системы Российской Федерации вырабатывается новая, так называемая сервисная модель взаимодействия контролирующих органов и налогоплательщиков. В рамках правил реализации такой новой модели предусмотрена как дорожная карта внедрения в практическую деятельность, так и специализированные показатели для оценки степени внедрения программы [37].

Полноценное функционирование налоговой системы отдельно взятой налоговой юрисдикции во многом зависит от степени образованности и профессионализма специализирующихся в области налогообложения сотрудников налогоплательщиков и их способности объективно и истинно толковать нормы налогового законодательства и безошибочно применять такие нормы на практике.

Рассматривая проблематику предупредительной работы в сфере налоговых нарушений одним из наиболее эффективных в этой области, является механизм взаимодействия между налоговой службой и налогоплательщиком в виде налогового мониторинга. Налоговый мониторинг является новой формой взаимодействия между ФНС России и налогоплательщиками, направленной на совместную работу субъекта налогообложения и контрольного органа по обеспечению законности деятельности и правильности применения норм налогового законодательства организацией [214].

Международная практика по предупреждению совершения налоговых правонарушений также включает целый перечень мероприятий, которые в основном направлены на смягчение возможных штрафных санкций в случаях добровольного раскрытия информации о нарушениях, внедрения механизма расширенных отношений с налоговыми органами [177]. Формат расширенных отношений налогоплательщиков и налоговых органов в существенной части представляет собой режим взаимодействия полностью аналогичный режиму налогового мониторинга, применяемый в Российской Федерации [149].

Опираясь на специфику налогового администрирования КИК, стоит отметить, что использование вышеописанных способов работы с налогоплательщиками в целях предотвращения нарушений налогового законодательства с использованием иностранных компаний малоэффективно. В первую очередь такое утверждение основано на невозможности оперативного получения информации о подконтрольных иностранных структурах, включая цели создания и условия функционирования таких структур.

Использование КИК в целях налоговой экономии во многом основано на манипулировании как отечественным, так и иностранным налоговым законодательством. Под манипулированием в первую очередь стоит понимать использование особенностей иностранных налоговых режимов для создания схем с участием в иностранных организациях с целью достижения экономии на налогах. В результате такой деятельности налоговым органам требуется большой объем информации для формирования доказательной базы, подтверждающей совершение налогового нарушения.

Вариативность использования иностранных налоговых режимов находит свое отражение даже в изменении судебной практики по налоговым спорам, в рамках которых судебная система Великобритании при выработке решений по налоговым делам в качестве базисного положения использует цель закона. Вместе с этим, начиная с 1940-х годов, та же судебная практика опиралась на принцип, в рамках которого налогоплательщики могут

организовывать свои дела с минимальными налоговыми обязательствами [187].

Фактически можно утверждать, что в настоящее время в российской налоговой системе не существует механизма профилактики налоговых нарушений с использованием КИК.

В большинстве ситуаций налоговые консультанты организаций не способны в полной степени дать экспертную оценку иностранным юрисдикциям и предложить возможные и необходимые, и как правило сложные, схемы сокрытия налоговой базы. Такое обстоятельство связано с тем, что налоговые специалисты отдельных организаций, занимающиеся вопросами налогообложения и специализирующиеся на особенностях местного законодательства, не способны полностью оценить возможности и преимущества всех возможных иностранных налоговых режимов. Вместе с тем для случаев практической реализации схем с агрессивным налоговым планированием необходимо физическое присутствие в иностранных государствах, в рамках которых будут создаваться КИК.

Агрессивная налоговая политика налогоплательщиков во многом основана на использовании особенностей налогового законодательства и предрасположенности отдельных налоговых юрисдикций к недобросовестной налоговой конкуренции. Указанные особенности, как правило, проявляются в специфике налогового администрирования и склонности властей отдельных юрисдикций к сокрытию налоговой информации.

В связи с растущим объемом трансграничных сделок и, как следствие, ростом количества самих организаций, занимающихся посреднической деятельностью, особое внимание в контрольной деятельности налоговыми органами следует уделять лицам-посредникам, оказывающим услуги по консультированию в области налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций. Наибольшей популярностью пользуются лица-посредники, оказывающие помощь налогоплательщикам в выборе наиболее подходящих иностранных налоговых режимов и создании структур из числа

иностранных организаций. В число таких лица-посредников могут входить организации и ФЛ, являющиеся финансовыми (инвестиционными) или налоговыми консультантами, юристами, бухгалтерами, адвокатами, иными финансовыми учреждениями, страховыми посредниками и т.д. Помимо оказания консультаций в области налоговой оптимизации с использованием иностранных налоговых режимов такие лица-посредники готовы разрабатывать схемы организации предпринимательской деятельности для компаний, заинтересованных в минимизации налоговой базы с использованием КИК [194]. Предлагаемые схемы способствуют снижению налоговой нагрузки до минимальных значений, либо вообще позволяют избегать обязанностей по исполнению налоговых обязательств. Роль лиц-посредников в таких процессах имеет первостепенное значение, а отсутствие налогового контроля, как сдерживающего фактора, в рамках российского законодательства позволяет налогоплательщикам вести деятельность недобросовестно [73]. Фактически реализация мероприятий по перемещению налоговой базы в низконалоговые юрисдикции, во многом связана и основана на услугах таких посредников. В качестве примера стоит отметить роль одной из международных консалтинговых организаций, которая выступила в роли такого посредника. В данном случае речь идет об организации Pricewaterhouse Coopers (далее по тексту – PWC), которая принимала участие в оказании услуг по разработке схем минимизации налоговой базы с последующей реализацией мероприятий агрессивной налоговой политики. Следует отметить, что судебное разбирательство было инициировано в 2013 году по налоговым нарушениям, совершенным в период 2000-2001 гг. [74].

По состоянию на 2016 год в мире было зарегистрировано более 20 000 лиц-посредников, деятельность которых связано непосредственно с оказанием услуг в области налогового консультирования [134]. Число таких лиц-посредников, зарегистрированных в пределах стран Европы, составило порядка 5,7 тысяч, причем Великобритания являлась лидером среди стран

Евросоюза по количеству таких предпринимателей. Данные о количестве лиц-посредников представлены в таблице 12.

На территории Российской Федерации зарегистрировано более 22 000 юридических лиц и более 21 000 индивидуальных предпринимателей, занимающихся предпринимательской деятельностью в области бухгалтерского учета, проведения финансового аудита, налогового консультирования. Указанный перечень налогоплательщиков включает порядка 80 юридических лиц, специализирующихся на налоговом консультировании [104; 117]. Число ФЛ, оказывающих такого рода услуги, точно установить в настоящее время не представляется возможным.

Таблица 12 – Число посредников, оказывающих содействие в организации схем уклонения от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций за 2016 год

Наименования части света или региона регистрации лиц-посредников	Число зарегистрированных лиц-посредников
Азия	10 292
Европа	5 704
Северная и центральная Америка	3 497
Южная Америка	2 095
Океания	429
Африка	187
Примечание – Океания – это условное название островов, расположенных в центральной и западных частях Тихого океана.	

Источник: составлено автором по материалам [148].

Потери бюджета Российской Федерации, в результате деятельности лиц-посредников крайне сложно установить и измерить в количественном выражении. Помимо отсутствия законодательной базы, позволяющей вести специализированный налоговый учет лиц-посредников, большую проблему для российского налогового администрирования представляет деятельность налогоплательщиков в условиях ВНК.

Актуальность вопросов в области обеспечения достоверности данных в налоговой отчетности обусловлена ростом популярности агрессивного налогового планирования на международном уровне. Раскрытие информации

от посреднических организаций, оказывающих услуги по агрессивному налоговому планированию, позволяет выявлять схемы, в которых целью функционирования группы налогоплательщиков являются достижения налогового преимущества по одному конкретному налогу или группе налогов. Такая налоговая выгода в основном может быть получена с применением особых низконалоговых режимов, либо с использованием возможности освобождения от налогообложения. В соответствии с информацией, опубликованной Панамскими властями, использование налогоплательщиками налоговых гаваней во многом обеспечено незаконными налоговыми механизмами. Помимо использования схем с роялти или внутригрупповыми займами на практике встречаются ситуации, когда в офшорах были организованы фиктивные компании в целях предоставления недостоверной информации. Произвести точную оценку объема налоговой базы достаточно сложно. По разным оценкам ежегодные потери в виде недоимки по корпоративному налогу в целом в Евросоюзе составляют порядка 60 млрд Евро [103].

В рамках российского налогового режима контрольная работа в области получения информации о схемах минимизации налоговой базы от лиц, оказывающих посреднические услуги, в настоящее время не реализована. Фактически, существующая нормативно-правовая база НК РФ не позволяет осуществлять какие-либо мероприятия налогового регулирования в отношении отечественных налогоплательщиков, являющихся лицами-посредниками. Законодательная база в отношении обязательного раскрытия информации о налоговых посредниках была закреплена в таких странах как Ирландия, Великобритания и Португалия. В Великобритании условия обязательного раскрытия информации были введены в действие в 2004 г., в Ирландии и Португалии в 2011 г. и 2008 г. соответственно.

Отличительной характеристикой законодательства Великобритании в раскрытии информации является широкий спектр налогов, по которым налогоплательщики должны предоставлять информацию. В текущей редакции

закона о раскрытии налоговой информации предусматривается предоставление данных о корпоративном налоге, подоходном налоге, налоге на прирост капитала. Также раскрытию подлежат некоторые механизмы, связанные с гербовым сбором, земельным налогом и налогом на наследство, схемы, затрагивающие раскрытие информации о косвенном налогообложении с введением штрафных санкций для посреднических фирм, участвующих во вредоносных налоговых схемах. По итогам работы в 2012–2013 гг. дополнительно было взыскано порядка 650 миллионов фунтов стерлингов [158; 173]. В число правонарушений по НДС потенциально могут попадать сделки, связанные с обстоятельствами, представленными в приложении Н.

Аналогичные нормы налогового права предусмотрены в иностранных налоговых режимах, в рамках которых предусматриваются обязательства по раскрытию информации о налоговых нарушениях, включая схемы уменьшения прибыли с использованием иностранных юрисдикций [144].

Частично мероприятия налогового контроля фирм-посредников реализованы в положениях закона о раскрытии иностранных счетов для целей налогообложения (далее - ФАТКА) в США («Foreign Account Tax Compliance Act»). Главная задача закона ФАТКА состоит в противодействии размыванию налоговой базы американскими налоговыми резидентами посредством иностранных компаний [198].

Актуальность внедрения механизма по обязательному раскрытию информации и лицам–посредниках в законодательстве Российской Федерации прямо связана со следующими обстоятельствами. Практическая деятельность иностранных налоговых органов доказывает, что на фоне увеличения числа раскрытых схем по минимизации налоговой базы общее количество случаев с использованием по уклонению от налогообложения продолжает расти за счет новых методов минимизации налоговой базы [173].

Наибольший объем недополученных налогов, в результате использования схем по уклонению от уплаты налогов, приходится именно на налог на прибыль организаций [172].

Используемый в настоящее время в российской и иностранной практике налогового контроля подход к развитию сервисной работы налоговых органов с налогоплательщиками в части предупреждения налоговых нарушений с использованием КИК не может быть эффективным. В первую очередь такое обстоятельство стоит связывать с механизмом реализации методики сервисного взаимодействия, в рамках которой будет достаточно сложно идентифицировать КЛ и, как следствие, установить подконтрольные иностранные компании. Нормативно-правовая база НК РФ, регулирующая деятельность КЛ в части обязательств по раскрытию налоговой информации изложена достаточно однозначно. В этой связи одним из наиболее действенных способов профилактики сокрытия информации о КИК можно назвать нормы налогового законодательства России, предусматривающие возможность выплаты так называемого фиксированного налога на прибыль КИК [19].

Актуальность вопроса разработки новых решений в области профилактики налоговых нарушений по сокрытию налоговой информации о КИК выражается в следующем. Рассматривая причинно-следственную связь возникающих экономических отношений российских налогоплательщиков и иностранных организаций, возникающую в результате участия в иностранных организациях, становится очевидным, что получение экономической выгоды за счет участия в КИК практически всегда связано не с прямым нарушением законодательства, а с манипулированием нормами иностранного законодательства.

Для создания нового механизма по предупреждению нарушений налогового законодательства с использованием КИК необходимо реализовать несколько иной подход во взаимодействии с налогоплательщиками. При разработке такого нового механизма должна учитываться индивидуализация налоговых отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. Индивидуализация налоговых отношений в данном случае проявляется в необходимости раскрытия информации о сущности оказываемых услуг по

каждому конкретному налогоплательщику, являющимся КЛ либо использующим иностранные юрисдикции в целях налоговой экономии.

По существу, новые законодательные нормы должны обязывать налогоплательщиков уведомлять налоговые органы об условиях использования иностранных налоговых режимов, обеспечивающих налоговое преимущество в сравнении с отечественной налоговой системой. Обязательство по направлению соответствующей документации должно возникать у лиц–посредников в случаях, когда они непосредственно участвуют в схемах по размыванию налоговой базы, либо в любых других ситуациях, по которым их деятельность сопряжена с реализацией таких механизмов. В данном случае речь может идти о деятельности связанной с консультированием, либо с оказанием услуг в виде организации схем по минимизации налоговой базы с использованием низконалоговых юрисдикций.

Представляется целесообразным выделить такие услуги в отдельный вид, который должен быть классифицирован в соответствии с соответствующим законодательством Российской Федерации. Фактически новая классификация вида экономической деятельности должна предусматривать предоставление услуг, которые направлены на реализацию мероприятий налоговой оптимизации с использованием иностранных налоговых юрисдикций. В перечень налоговых обязательств для таких лиц-посредников должно быть включено обязательство по раскрытию информации о российских налоговых резидентах, которые намерены использовать либо уже используют иностранные юрисдикции в целях налоговой экономии.

В целях формирования условий, позволяющих идентифицировать лиц-посредников, предлагается дополнить классификатор общероссийский классификатор видов экономической деятельности (далее - ОКВЭД) кодом 69.20.31 – «Деятельность по оказанию консультационных и иных услуг в области международного налогообложения». В перечень оказываемых услуг внести следующие виды деятельности:

– деятельность, связанная с оказанием услуг по предоставлению

консультаций по агрессивному налоговому с использованием иностранных организаций;

– деятельность, связанная с разработкой соответствующей документации по реализации схем агрессивного налогового планирования с использованием иностранных организаций;

– деятельность по осуществлению услуг по регистрации организаций за пределами юрисдикции России, не связанная с основной деятельностью юридических лиц или в интересах ФЛ;

– деятельность по регистрационным действиям, основанными или связанным с заключением договоров субподряда, предусматривающих оказание аналогичных услуг.

Вместе с тем необходимо дополнить налоговый кодекс положениями, возлагающими обязанности на лиц-посредников предоставлять информацию о схемах и мероприятиях агрессивной налоговой политики, используемых российскими и иностранными налогоплательщиками.

Представляется целесообразным дополнить существующую редакцию НК РФ новой статей 25.14-2 Уведомление об оказании посреднических услуг по налоговому консультированию (далее – Уведомление об оказании посреднических услуг). Перечень материалов, которые могут быть предложены в рамках законопроекта, должен содержать следующие положения:

«1. Налогоплательщики, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации, в случаях и порядке, предусмотренных настоящим Кодексом, уведомляют налоговый орган:

– об оказании услуг по консультированию по вопросам налогообложения с возможностью регистрации иностранных компаний, признаваемых в соответствии законодательством Российской Федерации контролируемыми;

– об оказании услуг и работ от имени российских налоговых резидентов по осуществлению действий с иностранными компаниями, включая регистрацию, подготовку и предоставление уполномоченными

государственным органа финансовой и налоговой отчетности, реорганизацию, ликвидацию и организацию сделок для перехода прав и обязательств такой иностранной организации третьим лицам.

2. Уведомление об оказании посреднических услуг предоставляется в налоговый орган не позднее трех месяцев с момента наступления одного из событий:

- при подписании договора об оказании консультационных услуг по вопросам налогообложения;

- при подписании договора об оказании услуг по регистрации иностранных организаций и иных действий с иностранными компаниями, предусмотренными пунктом 1 настоящей статьи;

- при подписании договора об оказании услуг по формированию финансовой отчетности организаций с местом регистрации таких организаций за пределами Российской Федерации.

3. Уведомления об оказании посреднических услуг включает следующие сведения:

- дата возникновения основания для представления сведений;
- место подписания договора оказания услуг или работ;
- название лица-посредника и адрес регистрации;
- в случае если лицом-посредником является ФЛ, необходимо указать основные персональные данные, включая фамилию, имя, отчество, дату рождения, место регистрации, ИНН и иные паспортные данные;
- название организации, которой представляются услуги или работы;
- юридический статус организации;
- международный идентификационный номер организации;
- адрес местонахождения;
- документы, на основании которых осуществлялись услуги;
- перечень продуктов и услуг, оказанных в результате деятельности;
- детальное описание предложенных схем налоговой оптимизации,

название юрисдикций, в которых зарегистрированы иностранные взаимосвязанные организации.

4. В случае наличия у налогового органа информации о факте совершения услуг в области налогообложения, предусмотренных в рамках настоящей статьи, но при этом лицом-посредником не было представлено соответствующее Уведомление, предусмотренное в рамках настоящей статьи, налоговый орган вправе направить лицу-посреднику требование о представлении Уведомление об оказании посреднических услуг по налоговому консультированию».

Формирование предложений, в рамках которых будут реализованы предлагаемые решения по классификации нового вида консультационных услуг и формата налоговой отчетности позволит дополнить российскую систему налогового администрирования возможностью реализовать комплекс мер по выявлению схем агрессивного налогового планирования и по профилактике налоговых нарушений с использованием КИК. Фактически с введением новых положений в налоговом и гражданском законодательстве появится возможность получения отечественными налоговыми органами наибольшего объема налоговой информации об условиях использования российскими налоговыми резидентами иностранных налоговых режимов.

Развитие такого направления работы, как налоговый контроль лиц-посредников будет способствовать реализации положений Концепции транспарентности в отношении налоговой отчетности и налоговой информации представляемой КЛ. Вместе с тем развитие налогового администрирования лиц-посредников будет способствовать развитию информированности налоговых органов о возможных схемах и методах агрессивной налоговой оптимизации с использованием иностранных юрисдикций.

Фактически, реализация предлагаемых обязательств по раскрытию налоговой информации лицами-посредниками должна происходить путем направления соответствующего уведомления. Минимальный перечень

обязательных реквизитов должен содержать идентификационные данные налогоплательщиков.

Предоставление уведомления должно быть предусмотрено как в отношении организаций, так и в отношении ФЛ. Предоставление таких уведомлений предлагается в отношении лиц, которым в свою очередь были предоставлены услуги, направленные на минимизацию налоговых обязательств с использованием иностранных налоговых режимов.

Вместе с тем, предлагаемый формат уведомления предполагает предоставление сведений о характеристиках оказанных услуг с общим описанием характера совершенной услуги.

Уведомление органов ФНС России должно осуществляться путем направления соответствующего уведомления, проект которого представлен в приложении П.

Данное предложение является практическим инструментом для реализации СОА в налоговом администрировании КИК. Предлагаемые решения по контролю деятельности лиц-посредников фактически реализуют в себе основополагающий принцип существенности, предусматривающий оценку сути предпринимательской деятельности субъектов налогового контроля.

3.2 Нормы налоговой ответственности как стимулирующий фактор развития системы налогового администрирования контролируемых иностранных компаний

Актуальность тематики налоговой ответственности за нарушения налогового законодательства, регулирующего деятельность КИК, обусловлена специфичными условиями налогового контроля КЛ, которая выражается в следующем. Обстоятельства совершения налоговых нарушения объединяют достаточно широкий перечень причин и условий, которые сформированы в результате симбиоза экономических, политических,

социальных и морально-этических детерминант в определенном отрезке времени [195]. Причины совершения налоговых нарушений в области сокрытия налоговой информации о КИК в подавляющем большинстве случаев можно отнести к так называемым экономическим причинам. Такие причины объединяют перечень вопросов, связанных с возможностью получения экономической выгоды за счет экономии на налогах [197].

Природой возникновения налоговых нарушений в области законодательства, регулирующего деятельность КИК, является международная экономическая среда, в рамках которой возможно достижение налоговой экономии с использованием особенностей иностранных налоговых режимов. Среди наиболее актуальных особенностей иностранного налогового законодательства стоит выделить более низкие налоговые ставки, в сравнении с домашним налоговым режимом, и наличие режима налоговой тайны, обеспечивающего отсутствие информации у местных налоговых органов о подконтрольных иностранных структурах [65].

По своему существу налоговая ответственность воспринимается налогоплательщиками как финансовая ответственность, которая в случае наступления соответствующих событий, способна увеличить налоговую нагрузку предприятия или привести к значительным платежам со стороны ФЛ [235].

Российская налоговая система, наряду с иностранными налоговыми режимами, идет по пути развития электронного взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов. Режим получения и обработки налоговой информации в электронном виде уже на практике позволяет сократить количество выездных налоговых проверок и при этом увеличить поступления по различным видам налогов [239]. Вместе с тем существующие методы налогового администрирования с использованием автоматизированных систем контроля не могут быть также одинаково эффективны в целях администрирования доходов КЛ, вследствие большого дефицита налоговой информации о деятельности КИК.

Налоговая ответственность за соответствующие нарушения является важнейшим условием, обеспечивающим эффективность процесса налогового администрирования. Исследованию проблематики налоговой ответственности посвящена масса работ, авторы которых рассматривают вопросы налоговой ответственности как в юридической, так и в экономической плоскости. В рамках одного из таких исследований, посвященному оценке влияния элементов налогового контроля и норм налоговой ответственности на поведение налогоплательщиков, доказаны следующие тенденции. Во-первых, инвестиции в активы воспринимаются как потеря денежных средств и вызывают у налогоплательщиков стремление сэкономить, в первую очередь, на налоговых платежах, что и обуславливает предпринимательские риски. Во-вторых, уровень законопослушных налогоплательщиков существенно увеличивается на фоне роста количества налоговых проверок и повышения штрафов за налоговые правонарушения. Самой главной тенденцией, свидетельствующей об актуальности применения санкций за налоговые нарушения, является зависимость, при которой в несколько раз увеличивается количество деклараций при увеличении суммы штрафа до 100% от величины налога [137].

В рамках работы по формированию новых решений в области налогоплательщиков в раскрытии налоговой информации о КИК, следует учитывать особенности поведения налогоплательщиков, использующих иностранные подконтрольные организации в целях налоговой экономии.

Стоит выделить два этапа эволюции налогового администрирования налогоплательщиков, владеющих КИК. Первый этап, в течение которого налогоплательщикам предоставлялся достаточно большой выбор юрисдикций, сохраняющих налоговую тайну, подходит к своему завершению. В ближайшие несколько лет в рамках обмена налоговой информацией будут появляться сведения, способствующие установлению налоговых правонарушений в части доходов от КИК. С течением времени должен наступить период, когда ведущие экономики мира смогут выработать

инструменты административного и экономического давления на юрисдикции, предоставляющие налоговые убежища. Такие тенденции уже наблюдаются, например, Великобритания вырабатывает законодательные инструменты, которые обязывают подконтрольные юрисдикции, предоставляющие режим конфиденциальности и льготного налогообложения, раскрыть информацию о бенефициарах, зарегистрированных на таких территориях организаций [95]. Среди особенностей развития второго этапа стоит выделить тенденцию, которая прослеживается в судебной практике и выражается в стремлении налогоплательщиков создавать схемы с присутствием в различных юрисдикциях в целях усложнения структуры участия и создания трудностей для оценки объема действительных налоговых обязательств. Отличительной особенностью таких схем является максимальная законность их создания, при этом функционирование таких схем будет сопряжено с использованием внутригрупповых займов, оказания эксклюзивных услуг и т.д. Рассматривая детально данные иностранных исследователей становится очевидно, что такой подход уже используется иностранными МНК [157].

В развитии системы налоговой ответственности в России необходимо учитывать возможные сложности налогового администрирования доходов от КИК, в части оценки влияния на КИК различных сторон, включая КЛ и ТЛ. Существенным отличием налоговой системы Российской Федерации от налоговых систем стран Европы и Северной Америки являются низкие нормы налоговой ответственности.

В рамках последних поправок положений НК РФ суммы налоговых штрафов за нарушения сроков представления Уведомлений об участии в КИК существенным образом возросли. Вместе с тем такая система определения величины наказаний не способно одинаково эффективно воздействовать на всех налогоплательщиков и может быть действенна только к лицам, имеющим сравнительно небольшой доход от КИК. Помимо мер административного воздействия российское законодательство предусматривает нормы уголовной ответственности за неуплату налогов, в соответствии с действующими

положениями Уголовного Кодекса Российской Федерации (далее - УК РФ). В случае, если размер суммы неуплаченных налогов может быть квалифицирован как крупный или особо крупный размер, налогоплательщик может быть привлечен к уголовной ответственности с отбыванием наказания до трех и пяти лет, соответственно [18].

В соответствии с поправками, внесенными в НК РФ у налогоплательщиков, появляется ответственность за действия или бездействия, которые привели к уменьшению налоговой базы по налогу на прибыль организаций или ФЛ, непредставление информации об участии в КИК, предоставление неполных и недостоверных сведений в Уведомлениях об участии в КИК [19]. В случае непредставления Уведомления о КИК в установленный срок предусмотрено применение штрафа в размере 500 тысяч рублей, как для физических, так и для юридических лиц в отношении каждой КИК, по которой не представлена информация. Одновременно с этим значительно увеличился размер штрафа за непредставление документов по требованию налогового органа, подтверждающих законность применения освобождения от налогообложения доходов от КИК [19; 38].

Условия применения штрафных санкций за налоговые нарушения, содержащиеся в положениях НК РФ, предусматривают перечень смягчающих обстоятельств в целях минимизации величины применяемых санкций. Фактически перечень смягчающих ответственность обстоятельств, предусмотренный положениями НК РФ является открытым [19]. Существующие формулировки и условия применения смягчающих обстоятельств, которые могут способствовать уменьшению величины штрафов, в большей степени относятся к нарушениям, связанным с предпринимательской деятельностью в рамках юрисдикции Российской Федерации [215]. Несмотря на то обстоятельство, при котором с юридической точки зрения перечень таких обстоятельств формально не закреплен на уровне федерального законодательства, список условий, позволяющих смягчить вину

налогоплательщиков в отношении внутристрановых операций, следует оценивать как всеобъемлющий. Перечень таких условий был сформирован в рамках судебной и административной практики в течение долгого времени. В отношении нарушений, связанных с использованием КИК, перечень таких формулировок только начинает формироваться.

Существующий перечень условий, в соответствии с которыми КЛ может рассчитывать на законное уменьшение штрафов, можно условно разделить на два типа. Первый тип объединяет критерии, согласно которым КЛ столкнулось с обстоятельствами непреодолимой силы, вследствие чего исполнение налоговых обязательств было невозможным. Второй тип объединяет условия, согласно которым потери бюджета в результате неисполнения налоговых обязательства являются незначительными, либо вообще отсутствуют [106].

В соответствии с пунктом 4 статьи 112 НК РФ обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций. Пункт 3 статьи 114 НК РФ предусматривает, что при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ. Такой подход необходим для устранения субъективности суждений сотрудников налоговых органов при определении размера штрафа за налоговые нарушения с использованием информации о смягчающих обстоятельствах [71; 72]. Вместе с тем в судебном порядке сумма штрафа может быть уменьшена более чем в два раза [54].

В целях развития системы налогового администрирования КИК необходимо наличие комплекса специальных классифицирующих признаков отягчающих и смягчающих обстоятельств, согласно которым будет происходить выявления причинно-следственных связей при совершении налоговых нарушений.

Необходимо разрабатывать новые специализированные критерии оценки действий налогоплательщиков, которые совершаются налогоплательщиками и связанными лицами в целях сокрытия или искажения налоговой информации именно о КИК. В дополнении к этому, за сокрытие аналогичной информации лицами-посредниками необходимо внедрять меры налоговой ответственности за факты сокрытия данных о намерениях совершить мероприятия агрессивной налоговой оптимизации либо за уже совершенные действия [73]. Такая система воздействия потребует отдельных разработок законопроектов в области формирования новых механизмов применения налоговых санкций.

С практической точки зрения наличие указанных выше критериев необходимо для оценки деятельности КЛ и возможности применения дифференцированного подхода при назначении штрафов за налоговые нарушения в области законодательства о КИК. Методика выполнения такой контрольной деятельности должна включать этап предметного и существенного анализа событий, сопряженных с налоговым нарушением. Фактически такая работа должна быть реализована в рамках одного из этапов СОА. Вместе с тем такая работа полностью отвечает условиям принципа индивидуализации сформулированного в рамках теоретического аспекта СОА.

В рамках существующей практики налогового администрирования российских налоговых резидентов предусмотрена комбинация условий аналогичности и повторности налоговых нарушений. В этом случае размер штрафа может быть увеличен на 100% [19; 125].

Положения НК РФ не содержат определения понятия аналогичности налогового нарушения. Обращаясь к судебной практике под аналогичностью, стоит понимать объективную сторону налоговых нарушений [52]. Рассматривая практику налогового администрирования КЛ, положения НК РФ содержат достаточно определённые условия, при которых налоговая ответственность наступает при сокрытии налоговой информации о КИК.

Вместе с этим у ФНС России возникают налоговые риски в области применения существующего определения отягчающих обстоятельств в связи с тем, что повторное деяние должно совершиться в рамках 12 месяцев со дня вступления в силу решения налогового органа или суда.

Принимая во внимание отсутствие возможности широкого либо иного толкования существующей формулировки отягчающего обстоятельства, применение такой нормы налогового законодательства по отношению к КЛ существенно ограничено и не создает мотивирующих условий для налогоплательщиков в раскрытии налоговой информации о КИК. Отсутствие мотивирующих факторов для налогоплательщиков объясняется условием, при котором выявление налогового нарушения может состояться уже за пределами срока действия налоговой санкции [19; 49].

Нормы налоговой ответственности, предусмотренной в рамках отечественного законодательства, значительно отличаются от норм и условий применения аналогичных штрафных санкций в соответствии с законодательством анализируемых иностранных юрисдикций. Самыми главными отличиями являются размер штрафов и механизм применения норм административной ответственности за налоговые нарушения. Во-первых, практическое применение норм налоговой ответственности направлено на стимулирование налогоплательщиков представлять соответствующую информацию о КИК. Во-вторых, условия применения санкций позволяют назначать достаточно большие размеры штрафов применительно именно к злостным нарушителям налогового законодательства [42; 47].

Система развития налогового администрирования КИК должна затрагивать такую область как мотивированность налогоплательщиков в предотвращении совершения налоговых нарушений в части раскрытия информации о КИК. Для дальнейшего развития системы налогового администрирования КИК необходимо ужесточать налоговую ответственность для российских налоговых резидентов. Ужесточение налоговых санкций должно касаться исключительно тех налоговых резидентов Российской

Федерации, которые преднамеренно скрывают информацию о КИК либо искажают представление о своих доходах за пределами юрисдикции Российской Федерации. С практической точки зрения такая работа должна быть основана на принципиально новом подходе в определении размера налогового штрафа. При принятии налоговых решений и определении размера величины штрафа в будущем необходимо сформулировать новые условия для такой работы, в рамках которых будет соблюдаться принцип индивидуализации налоговых отношений, заложенный в рамках СОА.

Дальнейшее развитие именно системного подхода в налоговом администрировании КИК в рамках отечественного административного и налогового законодательства требует внедрение в практическую деятельность возможности применения налоговых санкций дифференцированно, в зависимости от тяжести последствий и заинтересованности налогоплательщиков в совершении таких нарушений. Принимая во внимание контрольную функцию налоговой системы Российской Федерации необходимо сформулировать уровни или ступени тяжести налоговых нарушений взаимосвязанных с действиями налогоплательщиков. Необходимо применять относительно низкие суммы штрафных санкции, например, в размере 10–15% от величины налога на прибыль (доход) по доходам от КИК, либо освобождение от материального взыскания за нарушение контрольных сроков в случае, если налогоплательщик совершил нарушения не повлекшие потери для бюджета [42]. В дальнейшем, при нарушении повторных контрольных сроков, определяемых предписанием налоговых органов сумма штрафа может повышаться и также суммироваться, и достигать штрафов в размере 100% от величины налога на прибыль (доход) в отношении доходов от КИК.

Дифференциация событий при совершении налоговых нарушений создает условия для большей мотивированности налогоплательщиков в раскрытии информации о КИК. Вместе с тем, при реализации предлагаемых решений, в системе налогового администрирования расширяются полномочия

налоговых органов по взаимодействию с налогоплательщиками в рамках индивидуализации налоговых отношений, что должно положительно сказываться на работе по предупреждению нарушений налогового законодательства. Такая система стимулирования налогоплательщиков должна будет обеспечивать своевременное поступление налоговой информации от КЛ и выполнения налоговых обязательств по соответствующим налогам, обязательства по которым возникают в результате доходов от КИК. Вместе с тем применение ограничений по суммам исчисления штрафов для налогоплательщиков, нарушивших отдельные положения НК РФ, возможно только в отдельных, непреднамеренных и незначительных нарушениях, в результате которых потери бюджета Российской Федерации не возникли. Такими незначительными нарушениями могут быть непреднамеренное нарушение контрольного срока представления Уведомлений либо совершения ошибок в таких Уведомлениях и т.д. [42]. Использование такого подхода налоговыми органами в работе с налогоплательщиками позволяет осуществлять определение величины налоговых санкций с учётом роли субъектов налоговых отношений при совершении нарушений. Возможность квалифицировать действия налогоплательщиков и устанавливать степень влияния таких деяний на совершение налоговых нарушений, будет являться практической основой для реализации принципа индивидуализации налоговых отношений в процессе выполнения мероприятий налогового администрирования.

В своей сущности практически все налоговые нарушения по отдельным видам налогов являются идентичными по форме и содержанию. Схожесть составляющих механизма реализации налоговых нарушений доказана в результате расследования уголовных дел в области злоупотребления налоговым законодательством. Использование индивидуальной работы с налогоплательщиками, в рамках реализации СОА, в виде назначения избирательных штрафов за налоговые нарушения позволят сформировать большую аналитическую базу для реализации контрольной функции ФНС

России. Вместе с тем такая практика должна стать основой для разработки новых, методологических и методических подходов в налоговом администрировании доходов от КИК, нормативно-правовых актов, а также возможное изменение и расширение функций налоговых органов [225].

Баланс свойств превентивности и дисциплинарности штрафных санкций в системе налогового администрирования устанавливается путем определения минимально необходимого и достаточного размера налоговой ответственности за соответствующее налоговое нарушение, обеспечивающего ничтожно малое количество таких нарушений. Применение фиксированной и одинаковой суммы штрафов ко всем категориями налогоплательщиков не будет способствовать развитию системы налогового администрирования, в связи с тем, что такая норма не сбалансирована по отношению к таким категориям как норма прибыли налогоплательщика, минимальный уровень рентабельности и т.д. Под балансом между величиной штрафа и финансовыми результатами в первую очередь стоит понимать соразмерность этих понятий именно в денежном выражении. Возможность использования дифференцированного подхода при определении величины налогового штрафа должно обеспечить на практике соответствие мер административного воздействия уровню причиненного вреда бюджету Российской Федерации, выражающегося в виде сумм неуплаченных налогов [217].

При определении степени вины самого налогоплательщика при совершении налогового нарушения, в первую очередь, необходимо руководствоваться фактически совершенными или несовершенными деяниями самих налогоплательщиков. Непредставление налоговой информации при условии, что такое непредставление либо представление искаженных сведений было осуществлено преднамеренно должно караться штрафом в размере до 100% от величины налоговых обязательств для КЛ по соответствующему налогу. Такой подход в работе с налогоплательщиками, с практической точки зрения, является реализацией принципа индивидуализации, предложенного в рамках СОА.

Для практического правоприменения штрафных санкций с использованием дифференцированного подхода необходимо сформулировать определение отягчающего обстоятельства при совершении нарушения налогового законодательства Российской Федерации, регулирующего деятельность КИК. Принимая во внимание, что одной из наиболее главных проблем в налоговом контроле КЛ является дефицит налоговой информации, наиболее целесообразным представляется стимулирование налогоплательщиков в своевременном представлении соответствующих данных о КИК. Разработка и применение отягчающего обстоятельства будет необходимым для определения величины штрафа. Предлагаемая мера с применением взыскания до 100% от величины налога на прибыль в части доходов от КИК должно быть применимо исключительно для случаев, при которых налоговые нарушения совершаются лицом целенаправленно и в целях реализации мероприятий по агрессивной налоговой оптимизации.

В качестве такого предложения представляется целесообразным законодательное закрепление формулировки отягчающего обстоятельства, отражающего преднамеренное сокрытие соответствующей налоговой информации о КИК. В указанном случае отягчающее обстоятельство должно затрагивать не только факт непредставления Уведомлений об участии в КИК но и обстоятельства, при которых налогоплательщик осознанно и преднамеренно представил неполные сведения, необходимые для принятия налоговых решений. В целях устранения возможности минимизации размера налоговой ответственности считаем необходимым дополнить пункт 2 статьи 112 НК РФ вторым абзацем следующего содержания: «Отягчающими обстоятельствами признаются иные преднамеренные действия контролирующих лиц, которые были направлены на сокрытие или искажение налоговой информации о контролируемых иностранных компаниях в своих интересах либо в интересах третьих лиц».

Проблематика развития индивидуализации налоговых отношений в принятии налоговых решений в отношении налогоплательщиков в

теоретической и практической части помимо формулировок в части отягчающих обстоятельств при совершении налоговых нарушений раскрывает необходимость новых решений в области налоговых санкций. В целях формирования наиболее действенных условий для раскрытия налоговой информации о КИК считаем необходимым дополнить третьим абзацем пункт 1 статьи 129.6 НК РФ следующей формулировкой: «либо влечет наложение штрафа в размере до 100 % от величины соответствующих налоговых обязательств от доходов по каждой контролируемой иностранной компании в случае преднамеренного сокрытия и (или) искажения информации. При этом размер штрафа определяется отдельно по каждому правонарушению с учетом обстоятельств, предусмотренных статьей 112 НК РФ».

Применение указанного выше решения должно распространяться на случаи, при которых налоговым резидентом Российской Федерации целенаправленно искажена налоговая информация, путем представления недостоверных сведений в Пояснениях и/или обязательного перечня первичной документации.

Вместе с тем, необходимо законодательно закрепить ответственность для лиц-посредников за непредставление Уведомление об оказании посреднических услуг, либо предоставления недостоверных сведений. В целях формирования нормативно-правовой базы, предусматривающую ответственность за такие нарушения целесообразно дополнить положения НК РФ новой статьей 129.6-1 Неправомерное непредставление уведомления об оказании посреднических услуг. Перечень материалов, которые могут быть предложены в рамках законопроекта, должен содержать следующие положения: «1. Неправомерное непредставление в установленный срок лицом-посредником в налоговый орган уведомления об оказании посреднических услуг или представление лицом-посредником в налоговый орган уведомления об оказании посреднических услуг, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 100 000 рублей по каждой сделке с российскими налоговыми резидентами, которым были

оказаны услуги в области налогообложения».

Для целей однозначного толкования понятия неправомерного непредставления Уведомления об оказании посреднических услуг по налоговому консультированию стоит определить условия, при соблюдении которых деяния налогоплательщиков могут расцениваться как противозаконные. Представляется целесообразным, что перечень условий, при одновременном выполнении которых должна наступить налоговая ответственность, должен обязательно включать следующие положения:

– наличие у налоговых органов информации о факте оказания посреднических услуг российскими налоговыми резидентами, признаваемыми лицами-посредниками;

– отсутствием уведомлений об оказании посреднических услуг по налоговому консультированию от таких лиц, уведомлений об оказании соответствующих услуг по налоговой оптимизации с использованием КИК.

Комбинированное использование нового определения отягчающего обстоятельства и возможности дифференцированного определения размера налогового штрафа позволят определять действительно необходимые и соразмерные штрафы, основываясь на размере сумм неуплаченных в бюджет РФ налогов, видах предпринимательской деятельности КИК, роли бенефициаров и третьих лиц в совершении налоговых нарушений. Вместе с тем при принятии решения об определении величины налогового штрафа должны учитываться значения финансовых показателей КИК и значимость доходов от КИК для КЛ. Для случаев с КЛ, которые являются крупнейшими налогоплательщиками, воздействие в виде штрафа равного налогу на прибыль в части доходов от КИК будет являться наиболее действенным стимулом в раскрытии налоговой информации о подконтрольных иностранных структурах.

Законодательное закрепление указных выше предложений в области развития классификации отягчающих обстоятельств в совокупности с возможностью установления различной величина налоговых санкций

фактически представляет собой возможность практической реализации принципа индивидуализации, сформулированного в качестве основополагающего принципа СОА.

3.3 Практические аспекты реализации сопряженно-оценочного анализа в налоговом администрировании контролируемых иностранных компаний и связанных лиц

Использование информации, поступающей в качестве обязательной сопроводительной документации, должно быть в первую очередь направлено на формирование информационно-аналитического ресурса для целей налогового контроля. Среди предлагаемого в настоящей работе перечня решений основными источниками для формирования специализированного информационного ресурса должны стать Пояснения, договора по обязательному перечню и расширенное Уведомление об участии в КИК.

Определенная комплементарность предлагаемых законодательных инициатив в корреляции с существующим налоговым законодательством создают комплекс нормативных документов, формирующий наиболее полноценную законодательную базу для практической реализации мероприятий налогового контроля КЛ и КИК с учетом особенностей налогового администрирования российских налоговых резидентов. Наличие информации о характере и объеме экономической деятельности КЛ и КИК с другими участниками рынка должно обеспечивать налоговые органы данными о возможности применения КЛ освобождения налогообложения прибыли в части доходов от КИК, данными о величине налоговых обязательств КЛ и возможности признания ТЛ контролирующими лицами. Для целей практической реализации СОА предлагается реализация методики с последовательным выполнением этапов, представленных в таблице 13.

Проведение камеральной налоговой проверки на основании поступивших деклараций по НПО и НДФЛ должно включать обязательный

этап проверки поступившей обязательной сопроводительной документации, перечень которой предложен в настоящем исследовании.

Таблица 13 – Перечень этапов и объем выполняемых мероприятий, входящих в состав сопряженно-оценочного анализа

Этапы реализации СОА	Объем выполняемых мероприятий
Получение и анализ представленной информации	Проверка правильности и полноты представленной информации в рамках Уведомления об участии в КИК и обязательных приложениях к налоговой отчетности
Внесение данных в систему электронной обработки данных	Вносятся следующие данные: - показатели финансовой и налоговой отчетности, предоставляемой в отношении КИК, - основные идентификационные данные субъектов налоговых отношений и лиц, по которым информация представлены в рамках налоговой отчетности о КИК, включая обязательные приложения к налоговой отчетности о КИК; - аналогичная информация, представляемая иностранными налоговыми органами по запросу.
Анализ документов от лиц-посредников	Производится анализ информации из Уведомлений от лиц-посредников на предмет установления связей КЛ и КИК с незадекларированными российскими и иностранными налоговыми резидентами.
Установление связей КИК и КЛ с другими участниками рынка	Производится анализ представленной информации на предмет наличия связей российскими и иностранными налоговыми резидентами.
Направление запросов в иностранные налоговые органы	Производится запрос информации о связях иностранных налогоплательщиках с КИК, ТЛ и КЛ, идентификационных данных иностранных налоговых резидентов, а также запрашиваются данные из их бухгалтерской и налоговой отчетности.
Расчет налогового потенциала КЛ.	Устанавливается перечень КИК и перечень соответствующих документов, по которым необходимо провести расчет. Производится расчет с использованием предлагаемой автором математической модели.
Определение величины налоговых санкций	Выполняется работа по установлению величины налоговой санкции для КЛ и лиц-посредников
Примечание - Реализация сопряженно-оценочного анализа подразумевает создание электронных автоматизированных систем, аналогичных АИС «Налог-3».	

Источник: составлено автором.

В рамках проведения камеральной налоговой проверки налоговым инспекторам следует обращать внимание на возможность идентификации всех субъектов налогового контроля, в отношении которых представлены данные. В частности, необходимо убедиться, что согласно представленной

информации, поступающей посредством предлагаемых в настоящем исследовании приложений, можно безошибочно установить основные идентификационные данные, включая фамилии и имена субъектов налоговых отношений, названия организаций, адреса регистрации иностранных фирм и ФЛ, универсальные идентификационные номера налогоплательщиков. В случае, если в составе представленных документов не полностью отражены все необходимые данные, либо это приводит к противоречивым и неоднозначным толкованиям, до завершения камеральной налоговой проверки налоговым служащим необходимо направить налогоплательщику требование для устранения соответствующих неточностей, путем представления соответствующих пояснений.

Способность получать информацию в рамках международного обмена налоговой информацией для целей реализации мероприятий налогового администрирования КИК и КЛ, в большей степени, формирует представление о перечне субъектов налоговых отношений. Вместе с тем дальнейший процесс реализации налогового законодательства, регулирующего деятельность КИК и КЛ, требует выявления природы возникновения доходов и расходов иностранных организаций, установления роли всех субъектов налоговых отношений и сбора информации для целей определения и доказывания правильности исчисления налоговых обязательств российских налоговых резидентов.

Принимая во внимание особенности российского налогового режима в части налогового администрирования КИК, включая низкий уровень налоговой ответственности и дефицит налоговой информации, акцент в работе налоговых органов должен быть сделан на таком инструменте в контрольной деятельности, как допросы самих налогоплательщиков и возможных свидетелей налоговых нарушений. Практическая реализация допросов свидетелей в проведении проверок достаточно трудоемкий и сложный процесс, требующий высокого уровня профессионализма от налоговых служащих ФНС России [229]. Требования к высокой квалификации

сотрудников налоговых органов обусловлены субъективностью информации, предоставляемой в рамках допроса, а также низким уровнем налоговых санкций для допрашиваемого за предоставление недостоверных сведений [19].

В целях развития системного подхода к налоговому администрированию КИК акцент в работе налогоплательщиками с использованием допросов необходим в связи с тем, что трудоемкость практической реализации такого подход многократно оправдывается объемом и существенностью информации, которую можно получать с помощью такого метода контрольной работы. Допрос свидетелей в рамках проведения налоговых проверок представляет собой уникальный информационный ресурс. Информация, получаемая с использованием такого ресурса, в некоторых случаях бывает настолько важной и существенной, что способна определить исход проводимых контрольных налоговых мероприятий.

Примечание - В деле ЗАО «Опытный завод «Нефтехим» работник предприятия своими показаниями фактически опроверг всю первичную документацию завода о спорном товаре: декларации, договор, рецептуры, акт инвентаризации (Определение ВС РФ от 03.02.2015 по делу № А07-4879/2013).

Отсутствие императивности в нормах налогового законодательства, определяющей приоритетность форм для целей доказывания фактов нарушений либо соблюдения законов, обеспечивает широкую вариативность для практической реализации предлагаемых в настоящем исследовании решений. В российской судебной практике по налоговым спорам и административной налоговой практике встречаются ситуации, при которых вынесение соответствующих решений основывается на свидетельских показаниях. В рамках существующей отечественной судебной практики по разногласиям в области налогового законодательства, стоит выделить в отдельную группу судебные решения, по которым свидетельские показания имеют юридическую значимость сопоставимую с документарными доказательствами [230].

В случаях, при которых в налоговой декларации по налогу на прибыль

организации и декларации по НДФЛ указаны нулевые значения по соответствующим доходом от КИК при одновременном отсутствии основания для освобождения от налогообложения прибыли КИК налоговым органам следует провести допрос в качестве свидетелей всех лиц, имеющих отношение к КИК и КЛ. На первом этапе применения такого подхода указанную меру необходимо применять выборочно и в зависимости от величины дохода КИК. В число таких лиц в первую очередь стоит включать лиц, способных оказывать влияние на деятельность КИК. Для допроса могут быть вызваны лица, информация по которым была заявлена в Уведомлении об участии КИК и представлена в составе обязательных приложений к налоговой отчетности, включая Пояснения и перечень обязательных договоров.

В рамках допроса сотрудникам ФНС России необходимо установить цель деятельности КИК за прошедший налоговый период, выявить связи с другими иностранными и российскими организациями и определить обстоятельства, прямо или косвенно свидетельствующие о правдивости предоставленной в налоговой отчетности информации.

В результате практического использования предлагаемого в настоящем исследовании решения в виде признания КЛ организаций без учета минимальной величины участия в КИК в практической реализации СОА позволит увеличить объем информации о КИК и связанных с ними лиц. В целях оптимизации процесса проведения допроса свидетелей в число опрашиваемых лиц в первую очередь стоит включать должностных лиц и лиц, с долей участия в КИК более 5%.

Неотъемлемы мероприятием налогового контроля в случаях сокрытия информации о КИК лицами-посредниками должен стать этап допроса свидетелей по факту данного налогового нарушения. Стоит отметить, что проверка правильности и полноты исполнения российского налогового законодательства о КИК в большей степени должна выполняться в рамках проведения камеральной налоговой проверки. Вместе с тем налоговый кодекс не содержит положений, прямым образом запрещающих допрос свидетелей в

рамках проведения камеральных налоговых проверок. В целях объективной и всесторонней оценки действий лиц-посредников, представляется целесообразным производить одновременный допрос как представителей таких посредников, так и любых других лиц, располагающих информацией о выполненных посреднических услугах [19]. В случае, при котором сокрытие информации было осуществлено лицом-посредником в качестве допрашиваемых лиц, должны выступать должностные лица таких организаций и лица, которые осуществляли выполнение работ по соответствующим договорам.

В приложении Р представлен перечень мероприятий для целей практической реализации СОА. Помимо предлагаемого перечня вопросов необходимо учитывать особенности структуры участия российских налоговых резидентов, либо оказания их влияния на деятельность КИК, и использовать в качестве методического обеспечения существующие нормативно правовые акты [23; 40; 97].

В качестве контрольных сроков для выполнения предлагаемого комплекса мероприятий для налоговых органов предлагается 90 дней. В рамках этого периода сотрудникам налоговых служб следует провести проверку всех представленных документов, провести допросы свидетелей и направить соответствующие запросы в зарубежным компетентным органам по налоговым запросам. Для налогоплательщиков предлагается контрольный срок не более 45 дней, в рамках которого необходимо представить ответы на все запросы сотрудников ФНС России.

С практической точки зрения процесс классификации действий налогоплательщика преднамеренными достаточно проблематичен. Нормативно-правовая база, объединяющая правила налогового регулирования КИК и КЛ и устанавливающая формы и условия для предоставления налоговой отчетности, содержит достаточно определенные условия признания лиц в качестве субъектов налоговых отношений. В этой связи, в первую очередь, к числу преднамеренных случаев сокрытия информации о КИК, стоит

относить ситуации, которые не связаны прямым образом с отсутствием возможности у налогоплательщиков представить отчетность. К числу таких ситуаций стоит относить такие случаи, как пребывание на лечении, физическое отсутствие налогоплательщика или его доверенного лица на территории Российской Федерации, крайне тяжелые жизненные ситуации, допущение технических ошибок при направлении Уведомлений об участии в КИК, иные аналогичные ситуации, которые приводят к нарушению контрольных сроков [70; 217] и т.д. В последнем случае определяющим фактором должно являться отсутствие действий, либо бездействий, налогоплательщика, которые привели к созданию условий для допущения ошибок. Главенствующий критерий, согласно которому деяния налогоплательщика можно классифицировать как преднамеренные, является критерий осознанности действий налогоплательщика. В случае если, ФЛ, признаваемое КЛ, не направило Уведомление об участии в КИК, мотивировалось тем, что прибыль КИК не подлежит включению в налоговую базу по соответствующему налогу по причине того, что сумма прибыли менее контрольного значения, такое нарушение должно быть признано преднамеренным [68].

В дополнении к вышеизложенному преднамеренными стоит считать действия, при которых Уведомления об участии в КИК не предоставляются в ФНС России по причине отсутствия прибыли КИК по итогам отчетного периода, по причине ликвидации КИК в срок до контрольной даты подачи налоговой отчетности о КИК [57]. Наиболее проблематичным аспектом, именно с практической точки зрения, в работе налоговых органов является доказывание преднамеренности в действия налогоплательщиков для случаев искажения налоговой информации. Наиболее ярким примером могут служить ситуации, при которых КЛ целенаправленно занижается стоимость оказанных услуг и тем самым уменьшается доля пассивных доходов КИК, предоставление информации в виде уточненных Уведомлений об участии в КИК с одновременным указанием данных о других КИК, по которым

информация ранее не направлялась, совершение фиктивных сделок, направленных на перемещение налоговой базы под видом выплат по договорам использования авторских прав или займов [66; 67; 69].

Практическая реализация предлагаемого в настоящем исследовании решения в части применения налоговых санкций за соответствующие нарушения требует формирования определенного порядка действий по установлению степени тяжести совершенных деяний и установления соответствующего наказания за такие нарушения. В этих целях предлагается создание оценки деяний налогоплательщиков с точки зрения целенаправленности действий КЛ и иных лиц по сокрытию налоговой информации о КИК. Для целей определения величины налоговой санкции в виде доли от величины налога по доходам от КИК предлагается три группы условий, которые представлены в таблице 14.

Таблица 14 – Перечень этапов и объем выполняемых мероприятий, входящих в состав сопряженно-оценочного анализа

Определение величины налоговой санкции	Условия применения налоговых санкции
Возможность применения штрафа до 30% от величины налоговых обязательств в части доходов от КИК	Применяются в случае, если в ходе контрольных мероприятий налоговым органом было доказано о преднамеренном сокрытии либо искажении налоговой информации о КИК. В перечень случаев преднамеренного сокрытия налоговой информации обязательно стоит включать непредставление Приложений к налоговой отчетности, либо непредставление уточняющей информации по запросу налогового органа.
Возможность применения размера штрафа от 30% до 60%	При одновременном соблюдении условий: в ходе реализаций контрольных мероприятий КЛ представлено Уведомление об участии в КИК с нарушением контрольных сроков; в ходе контрольных мероприятий налоговым органом было доказано о преднамеренном сокрытии либо искажении налоговой информации о КИК.
Возможность применения размера штрафа от 60% до 100%.	При одновременном соблюдении условий: в ходе реализаций контрольных мероприятий КЛ не было представлено Уведомление об участии в КИК в ответ на требование налогового органа о представлении такого Уведомления; размер суммы неуплаченных налогов КЛ составляет не превосходит величину налогового нарушения, за которое предусмотрено уголовное наказание.

Источник: составлено автором по материалам [18 - 20].

Предлагаемый комплекс решений, разработанный в настоящем исследовании, представляет собой инструментарий для реализации теоретических положений СОА со стороны налоговых органов, и Концепции прозрачности со стороны налогоплательщиков.

На рисунке 4 схематично представлена реализация теоретических и практических аспектов комплекса предлагаемых решений.

Цель создания экономико-математической модели заключается в необходимости создания инструмента для налоговых органов, позволяющего сформировать общее представление о величине валовой прибыли КИК и установить налоговый потенциал по соответствующим налоговым обязательствам КЛ.



Источник: составлено автором.

Рисунок 4 – Реализация практических и теоретических аспектов комплекса предлагаемых решений

Вместе с тем необходимо разработать модель, которая должна производить расчеты на основании данных, содержащихся в налоговой и финансовой отчетности; документах первичной отчетности. Фактически

предполагается создание аналоговой модели, которая будет основываться на существующей нормативно-правовой базе в области налогового и гражданского законодательства Российской Федерации.

Модель будет включать в себя перечень управляемых переменных, которые представляют собой цены на анализируемые и сопоставимые товары; величины пассивных видов дохода, включая роялти, премии, штрафы и т.д.; ключевую ставку рефинансирования; корректирующий коэффициент для определения величины процентов по долговым обязательствам в целях определения величины расхода.

Использование математической модели существенным образом должно упростить процесс определения потенциальной величины прибыли КИК, которая может быть перераспределена в пользу ТЛ. В основе модели должны быть заложены универсальные параметры, которые должны соответствовать критериям определения прибыли вне зависимости от юрисдикции, по отношению к которой модель может быть применима.

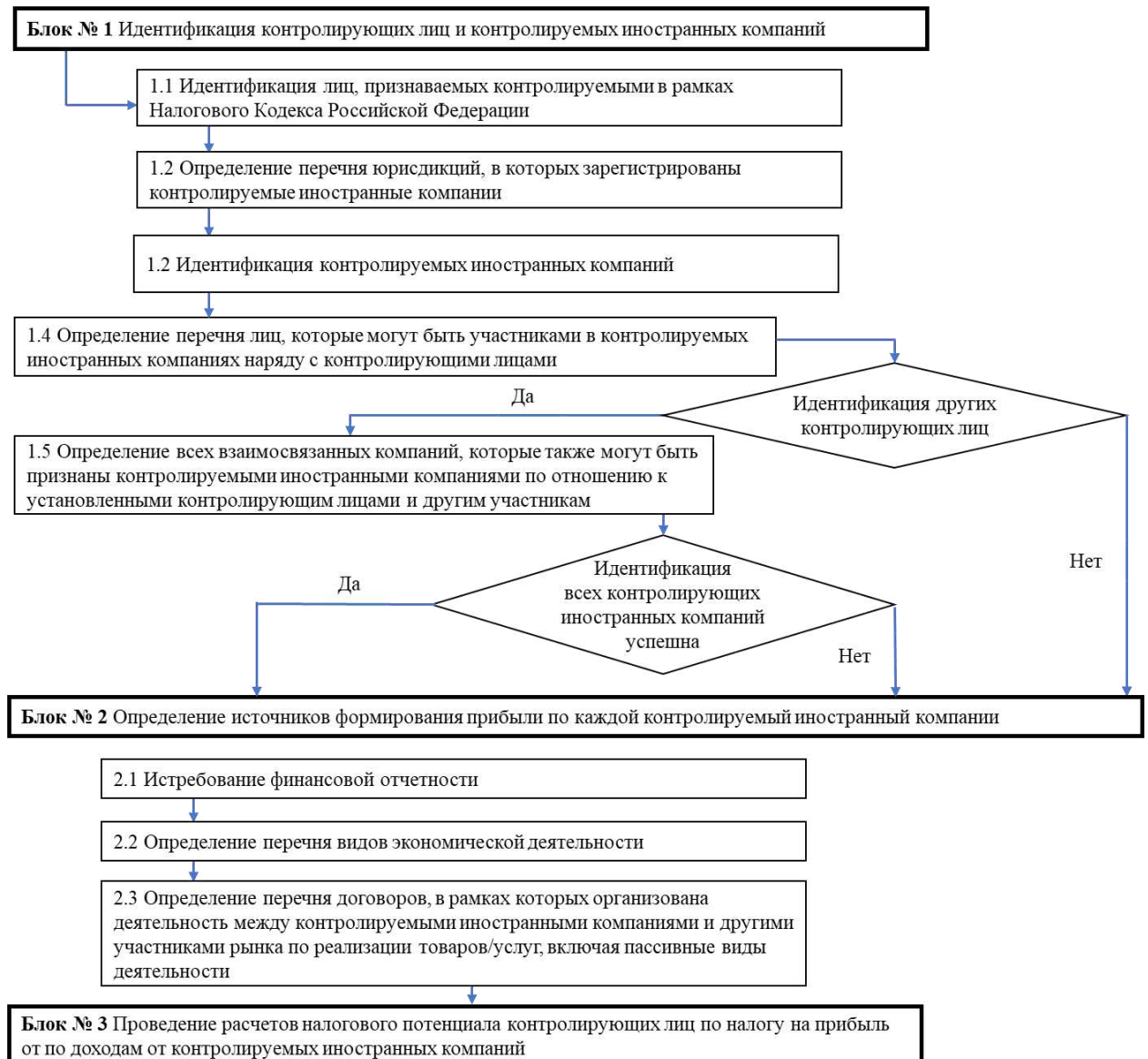
Объектом экономико-математического моделирования является объем доходов от КИК. При разработке математической модели положена концепция субъективной оценки имущества, согласно международным стандартам оценки. В этой связи целесообразно представить алгоритм определения величины налогового потенциала КИК и соответственно КЛ из трех блоков мероприятий, которые представлены на рисунке 5.

С практической точки зрения наиболее важным аспектом является определение величины прибыли КИК, опираясь на данные первичной отчетности. В таких условиях информация для расчетов может быть представлена в виде доходов КИК. Для целей определения прибыли КИК необходимо наиболее точно представлять какие именно расходы могут быть осуществлены иностранной компанией.

Для целей определения величины расходов предполагается использование информации представляемой КЛ, либо использовать данные о ценах на сопоставимые товары или услуги, которые могут быть реализованы

в рамках той же иностранной налоговой юрисдикции.

Исходя из концепции оценки стоимости товаров, выбор сопоставимых товаров может производиться с учетом некоторых внутренних характеристик объектов оценки, либо других данных отличных от рыночной стоимости. При формировании модели учитывались особенности работы с первичной документацией и налоговой отчетностью об иностранных организациях, договорами, заключаемыми КИК с другими участниками рынка.



Источник: составлено автором.

Рисунок 5 – Алгоритм определения величины налогового потенциала контролируемых иностранных компаний

Экономико-математическая модель подразумевает ее использование

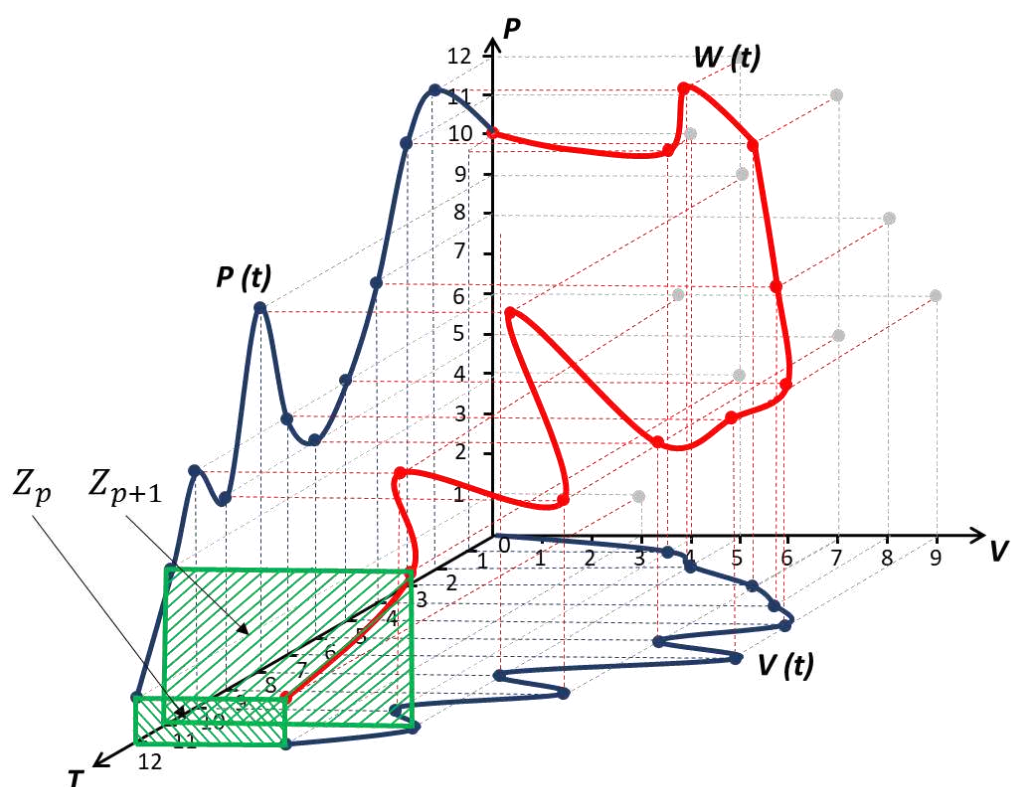
также в тех случаях, когда между лицами совершаются сделки купли-продажи и оказания услуг, включая такие распространенные механизмы как выплаты роялти, договоры займа и другие аналогичные платежи.

Опираясь на существующие математические способы определения прибыли организации наиболее целесообразным является применение интегрального способа определения прибыли. В рамках проводимых контрольных мероприятий сотрудникам налоговых органов может быть доступна информация о доходах в виде набора данных, которые должны коррелировать к временным интервалам, то есть к месяцам, кварталам или к налоговым периодам. Для реализации вычислений с использованием математического интегрирования необходимо установления зависимости показательней доходов, расходов и определенного интервала времени.

Для целей формирования функции, описывающей зависимость величины доходов от указанных периодов, необходимо использовать метод интерполяции данных, в рамках которого можно математически выразить зависимость объема проданного товара или оказанных услуг и соответствующих цен от временных рядов. Из перечня существующих методов интерполяции наиболее подходящим методом стоит считать метод кубической интерполяции, который позволяет определить математическую функцию наиболее приближенную к действительной значениям конечных расчетных величин с учетом взаимной зависимости исходных данных [229].

Представим, что процесс получения доходов можно представить графически, использовав трёхмерную систему координат. Значения осей OX , OY и OZ целесообразно представить как количество проданного товара V , цену за единицу товара P и временной интервал T , соответственно. Фактически график, отражающий объем доходов налогоплательщика представляет собой некий многочлен, график которого представлен на рисунке 6 (выделено красным цветом). Величина доходов налогоплательщика есть нечто иное, как сумма значений интеграла функции $W(t)$ по t на всем интервале времени, которые схематично представлены в виде областей Z_p и $Z_{(p+1)}$. Проекция

графика функции $W(t)$ на плоскость VOT есть не что иное, как графическое отражение объема проданного товара. В свою очередь проекция графика функции $W(t)$ на плоскость POT есть значение цены проданного товара $P(t)$ в зависимости от определенного промежутка времени. Определив функции $P(t)$ и $V(t)$ необходимо будет произвести умножение таких функций друг на друга, в результате чего будет получено уравнение функции шестого порядка, представляющего собой функцию доходов $W(t)$.



$P(t)$ – график функции цены проданного товара субъектом налогового контроля;
 $V(t)$ – график функции количества проданного товара;
 $W(t)$ – график функции дохода субъекта налогового контроля;
 Z_p и Z_{p+1} – значение величины дохода согласно функции $W(t)$.

Источник: составлено автором по материалам [3].

Рисунок 6 – Схематичное изображение графика предполагаемой функции, отображающей прибыль организации в зависимости от времени, количества и цен проданных товаров или оказанных услуг

Предлагаемый метод формирования математической модели позволяет устанавливать взаимосвязь зависимости цен и количества реализованного товара (услуг) в определенном временном интервале.

В качестве основы метаматематической модели наиболее целесообразным представляется использовать функцию сплайна третьей степени, в рамках которой будут определены функции $P(t)$ и $V(t)$. Свойства сплайна, применительно к решаемой в настоящей работе задаче по расчету прибыли, уникальны тем, что функция сплайна непрерывна на определенном отрезке, а в граничных точках сплайна значения функций предыдущего сплайна равно значению функции следующего сплайна в этой же точке [3; 214].

Математическая модель составлена таким образом чтобы было возможно произвести оценку объема налоговой базы по прибыли КИК с учетом представляемой первичной документации. Модель представляет возможность учесть в расчетах потенциальной налоговой базы все договорам поставки или оказания услуг, которые заключались с КИК в рамках проверяемого периода. Настоящая модель может быть применима к любым юрисдикциям.

Величина, отражающая размер налоговой базы, которая должны быть включена в налоговую декларацию КЛ по соответствующему налогу должна быть рассчитана по формуле (1)

$$TB = Sh_{CO} * \sum_k \Delta_k, \quad (1)$$

где TB – объем доходов КЛ, подлежащих включению в налоговую базу по соответствующему налогу в части доходов от КИК;
 Sh_{CO} – доля участия КЛ в КИК;
 Δ_k – величина, представляющая собой расчетный размер прибыли КИК до налогообложения, которая возникает по итогам совершения сделок в рамках анализируемых договоров;
 k – число договоров, по которым ведется расчет налоговых обязательств КЛ.

Примечание – Величина объема доходов может быть уменьшена пропорционально доле участия КЛ на величину налога на прибыль КИК согласно нормам иностранного налогового законодательства, в соответствии с пунктом 11 статьи 309.1 НК РФ.

Практическое осуществление расчетов может привести к определенным сложностям в связи с тем, что для расчета функций нескольких кубических сплайнов потребуется использование одинаковых обозначений для осей OX и OY но с разными величинами, классификацией по признаку «расходы» или «доходы» и, возможно размерностью.

В целях недопущения ошибок при проведении расчетов произведём замены буквенных значений следующим образом. Для отображения значений функции «доходы» примем буквенное обозначение « A », для функции «расходы» - « B ».

Определение величины прибыли до налогообложения необходимо производить с использованием формулы (2)

$$\Delta_k = \sum_i \int_{t_{i-1}}^{t_i} A_i(t) dt - \sum_i \int_{t_{i-1}}^{t_i} B_i(t) dt + PR - LS, \quad (2)$$

где $A_3(t)$ – величина доходов, получаемая КИК в рамках реализации обязательств по договорам, входящих в перечень k , которая в свою очередь определяется по формуле (С.6);

$B_3(t)$ – величина расходов, получаемая КИК в рамках реализации обязательств по договорам, входящих в перечень k , которая в свою очередь определяется по формуле (С.9);

i – порядковый номер временного отрезка t , который задается в рамках исходных значений и находится в пределах значений от 0 до N , где N это известное числовое значение номера последнего интервала;

t – значения периода времени, принимающее значения по оси OX ;

PR – известное количество доходов, полученных в рамках определенного контракта;

LS – известное количество расходов, произведенных в рамках определенного контракта.

Основу для расчета потенциальной величины прибыли КИК и, соответственно, потенциал КЛ по налогу на прибыль организаций и НДФЛ составляют данные о величине доходов и расходов. Вместе с тем в качестве основополагающих данных могут быть использованы цены, по которым КИК были реализованы товары либо услуги.

Согласно международным стандартам оценки понятие себестоимости определяется как цена, уплаченная за товары или услуги денежной суммой, требуемой для создания или производства товара (услуги). Рассматривая определение себестоимости с использованием концепции субъективной оценки, в настоящей экономико–математической модели для расчета объема расходов предлагается использовать цены на аналогичные товары или услуги, произведенные или оказанные на местном рынке. Под местным рынком стоит понимать юрисдикцию совершения сделки.

В случае если объем расходов при осуществлении сделки оценить невозможно, важно рассмотреть совершение сделки по существу.

Совершение сделок с взаимозависимыми лицами, покупок товаров, произведенных по завышенным ценам, можно рассматривать, в первую очередь, как способ перемещения прибыли с использованием трансфертного ценообразования. По своей природе цена товара основывается на расходах. Реализуя задачу расчета ориентировочной величины налоговой базы по налогу на прибыль, можно допустить использование величины рыночной стоимости товара, реализуемого независимыми контрагентами, в целях расчета потенциальной величины затрат.

В математическом описании представлена составляющая, которая направлена на учет доходов, напрямую связанных с реализацией товара контрагентам. В первую очередь, это различные премии за выполнение согласованного объема по закупкам. Вместе с тем, существующие торговые отношения подразумевают различные компенсационные выплаты, которые

направлены на поддержание минимального объема товара на складе, осуществление отгрузок товара при условии предварительной оплаты, срочность доставки продукции и условия выполнения доставки.

Объем платежей θ_k , перечень которых содержит виды доходов от пассивной деятельности включая условные платежи в виде комиссий или вознаграждений за выполнение исключительных условий договорных отношений, целесообразно определять с применением формулы (С.11), приведенной в приложении С.

В предложенной математической модели учитывается возможность определения затрат в виде процентов за пользование заемными средствами, которые часто используются компаниями для пополнения своих оборотных средств и финансирования инвестиций. В этих целях из общей суммы доходов предусмотрен вычет составляющей, которая отражает максимально возможную сумму долговых обязательств по заёмным средствам, представленных в ценах на готовые изделия.

В рамках предложенной экономико математической модели также предусмотрена возможность определения величины погрешности расчетов, которая возникает в особенности применения функции кубического сплайна и рассчитывается отдельно как для функции доходов $A_i(t)$, так и для функции расходов $B_i(t)$.

Полный комплекс формул, в дополнении к указанным выше и которые объединяет в себе предлагаемая экономико–математическая модель представлен в приложении С.

Апробация экономико–математической модели произведена с использованием данных, предоставляемых российскими налоговыми резидентами, один из которых, в свою очередь, является КИК по отношению к иностранным налоговым резидентам.

Расчеты произведены на примере двух идентичных по своим характеристиками товаров. Произведенные расчеты позволяют определить величину налогового потенциала КЛ по доходам от участия в российских

организациях с учетом величины доли такого участия.

В соответствии с результатами вычислений, отраженными в приложении Т, расчетная величина прибыли до налогообложения российской организации, которая выступает в роли КИК, превышает задекларированную сумму прибыли до налогообложения в 5,56 раза.

Полученная, в результате применения экономико-математической модели, расчетная разница величины прибыли до налогообложения в первую очередь доказывает актуальность работы налоговых органов с данными из документов первичной отчетности и информации, которая должна быть представлена в составе Пояснений.

Апробация предложенной экономико-математической модели подтверждает актуальность сформулированных основополагающих принципов СОА. Результаты апробации экономико-математической модели доказывают необходимость реализации СОА, в рамках которой должна быть установлена и документально подтверждена структура доходов и расходов КИК.

Предлагаемая математическая модель является универсальной, в части возможности применения как к КЛ, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, так и к иностранным налоговым резидентам, к случаям реализации товаров работ или услуг, включая договорные отношения с использованием пассивных доходов.

Выводы по главе 3.

Использование существующих механизмов профилактики налоговых нарушений для целей предотвращения использования иностранных структур в качестве основы для налоговой экономии является нецелесообразным. Отсутствие ожидаемого эффекта от использования превентивных мер объясняется заинтересованностью налогоплательщиков уменьшить свои расходы за счет сокращения объем налоговых платежей. Развитие правил налогового контроля деятельности лиц, осуществляющих услуги в области налогового консультирования, должно стать одним из основных методов

проведения профилактической работы по предотвращению использования КИК в реализации мероприятий агрессивной налоговой политики.

Для целей использования налоговых санкций в качестве стимулирующего фактора, способствующего улучшению качества налоговой информации и увеличению объема таких данных, необходимо сформировать новые условия взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками. В этой связи необходимо сформулировать новые определения отягчающих обстоятельств при совершении налоговых нарушений, предусматривающие преднамеренное сокрытие или искажение информации о КИК.

Реализация СОА возможна в полной мере при условии наличия возможности определения налогового потенциала КЛ по соответствующему налогу в результате получения доходов от КИК. Для этих целей целесообразно использовать специализированный способ определения величины дохода КЛ от КИК на основе предлагаемой экономико-математической модели, при создании которой учитывалась необходимость осуществления расчетов на основе данных и первичной отчетности.

Заключение

Актуальность развития системного подхода при выполнении мероприятий налогового администрирования КИК обусловлена большим перечнем проблемных вопросов в налоговом контроле КЛ и КИК как на местном, так и на международном уровне. Унификация и адаптация норм гражданского и налогового законодательства различных юрисдикций для привлечения иностранных инвестиций; возможность использования технологий, обеспечивающих быстрый перевод денежных средств; создание различных форм предпринимательской деятельности открывают широкие возможности для налогоплательщиков по использованию низконалоговых юрисдикций в целях извлечения прибыли. Для реализации мероприятий агрессивной налоговой политики процесс учреждения КИК, в первую очередь, основывается на выборе юрисдикции, которая может максимально соответствовать поставленным задачам в части налоговой экономии, особенно при условии возможности использовать ВНК.

В рамках проведенного исследования доказано, что в отдельных случаях ВНК представляет собой некоторый результат взаимодействия налогоплательщиков и местных налоговых органов в рамках договорных отношений, в рамках которых реализуются мероприятия агрессивного налогового планирования.

Результаты исследования позволили обосновать ряд теоретических выводов и практических предложений, направленных на развитие основных направлений в системе налогового администрирования КИК.

Проведенный в исследовании анализ проблематики системного подхода в налоговом администрировании выявил следующее:

- недостаточность сведений о деятельности КИК как в рамках российского, так и в рамках иностранных налоговых режимов;
- недостаточность сведений о связях КИК с другими участниками рынка и их влиянии на деятельность КИК;

– невозможность применять действующую редакцию НК РФ одинаково эффективно к КЛ, в сравнении с процессом администрирования налогов от внутристрановых доходов;

– невозможность использования существующих механизмов по предупреждению налоговых нарушений в случаях манипулирования иностранным налоговым законодательством в целях налоговой экономии с использованием КИК;

– перечень норм отечественного и иностранного налогового законодательства, которые не позволяют реализовать полномочия ФНС России в части исполнения положений НК РФ, регулирующих деятельность КИК.

Развитие системного подхода в налоговом администрировании КИК необходимо основывать на использовании расширенного перечня и объема налоговой информации, поступающей от налогоплательщиков на систематической основе. Комплекс работ, в рамках налогового контроля, должен выполняться единообразно в зависимости от юридического статуса и величины доходов КЛ. Использование наибольшего количества информации в процессе выполнения мероприятий налогового контроля предоставляет возможность налоговым органам идентифицировать все субъекты налоговых и экономических отношений, установить характер такого взаимодействия и оценить предназначение КИК в осуществлении предпринимательской деятельности КЛ.

В рамках исследования решена поставленная научная задача по формированию комплекса теоретических положений и практических рекомендаций, направленных на развитие системы налогового администрирования контролируемых иностранных компаний. Решение научной задачи потребовало разработки новых теоретических предложений, которые должны объединить комплекс предлагаемых практически значимых решений с точки зрения методологии исполнения налогового законодательства как налогоплательщиками, так и налоговыми органами. В

качестве такого теоретического предложений были сформулированы основополагающие принципы представления налогоплательщиками информации о детальности КИК, которые в единстве своего исполнения представляют концепцию транспарентности налоговой информации. Вместе с тем предложены основополагающие принципы, определяющие уточнение методики налогового администрирования КЛ и КИК с использованием расширенного перечня информации.

Для целей практической реализации специализированного подхода в налоговом администрировании КИК законодательно необходимо реализовать нормативное регулирование механизма исполнения СОА как на всех уровнях исполнительной власти. Такая мера обеспечит единообразный подход в налоговом администрировании КИК и позволит сформировать федеральный информационный ресурс с применением единых критериев.

С практической точки зрения СОА должен объединить перечень и объем работы, которые отражены в рамках следующих решений:

- 1) В ранг особого статуса для целей налогового контроля должны быть выделены отношения КИК и КЛ с другим участниками рынка и с оказывающими влияние на их деятельность лицами. Работа по выявлению взаимосвязанных сторон с КИК и КЛ актуальна связи с тем, что это позволит определить характер таких отношений, возможно составляющих основу для перемещения налоговой базы. Сформулировано предложение по расширению существующего формата Уведомления об участии в КИК. Реализация такого решения необходима для раскрытия всех учредителей КИК, информация о которых не может быть раскрыта в рамках международного обмена налоговой информацией. Такое изменение российского налогового законодательства позволит минимизировать риски сокрытия налоговой информации и существенным образом улучшить механизм по борьбе с уклонением от исполнения российского налогового законодательства о КИК. В целях представления расширенной информации о лицах, участвующих в КИК, разработан формат нового Уведомления об участии в КИК для целей

раскрытия информации об участвующих в КИК лицах.

2) Системный подход в налоговом администрировании доходов от иностранных источников требует большой практической работы налоговых органов индивидуально с каждым случаем налогового правонарушения, которое зачастую сопряжено использованием методов агрессивной налоговой оптимизации. Вместе с тем такая работа должна затрагивать существенную сторону совершаемых КИК операций. Фактически, в существующих условиях сотрудники налоговых органов крайне ограничены в проведении проверок в отношении правильности исчисления величины налога на прибыль (доходы) налоговых резидентов Российской Федерации в отношении доходов от КИК. Сотрудникам налоговых органов крайне сложно сформулировать законные требования на получение необходимой подтверждающей информации от налогоплательщиков. В рамках исследования предложен перечень обязательной сопроводительной документации, которая фактически расширяет представление о характере взаимодействия КИК с другими участниками рынка, раскрывает перечень участвующих в управлении КИК лиц. Предложен порядок представления такой информации. Доказано, что комбинация расширенной налоговой отчетности о КИК и обязательных приложений к налоговой отчетности позволит существенным образом повысить уровень информированности налоговых органов и установить существенную сторону совершаемых налогоплательщиками операций.

3) Наиболее полная реализация налогового законодательства в отношении КИК требует доработок именно с точки зрения классификации КЛ. Особенность отечественного законодательства выражается в том, что не во всех без исключения случаях у налогоплательщиков могут возникать обязательства по декларированию соответствующей информации и доходов от КИК. В этих целях предложена классификация КЛ для российских организаций, для случаев, когда российские организации участвуют в иностранных организациях долей меньше порогового значения.

4) Доказано, что систематизация процесса налогового

администрирования во многом должна быть связана с методиками предупреждения налоговых правонарушений с использованием иностранных налоговых режимов, за счет манипулирования иностранным налоговым законодательством. С позиции налогоплательщика вопросы реализации мероприятий налоговой оптимизации с использованием иностранных налоговых юрисдикций представляют собой проблематику, которая выражается в необходимости выбора соответствующих низконалоговых юрисдикций, формировании схем взаимодействия между взаимосвязанными лицами, регистрации иностранных организаций и реализации мероприятий по последующему обеспечению деятельности подконтрольных структур за рубежом. Для реализации большей части таких задач привлекаются лица, специализирующиеся на подобных услугах.

5) Развитие системы налогового администрирования, в рамках которой обязательства по подготовке большей части информации о доходах возлагаются на налогоплательщиков, основывается на достаточно больших размерах штрафов за налоговые нарушения. Вместе с тем назначение максимального размера наказания должно использоваться только в тех случаях, когда налогоплательщики неоднократно и целенаправленно нарушают соответствующие нормы налогового законодательства.

6) Для целей установления налогового потенциала КЛ необходимо применение специализированного способа оценки, основанного на экономико-математической модели расчета потенциального объема прибыли КИК. Применение расчетов в системном подходе к налоговому администрированию доходов КЛ должно быть основано на поступающей информации от КЛ в составе обязательных приложений к налоговой отчетности о КИК.

Список сокращений и условных обозначений

В настоящей диссертации применяются следующие сокращения и обозначения:

ВТО - Всемирная торговая организация

ВТамО - Всемирная таможенная организация

СОИДН - Соглашения об избежании двойного налогообложения

ВВП - Валовой внутренний продукт

КВЭД - Классификатор видов экономической деятельности

КИК - Контролируемая иностранная компания

КЛ - Контролирующее лицо

МГК - группа компаний, являющейся международным холдингом

НДФЛ - налог на доходы физических лиц

НК РФ - Налоговый Кодекс Российской Федерации

НПО - налог на прибыль организаций

ОКВЭД - общероссийский классификатор видов экономической деятельности

ПД - документы, относимые к перечню бухгалтерской первичной документации

РСБУ - Российские стандарты бухгалтерского учета

ТЛ - лица, участвующие в КИК, но не имеющие статуса КЛ

ТС ЕАЭС - Таможенный союз стран-участников Евразийского экономического союза

УК РФ - Уголовный Кодекс Российской Федерации

Уведомление об участии в КИК - Уведомление о контролируемых иностранных компаниях

ФНС России - Федеральная налоговая служба

ФЛ - физическое лицо

ЦБ РФ - Центральный банк Российской Федерации

СbCR - Международный обмен налоговой информацией в режиме «трехуровневой» системы отчётности (Country-by-country reporting)

CRS - Международный обмен налоговой информацией о финансовых счетах по формату, предложенному ОЭСР (Common Reporting Standard)

Список литературы

Книги

1. Азгальдов, Г.Г. Оценка стоимости интеллектуальной собственности и нематериальных активов : учебное пособие / Г.Г. Азгальдов, Н.Н. Карпова. – Москва : Международная академия оценки и консалтинга, 2006. – 398 с. – ISBN отсутствует.
2. Архипцева, Л.М. Прогнозирование и планирование в налогообложении : учебное пособие / Л.М. Архипцева, Л.И. Гончаренко, А.В. Гурнак [и др.] ; под редакцией профессора Л.И. Гончаренко, профессора О.В. Мандрощенко. – Москва : Инфра–М, 2019. – 207 с. – ISBN 978-5-9776-0492-5.
3. Волков, Е.А. Численные методы : учебное пособие / Е.А. Волков. – 5-е издание, стереотипное. – Санкт-Петербург : Лань, 1987. – 63 с. – ISBN 978-5-8114-0538-1.
4. Мачехин, В.А. Международное налоговое право : учебное пособие для магистратуры / В.А. Мачехин, Л.Л. Арзуманова, Е.Н. Горлова [и др.]. – Москва : ИНФРА–М, 2019. – 97 с. – ISBN 978-5-91768-912-8.
5. Шиткина, И.С. Холдинги: Правовое регулирование экономической зависимости. Управление в группах компаний / И.С. Шиткина. – Москва : Волтерс Клувер, 2008. – 552 с. – ISBN 978-5-466-00357-4.
6. Chow, D. International Business Transactions: Problems, Cases, and Materials / D. Chow, T. J. Schoenbaum. – South Holland : Wolters Kluwer, 2020. – 39 p. – ISBN 9781543822380.
7. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Curaçao 2017 (Second Round) / OECD Publishing, Paris, 2017. – 13 p. – ISBN 9789264283718, 9264283714.
8. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 / OECD, 2017. – 656 p. – ISBN 9789264287952.

9. Lang, M. CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law / M. Lang, H.J. Aigner, M. Stefaner, U. Scheuerle. – London : Kluwer Law International, 2004. – 653 p. – ISBN 9789041122841.

10. Klein, J. A. Aktuelle Entwicklung der CFC-Legislation (Hinzurechnungsbesteuerung) in ausgewählten Staaten Europas / J. A. Klein. – Hamburg : Diplomica Verlag GmbH, 2009. – 112 p. – ISBN 9783836628259.

Монографии

11. Пинская, М.Р. Налоговая конкуренция: от теории к практике : монография / М.Р. Пинская. – Москва : НИЦ ИНФРА-М, 2013. – С. 14. – 136 с. – 200 экз. – ISBN 978-5-16-009224-9.

12. Полежарова, Л.В. Международное налогообложение: современная теория и методология : монография / Л.В. Полежарова; под редакцией Л.И. Гончаренко. – Москва : Магистр: ИНФРА-М, 2016. – С. 187. – 413 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-9776-0409-3.

13. Сидорова, Е.Ю. Проблемы трансфертного ценообразования при определении и контроле таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию евразийского экономического союза : монография / Е. Ю. Сидорова, О.И. Борисов [и др.] ; под редакцией Е.Ю. Сидоровой. – Москва : Прометей, 2019. – 196 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-907244-49-8.

14. Kuźniacki, B. Controlled Foreign Companies (CFC) and Tax Avoidance: International and Comparative Perspectives with Specific Reference to Polish Tax and Constitutional Law, EU Law and Tax Treaties / B. Kuźniacki. – Warszawa : Księgarnie Wydawnictwa C.H. Beck. – 2020. – 584 st. – 2000 egz. – ISBN 978-83-8198-408-9.

Нормативные правовые акты

15. Статья XXXII Генерального соглашения по тарифам и торговле (ГАТТ

1947) – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/law/podborki/generalnoe_soglasheniye_po_tarifam_i_torgovle_%2528gatt_1947%2529/ (дата обращения: 01.01.2017).

16. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федеральный закон [принят Государственной Думой 22 декабря 1995 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/ (дата обращения: 15.06.2019).

17. Российская Федерация. Законы. Об акционерных обществах : федеральный закон [принят Государственной Думой 24 ноября 1995 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8743/5eeca37d32631b03fa76580dfad0bc508823836a/ (дата обращения: 28.05.2018).

18. Российская Федерация. Законы. Уголовный Кодекс Российской Федерации : федеральный закон [принят Государственной Думой 24 мая 1996 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/ (дата обращения: 14.04.2021).

19. Российская Федерация. Законы. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть первая : федеральный закон [принят Государственной Думой 31 июля 1998 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 01.05.2018).

20. Российская Федерация. Законы. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть вторая : федеральный закон [принят Государственной Думой 19 июля 2000 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 08.04.2018).

21. Российская Федерация. Законы. Об обществах с ограниченной ответственностью : федеральный закон [принят Государственной Думой

14 января 1998 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17819/4b1d7bf54bbd81b53a327b6ee66c5899d0ab9c56/ (дата обращения: 28.05.2018).

22. Российская Федерация. Законы. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях : федеральный закон [принят Государственной Думой 30 декабря 2001 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/ (дата обращения: 18.03.2019).

23. Российская Федерация. Законы. О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками [приказ ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12837]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_150126/ (дата обращения: 01.02.2019).

24. Российская Федерация. Законы. О ратификации Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам : федеральный закон [принят Государственной Думой 17 октября 2014 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_170482/ (дата обращения: 01.03.2017).

25. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны) [приказ Минфина России от 13.11.2007 № 108н (ред. от 02.11.2017)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_73100/4a32fa878af996f0b5994ea86e0e1f2238211e0f/ (дата обращения: 02.03.2017).

26. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения : федеральный закон [принят Государственной Думой 08 июля 2011 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_116968/ (дата обращения: 22.04.2017).

27. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 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)» (с изменениями и дополнениями) : федеральный закон [принят Государственной Думой 22 мая 2015 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_180743/ (дата обращения: 11.02.2018).

28. 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) [пояснительная записка к законопроекту № 630365-6] : федеральный закон [принят Государственной Думой 22 мая 2015 года]. – Система обеспечения законодательной деятельности. – Текст : электронный. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/630365-6/> (дата обращения: 02.04.2017).

29. Российская Федерация. Законы. Об утверждении формы и формата представления уведомления о контролируемых иностранных компаниях в электронной форме, а также порядка заполнения формы и порядка представления уведомления о контролируемых иностранных компаниях в электронной форме и признании утратившим силу приказа ФНС России от

13.12.2016 № ММВ-7-13/679@ [приказ ФНС России от 26.08.2019 № ММВ-7-13/422@]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_333708/ (дата обращения: 01.02.2019).

30. Российская Федерация. Законы. Об утверждении перечня государств (территорий), с которыми осуществляется автоматический обмен финансовой информацией [Приказ ФНС России от 03.11.2020 № ЕД-7-17/788@]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_370540/. (дата обращения: 01.02.2021).

31. Российская Федерация. Законы. О заключении соглашений об обмене информацией по налоговым делам (с изменениями и дополнениями) [постановление Правительства РФ от 14 августа 2014 г. № 805]. – Текст : электронный // Гарант.ру : Информационно-правовое обеспечение : [сайт]. – 2014. – URL: <http://base.garant.ru/70718530/#ixzz73AKhFT8q/> (дата обращения: 11.12.2017).

32. Российская Федерация. Законы. Об инвестиционных фондах (с изменениями и дополнениями, вступил в силу с 02.05.2020) : федеральный закон [принят Государственной Думой 11 октября 2001 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34237/d5b3dbebfb48ba1d60107bdd89f12b0aaf4c345e/ (дата обращения: 22.11.2019).

33. Российская Федерация. Законы. О рынке ценных бумаг : федеральный закон [принят Государственной Думой 20 марта 1996 года]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10148/ (дата обращения: 15.06.2019).

34. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Перечня иностранных государств (территорий), с компетентными органами которых

осуществляется автоматический обмен страновыми отчетами [приказ ФНС России от 04.12.2018 № ММВ-7-17/785@]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Текст : электронный. – URL: <https://340fzreport.nalog.ru/html/sites/www.340fzreport.nalog.ru/doc/CRS784.pdf/> (дата обращения: 11.03.2019).

35. Российская Федерация. Законы. 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 октября 2019 г. № ММВ-7-17/511@]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_337764/ (дата обращения: 01.02.2020).

36. Российская Федерация. Законы. Об утверждении формата уведомления об участии в международной группе компаний, порядка его заполнения и представления в электронной форме [приказ ФНС России от 06.03.2018 № ММВ-7-17/124@]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_296876/ (дата обращения: 02.04.2020).

37. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Ведомственной программы профилактики рисков причинения вреда охраняемым законом ценностям Федеральной налоговой службы на период 2018–2020 годы [приказ ФНС России от 28.09.2018 № ММВ-7-15/561@]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/docs/7877478/ (дата обращения: 11.02.2019).

38. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации: федеральный закон: [принят Государственной Думой 21 октября 2020 года].

– Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный.
– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_367150/ (дата обращения: 01.12.2020).

39. Российская Федерация. Законы. О реализации международного автоматического обмена финансовой информацией с компетентными органами иностранных государств (территорий) [Постановление Правительства РФ от 16 июня 2018 г. № 693]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс»: Законодательство : Версия Проф. – Текст : электронный.
– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_300424/ (дата обращения: 13.02.2020).

40. Российская Федерация. Законы. О направлении рекомендуемых форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах [приказ ФНС России от 15.01.2019 № ЕД-4-2/356@]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_316633/4f84673d2091145163dbc68ffaf8889738174d7/ (дата обращения: 01.03.2020).

41. Abgabenordnung (AO) § 138a Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen, Punkten 1-2, Teile 1 Absatz 138a: официальный сайт Федерального министерства юстиции и защиты прав потребителей: Берлин. – Текст : электронный. – URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_138a.html/ (дата обращения: 26.04.2018).

42. Deutschen Steuergesetzbuches // Legal Information Institute: официальный сайт Федерального министерства юстиции и защиты прав потребителей: Берлин. – Текст : электронный. – URL: http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p1133/ (дата обращения: 21.04.2019).

43. Finance Act, 1992, section 12 part 8 // United Kingdom Legislation: официальный сайт National Audit Office. – Лондон. – Текст : электронный. – URL: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1992/12/section/8> (дата обращения:

22.06.2019).

44. Finance Act, 2012 // United Kingdom Legislation: официальный сайт National Audit Office. – Лондон. – Текст : электронный. – URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2012/14/pdfs/ukpga_20120014_en.pdf. (дата обращения: 26.04.2020).

45. Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) / Service des Bundesministeriums der Justiz und für Verbraucherschutz // 50 Section 7(1) // Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz // Legal Information Institute: официальный сайт Федерального министерства юстиции и защиты прав потребителей. – Берлин. – Текст : электронный. – URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/astg/> (дата обращения: 19.08.2019).

46. Körperschaftsteuergesetz (KStG) // Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz: [сайт]. – Текст : электронный. – URL: https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/BJNR025990976.html/ (дата обращения: 26.04.2020).

47. Internal Revenue Code // Legal Information Institute: [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text> (дата обращения: 26.12.2018).

48. Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Bundesgesetzes über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation // Парламент республики Австрия: официальный сайт. – Вена. – 1997. – Текст : электронный. – URL: https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/ME/ME_00205/fname_534535.pdf. (дата обращения: 14.09.2019).

Материалы судебной практики

49. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 апреля 2008 г. № 15557/07 по делу № А75-8816/2006 о признании недействительными решений налогового органа. – Текст : электронный // «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. : справочно-правовая

система. – 2008. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=60163#jblp93TQvBtyMLPs> (дата обращения: 10.09.2018).

50. Постановление Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 № 7307/08 по делу № А07-10131/2007-А-РМФ о признании недействительным требования налогового органа. – Текст : электронный // «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. : справочно-правовая система. – 2008. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=ViZr93TSLBSzCZXj&cacheid=5F994C33E6FEBB6D76B9E3FB3D1BB18B&mode=splus&base=ARB&n=82368#kCbr93TvnTeD0BCA> (дата обращения: 14.08.2019).

51. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.03.2009 по делу № А55-17265/2008 о признании недействительным решения налогового органа. – Текст : электронный // «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. : справочно-правовая система. – 2009. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=w15s93TQz3yWscMQ1&cacheid=523801562976688F2CC98C893E1D2B97&mode=splus&base=RAPS011&n=66183#Kc5s93TMxbJldmDr> (дата обращения: 01.09.2019).

52. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 29.06.2010 по делу № А33-10481/2009 о признании недействительным решения налогового органа в части предложения уплатить НДС и привлечения к налоговой ответственности за неполную уплату налога на прибыль. – Текст : электронный // «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. : справочно-правовая система. – 2010. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=gznt93TYHL7GuLjq&cacheid=397AE111EDFFD03B74525AE7B59C57FE&mode=splus&base=AVS&n=59537#7bot93TWSghia4iu> (дата обращения: 05.08.2018).

53. Постановление Президиума ВАС РФ от 18.10.2011 № 5355/11 по делу № А55-10502/2010 о признании недействительным решения налогового органа. – Текст : электронный // «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. : справочно-правовая система. – 2011. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=xJRu93TdSjVD>

8d08&cacheid=8720FD37A0B3C332D12B8CB2468FFE34&mode=splus&base=ARB&n=243123#yqRu93TgK3RhCzm2 (дата обращения: 01.02.2019).

54. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». – Текст : электронный // «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. : справочно-правовая система. – 2013. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=Y8ru93TcyRj0aJIJ1&cacheid=4BD1A3F005DCC0DC45218ED1F7B548D4&mode=splus&base=LAW&n=151174#masu93TIdJAIIWS> (дата обращения: 25.08.2021).

55. Определение ВАС РФ от 31.01.2014 № ВАС-497/14 по делу № А26-951/2013 о пересмотре в порядке надзора судебных актов по делу об отмене решения налогового органа. – Текст : электронный // «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. : справочно-правовая система. – 2014. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=3xvv93TnkCHpIvKK&cacheid=D2174B72E263914B78E3AD6A02D60BBD&mode=splus&base=ARB&n=376500#Mfwv93TSnqW94u81> (дата обращения: 30.01.2017).

56. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 10.07.2014 по делу № А27-12135/2013 о признании недействительными решений и требования налогового органа. – Текст : электронный // «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. : справочно-правовая система. – 2014. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=LwIw93TQBiY854JR&cacheid=7AF0F8287EDC99E776393A566A24BA7D&mode=splus&base=AZS&n=119861#sgJw93TQbA94TG6N1> (дата обращения: 01.02.2019).

57. Решение Арбитражного суда города Москвы от 21 декабря 2017 г. № А40-178867/17-20-2672 по делу № А40-178867/2017 о признании недействительным решения налогового органа. – Текст : электронный // Арбитражный суд города Москвы : официальный сайт. – 2017. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/fa0d69f5-d05e-4537-90ea-782b3d9b82ee/> (дата обращения: 05.08.2018).

58. Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 21.02.2018 № Ф02-7180/2017 по делу № А19-5080/2017 о признании незаконным решения налогового органа. – Текст : электронный // «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. : справочно-правовая система. – 2017. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=3Jxx93TFogXHxvH1&cacheid=D204BE29A6DCAE2296329E593B0C9618&mode=splus&base=AVS&n=98582#rAyx93TB4zMH310L> (дата обращения: 01.02.2019).

59. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 08.06.2018 № Ф06-33607/2018 по делу № А12-34808/2017 о признании недействительным решения налогового органа. – Текст : электронный // «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. : справочно-правовая система. – 2018. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=jtCz93T2msX6P4PH&cacheid=317C75FA5CA3EE79D4826C9B0F628079&mode=splus&base=APV&n=166278#6YDz93T6kuAAEJ5r> (дата обращения: 01.02.2019).

60. Определение Верховного суда Российской Федерации от 05.07.2018 г. № 310-КГ18-6314 по делу № А23-7374/2016 об отмене решения суда предыдущей инстанции. – Текст : электронный // Верховный суд Российской Федерации : официальный сайт. – 2017. – URL: <https://vsrf.ru/lk/practice/cases?®isterDateExact=off&considerationDateExact=off&numberExact=true&number=310-КГ18-6314> (дата обращения: 30.01.2018).

61. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19.09.2018 № Ф01-4125/2018 по делу № А17-9516/2017 о признании недействительным требования налогового органа. – Текст : электронный // «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. : справочно-правовая система. – 2018. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=FSXz93TeaETwI6ZC1&cacheid=C2DF5C6148883E8AB57EC43BE9619B0B&mode=splus&base=AVV&n=84907#sGqz93TSiHdQuhYx2> (дата обращения: 01.02.2019).

62. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 18.10.2018 № Ф09-6670/18 по делу № А47-14049/2017 о признании недействительным решения налогового органа. – Текст : электронный // «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. : справочно-правовая система. – 2018. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=Y5D0A3Ts53xzOZBH2&cacheid=3681B043770666148A5EFB2A686DCE9D&mode=splus&base=AUR&n=196029#EhD0A3TcRa2mRScH2> (дата обращения: 01.02.2019).

63. Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 19.12.2019 № 20АП-6678/2019 по делу № А68-2051/2018 о признании недействительным решения налогового органа. – Текст : электронный // Консультант Плюс : Законодательство : Версия Проф. : справочно-правовая система. – 2019. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=gmY0A3TQNIT7UuSU1&cacheid=6D39E1FFB692B96A2C9BC9AFF6C81BС&mode=splus&base=RAPS020&n=75974#rRZ0A3TC4zugefup> (дата обращения: 30.01.2019).

64. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 30.04.2019 № Ф05-5289/2019 по делу № А40-211149/2018 о признании недействительным требования налогового органа. – Текст : электронный // «Консультант Плюс» : Законодательство : Версия Проф. : справочно-правовая система. – 2019. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=EcsxB3TCcsTurQIG2&cacheid=F9832B5CD69FD703E10FFD89AD82D555&mode=splus&base=AMS&n=320381#K7txB3TLC81qpyrU> (дата обращения: 01.02.2020).

65. Решение Арбитражного суда города Москвы от 24 января 2019 г. № А40-49647/19-75-671 по делу № А40-235623/18-140-5295 о признании недействительным решение налогового органа. – Текст : электронный // Арбитражный суд города Москвы: официальный сайт. – 2017. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/JqWn39JziDmP/> (дата обращения: 30.01.2021).

66. Постановление Девятого арбитражного суда от 22 ноября 2019 года

№ А40-118135/19-75-1540 по делу № А40-118135/2019 об оспаривании решения Арбитражного суда города Москвы. – Текст : электронный // Девятый арбитражный апелляционный суд : официальный сайт. – 2020. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/97387c7a-98a6-4414-a251-d29929f1568a> (Дата обращения: 30.01.2021).

67. Решение Арбитражного суда города Москвы от 28 января 2020 г. № А40-301221/19-140-7825 по делу № А40-301221/2019 о признании недействительным решения налогового органа. – Текст : электронный // Арбитражный суд города Москвы: официальный сайт. – 2019. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/jgXcqjubcsiLV/> (дата обращения: 05.08.2021).

68. Решение Арбитражного суда города Москвы от 4 февраля 2020 г. № А40-194355/19-115-3516 по делу № 29828-19/3480 о признании недействительным решения налогового органа. – Текст : электронный // Арбитражный суд города Москвы: официальный сайт. – 2021. – URL: <https://kad.arbitr.ru/Card/a79d2e5c-d38d-4a4a-b674-ffc5f9e9708f/> (дата обращения: 05.08.2021).

69. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда г. Москва от 11 февраля 2020 года № 09АП-81597/2019 по делу А40-118135/2019 о признании недействительным решения налогового органа. – Текст : электронный // Девятый арбитражный апелляционный суд: официальный сайт. – 2019. – URL: https://sudact.ru/arbitral/doc/1M5qHWOmdzmR/?arbitral-txt=контролируемая+иностранная+компания&arbitral-case_doc=&arbitral-awchunkinfo=&arbitral-date_from=&arbitral-date_to=&arbitral-region=&arbitral-court=&arbitral-judge=&_id=1611775725581&snippet_pos=1542#snippet (дата обращения: 05.08.2020).

70. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22 мая 2020 г. по делу № А40-1524/2018 о признании недействительным решения налогового органа. – Текст : электронный // Арбитражный суд Московского округа: официальный сайт. – 2018. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/yju9nVlO86bO/> (дата обращения: 05.08.2019).

71. Решение Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и

Ленинградской области от 31 марта 2021 № А56-113989/2020 о признании незаконным решения налогового органа. – Текст : электронный // Арбитражный суд Санкт-Петербурга и Ленинградской области: официальный сайт. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/tw1Azlepd2UN/> (дата обращения: 30.12.2021).

72. Решение Арбитражного суда города Москвы от 1 июня 2021 г. № А40-40046/21-75-990 по делу № А40-40046/2021 об отмене решения налогового органа. – Текст : электронный // Арбитражный суд города Москвы (АС города Москвы) : официальный сайт. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/IWIGvF Wncbl0/> (дата обращения: 30.10.2021).

73. Commission staff working document, impact assessment. Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. – Текст : электронный // Европейский союз : официальный сайт. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017SC0236&qid=1650133912302&from=EN/> (дата обращения: 26.04.2020).

74. Barnes group, inc. and subsidiaries, petitioners v. commissioner of internal revenue, Respondent, № 27211–09, 16 April 2013. – Текст : электронный // Налоговой суд США: официальный сайт. – URL: <https://www.ustaxcourt.gov/USTCInOP/OpinionViewer.aspx?ID=10559> (дата обращения: 12.07.2020).

75. Commission Decision (EU) 2015/314 of 15 October 2014 on the State aid SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) implemented by Spain Scheme for the tax amortisation of financial goodwill for foreign shareholding acquisitions (notified under document C (2014) 7280). – Текст : электронный // European Commission: официальный сайт. – 2014. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32015D0314&qid=1614339694382> (дата обращения: 13.01.2020).

76. Commission decision of 21.10.2015 on state aid SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks – Текст : электронный // Европейская комиссия: официальный сайт. – 2015. – URL: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253201/253201_1762441_575_2.pdf (дата

обращения: 13.01.2019).

77. Commission decision of 21.10.2015 on state aid SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) which Luxembourg granted to Fiat. – Текст : электронный // Европейская комиссия: официальный сайт. – 2015. – URL: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253203/253203_1757564_318_2.pdf (дата обращения: 13.01.2019).

78. Commission decision (EU) 2016/1699 of 11 January 2016 on the excess profit exemption State aid scheme SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) implemented by Belgium (notified under document C(2015) 9837). – Текст : электронный // Европейская комиссия: официальный сайт. – 2016. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32016D1699&qid=1614339694382> (дата обращения: 13.01.2019).

79. Commission decision of 30.08.2016 on state aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple. – Текст : электронный // Европейская комиссия: официальный сайт. – 2016. – URL: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253200/253200_1851004_674_2.pdf (дата обращения: 13.01.2019).

80. Commission decision (EU) 2018/859 of 4 October 2017 on State aid SA.38944 (2014/C) (ex 2014/NN) implemented by Luxembourg to Amazon. – Текст : электронный // European Commission: официальный сайт. – 2017. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32018D0859&qid=1614339694382> (дата обращения: 15.01.2018).

81. Sih partners LLLP, Explorer partner corporation, tax matters partner, № 3427–15, 18 January 2018, Petitioner v. Commissioner of internal revenue. – Текст : электронный // Налоговый суд США : официальный сайт. – 2018. – URL: <https://ustaxcourt.gov/USTCInOP/OpinionViewer.aspx?ID=11532> (дата обращения: 26.12.2018).

82. Commission Decision (EU) 2019/1352 of 2 April 2019 on the State aid SA.44896 implemented by the United Kingdom concerning CFC Group Financing Exemption (notified under document C(2019) 2526). – Текст : электронный //

Европейская комиссия : официальный сайт. – 2019. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32019D1352&qid=1614427245705> (дата обращения: 13.01.2020).

83. Commission decision (EU) 2020/1012 of 24 February 2020 on State aid SA.48394 2018/C (ex 2017/N) which Romania has partly implemented in favour of National Uranium Company (CNU). – Текст: электронный // Европейская комиссия: официальный сайт. – 2020. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32020D1012&qid=1614339694382> (дата обращения: 13.01.2019).

84. European Commission Antitrust: Commission fines Google €4.34 billion for illegal practices regarding Android mobile devices to strengthen dominance of Google's search. – Текст: электронный // Европейская комиссия: официальный сайт. – 2018. – URL: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-4581_en.htm (дата обращения: 13.01.2019).

Диссертации

85. 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 ; Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации. – Москва, 2016. – 225 с. – Библиогр.: с. 150.

Электронные ресурсы

86. Алешин, Ю.В. Теоретические аспекты налогового администрирования доходов от контролируемых иностранных компаний /

Ю.В. Алешин // Российский экономический интернет-журнал. – 2021. – № 4. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://www.e-rej.ru/upload/iblock/961/961c80b20936252de2a2cb73c2ac4ae6.pdf> (дата обращения: 18.01.2022).

87. Алешин, Ю.В. О контролирующих лицах структур, зарегистрированных в иностранных налоговых юрисдикциях / Ю. В. Алешин // Российский экономический интернет-журнал. – 2022. – № 1. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://www.e-rej.ru/upload/iblock/391/3918d6c7fdc0f46b07ba548a7bb66651.pdf> (дата обращения: 18.01.2022).

88. Винницкий, Д.В. Развитие судебной практики по делам о недостаточной капитализации в Российской Федерации в 2011–2016 годов / Д.В. Винницкий // Электронное приложение к «Российскому Юридическому Журналу». – 2017. – № 6. – С. 141–153. – Текст : электронный. – DOI 10.34076/2219-6838. – URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=32502588> (дата обращения: 12.04.2020).

89. Акиньшина, Ю. Платишь там, где работаешь / Ю. Акиньшина // Интернет-портал «Российской газеты» : [сайт]. – 2021. – 20 Июня. – № 134. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://rg.ru/2021/06/20/kchemu-privedet-vvedenie-globalnogo-naloga-dlia-korporacij.html> (дата обращения: 20.10.2021).

90. Агеева, О. ФНС подтвердила отсутствие автообмена финансовой информацией с Британией / О. Агеева, И. Ткачëв // Информационное агентство «РосБизнесКонсалтинг» : [сайт]. – 2019. – 28 марта. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.rbc.ru/economics/28/03/2019/5c9c9af49a79471bd bcc4e6b> (дата обращения: 25.12.2019).

91. Агеева, О. Налоговики узнали о зарубежных счетах и активах россиян в 58 странах / О. Агеева // Информационное агентство «РосБизнесКонсалтинг» : [сайт]. – 2019. – 05 марта. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.rbc.ru/economics/05/03/2019/5c78f4b39a794706e35338f8> (дата обращения: 27.10.2019).

92. Березанская, Е. Родина зовет: как миллиардеры отреагировали на призыв к деофшоризации / Е. Березанская // Журнал «Forbes» : [сайт]. – 2015. – 20 апреля. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.forbes.ru/milliardery/286477-rodina-zovet-kak-milliardery-otreagirov-ali-na-prizyv-k-deofshorizatsii?page=0,1> (дата обращения: 30.01.2017).

93. Гордон, А.Э. Налоговый обмен / А.Э. Гордон // Адвокатский центр Гордон и Партнеры: [сайт]. – 2019. – 05 января. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://gordon-adv.ru/articles/nalogovyy-obmen/> (дата обращения: 12.04.2020).

94. Демидова, А. Налоговая стратегия Starbucks вызвала подозрения у европейских властей / А. Демидова // Ведомости: [сайт]. – 2015. – 08 апреля. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.vedomosti.ru/business/articles/2015/04/08/nalogovaya-strategiya-starbucks-vizvala-podozreniya-u-evropeiskih-vlastei> (дата обращения: 10.12.2017).

95. Казарновский, П. Британия обязала офшорные зоны раскрывать бенефициаров компаний / П. Казарновский // Информационное агентство «РосБизнесКонсалтинг» : [сайт]. – 2015. – 01 мая. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.rbc.ru/politics/01/05/2018/5ae8b53b9a79470ed7729493> (Дата обращения: 05.08.2016).

96. Трофимова, О.К. Анализ рынка консалтинговых услуг за рубежом / О.К. Трофимова // Корпоративный менеджмент : [сайт] – 2001. – 10 апреля. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.cfin.ru/consulting/mkintro-10.shtml> (дата обращения: 01.02.2016).

97. Шестакова, Е.В. Допросы в налоговой проверке: особенности проведения и признание компании однодневкой / Е.В. Шестакова, А.А. Жиркова // Аудиторская фирма «Авдеев и Ко» : [сайт]. – 2018. – 01 октября. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a53/965338.html> (дата обращения: 05.12.2018).

98. Erlanger, A. Доклад ОЭСР для лидеров стран Большой двадцатки: международная налоговая система становится более эффективной / A. Erlanger

// Оффшорные Юрисдикции : [сайт]. – 2019. – 30 мая. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://internationalwealth.info/deofshorization/oecd-report-for-leaders-of-big-20-international-tax-system/> (дата обращения: 30.11.2019).

99. Уатт, Э. Налоговые гавани – смена ландшафта / Э. Уатт // Privat Banking and Wealth Management : [сайт]. – 2009. – 02 Апреля. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://pbwm.ru/articles/nalogovye-gavani-smena-landshafta> (дата обращения: 30.01.2017).

100. Автоматизированная информационная система «Налог-3» // Федеральная налоговая служба Российской Федерации : официальный сайт. – 2018. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/gos_inf/4045827/ (дата обращения: 30.11.2019).

101. Анкета юридического лица пункт 2.3 // АО «РОСКОСМОСБАНК»: официальный сайт. – 2018. – Текст : электронный. – URL: https://roscosmos-bank.ru/photo/anketa_yuridicheskogo_lica_v_celyah_crs_6.pdf (дата обращения: 30.10.2018).

102. Анкета юридического лица пункт 2.3 // Банк «ВТБ» (ПАО): официальный сайт. – 2018. – Текст : электронный. – URL: <https://broker.vtb.ru/upload/iblock/21d/Анкета%20юридического%20лица.docx> (дата обращения: 10.09.2021).

103. Ежегодные налоговые потери ЕС из-за офшоров оценили в 60 млрд евро // Информационное агентство «Интерфакс» : [сайт]. – 2017. – 08 ноября. – Текст : электронный. – URL: <https://www.interfax.ru/business/586626> (дата обращения: 12.05.2017).

104. Единая межведомственная информационно-статистическая система (ЕМИСС) : [сайт]. – Москва. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://www.fedstat.ru/> (дата обращения: 14.05.2018). – Текст : электронный.

105. За 15 лет из России в офшоры вывели 75% национального дохода // Издательство «Коммерсант» [сайт] – 2017. – 29 августа. – Текст : электронный. – URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3391074> (дата обращения: 12.05.2018).

106. Какие могут быть смягчающие ответственность обстоятельства при несвоевременном представлении организацией уведомления о контролируемых иностранных компаниях? // Справочно-правовая система «Консультант плюс»: официальный сайт. – 2017. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=169827#04745357713696259> (дата обращения: 07.08.2018).

107. Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988) (с изм. и доп. от 27.05.2010) // Справочно-правовая система «Консультант плюс»: официальный сайт. – 2017. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_186124/5ab905b4949f4503ede35342c3602ac0c8596d02/ (дата обращения: 30.12.2017).

108. Минфин отказался от идеи сократить срок пребывания в РФ для статуса налогового резидента // Информационное агентства «Интерфакс» : [сайт]. – 2019. – 31 октября. – Текст : электронный. – URL: <https://www.interfax.ru/business/682573/> (дата обращения: 25.02.2020).

109. Международный стандарт аудита 550 «Связанные стороны» – // Справочно-правовая система «Консультант плюс» : официальный сайт. – 2017. – Текст: электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317409/#dst0 (дата обращения: 01.02.2019).

110. «Многостороннее Соглашение компетентных органов об автоматическом обмене страновыми отчетами от 27 января 2016 г. / Multilateral Competent Authority Agreement on the exchange of country-by-country reports (англ.)» // Гарант.ру: Информационно-правовое обеспечение: [сайт]. – 2016. – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/71722490/> (дата обращения: 29.10.2017).

111. Международный автоматический обмен налоговой информацией в рамках ОЭСР Завтра уже наступило // Консалтинговое агентство «Делойт»: [сайт]. – Текст : электронный. – URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/tax/automatic-exchange-of-tax-information-in-OECD.pdf>

(дата обращения: 30.01.2017).

112. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» // Министерство финансов Российской Федерации : официальный сайт. – 2020. – Текст : электронный. – URL: <https://www.minfin.ru/common/UPLOAD/library/2014/02/main/ias.pdf> (дата обращения: 12.03.2020).

113. Международные стандарты оценки (МСО 1–4) // Справочно-правовая система «Консультант плюс» : официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=EXP&n=303165#032066903530992996/> (дата обращения: 11.02.2020).

114. Международные стандарты оценки (МСО 1–4) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – 2016. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=EXP&n=303165#032066903530992996> (дата обращения: 02.03.2019)

115. Обзор практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации // Справочно-правовая система «Консультант плюс» : официальный сайт. – 2017. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_212877/ (дата обращения: 30.10.2017).

116. Общероссийский классификатор видов экономической деятельности ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2) // Справочно-правовая система «Консультант плюс» : официальный сайт. – 2017. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_163320/ (дата обращения: 01.02.2019).

117. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов / Министерство финансов Российской Федерации // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – 2020. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=334706&fl>

d=134&dst=1000000001,0&rnd=0.8560062626398872#07958211880918424

(дата обращения: 01.02.2020).

118. Счетная палата поделилась способами ухода от налогов // Первое антикоррупционное СМИ : [сайт]. – 2013. – 23 Ноября. – Текст : электронный. – URL: <http://pasm.ru/archive/99281> (дата обращения: 30.01.2017).

119. Представление финансовой информации об иностранных клиентах по стандарту ОЭСР // Федеральная налоговая служба Российской Федерации : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://340fzreport.nalog.ru/> (дата обращения: 25.12.2020).

120. Письмо Минфина России от 30 августа 2017 г. № 03-12-11/2/55926 // Справочно-правовая система «Консультант плюс» : официальный сайт. – 2017. – Текст: электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=172568390905611294794853108&cacheid=83F45A3D4DEF400CF0AD17F313952986&mode=splus&base=QUEST&n=170517&rnd=0.8319303398085882#j6hnx9nfr>. (дата обращения: 28.01.2017).

121. Письмо ФНС России от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 (ред. от 13.02.2020) О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок // Справочно-правовая система «Консультант плюс»: официальный сайт. – 2017. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_150123/ (дата обращения: 16.02.2019).

122. Письмо Федеральной налоговой службы от 12 сентября 2017 г. № ЕД-4-13/18086@ Об участии в иностранной организации паевого инвестиционного фонда // Справочно-правовая система «Консультант плюс» : официальный сайт. – 2017. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=170824#01607165070149852> (дата обращения: 30.02.2018).

123. Письмо Минфина России от 09.04.14 № 03-00-РЗ/16236 «О применении льгот, предусмотренных международными соглашениями об избежании двойного налогообложения» // Министерство финансов Российской Федерации: официальный сайт. – 2017. – Текст : электронный. –

URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=21474 (дата обращения: 29.03.2019).

124. Письмо Минфина России от 16.07.2018 г. № 03-12-12/2/49387 О документальном подтверждении соблюдения условий освобождения от налогообложения прибыли КИК – активной иностранной компании // Справочно-правовая система «Консультант плюс» : официальный сайт. – 2017. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=178133#032477942941402316>. (дата обращения: 25.04.2019).

125. Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 4 марта 2016 г. № 03-01-11/12773 О применении к налогоплательщикам налоговых санкций // Гарант.ру : Информационно-правовое обеспечение : [сайт]. – 2016. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71251008/> (дата обращения: 05.08.2018).

126. Применяемые соглашения об избежании двойного налогообложения // Федеральная налоговая служба Российской Федерации: официальный сайт. – 2017. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/inttax/mpa/dn/ (дата обращения: 27.06.2018).

127. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал (Заключено в г. Никозии 05.12.1998 // Справочно-правовая система «Консультант плюс» : официальный сайт. – 2017. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23908/adb6bf22b131095d43dcc19e91daff6e470faff8/ (дата обращения: 19.07.2019).

128. Список лиц, под контролем либо значительным влиянием которых находится кредитная организация, данные в отношении Банка ВТБ // Центральный банк Российской Федерации : официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – URL: https://cbr.ru/banking_sector/credit/co_schema/

(дата обращения: 18.06.2019).

129. Счетная палата: треть внешней торговли России приходится на офшоры // Информационное агентство «РИА Новости»: [сайт]. – 2013. – 21 Ноября. – Текст : электронный. – URL: <https://ria.ru/20131121/978759819.html> (дата обращения: 21.08.2018).

130. Триллион долларов утек в офшоры Интерфакс // Информационное агентство «Интерфакс»: [сайт]. – 2013. – 07 Ноября. – Текст : электронный. – URL: <http://www.interfax.ru/business/339417/> (дата обращения: 30.01.2017).

131. Форма самосертификации для целей выявления налоговых резидентов иностранных государств для клиентов – юридических лиц, не являющихся финансовыми институтами, их выгодоприобретателях и (или) лицах, прямо или косвенно их контролирующих (на русском языке) // Банк ВТБ (публичное акционерное общество) : официальный сайт. – 2018. – Текст : электронный. – URL: https://broker.vtb.ru/upload/iblock/6b1/%CF%F0%E8%EB%EE%E6%E5%ED%E8%E5_5_%D4%EE%F0%EC%E0_%F1%E0%EC%EE_%F1%E5%F0%F2%E8%F4%E8%EA%E0%F6%E8%E8_%DE%CB.docx (дата обращения: 12.07.2020).

132. Action 5 Harmful tax practices // ОЭСР : официальный сайт. – 2017. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/> (дата обращения: 16.03.2020).

133. Anlage für Gesellschaften mit gemischten Einkünften und Einkünften Formulkatalog Steuerformulare // Финансовое управление Баварского государственного управления по налогам: официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – URL: <https://www.formulare-bfinv.de/printout/034503.pdf> (дата обращения: 26.04.2019).

134. Anlage zur gesonderten – und einheitlichen – Feststellung nach Paragraph 18 Abs. 1–3 des Außensteuergesetzes Formulkatalog Steuerformulare // Финансовое управление Баварского государственного управления по налогам: официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – URL: <https://www.formulare-bfinv.de/printout/034507.pdf>. (дата обращения:

26.04.2019).

135. Angaben über die Beteiligten Formularkatalog Steuerformulare // Финансовое управление Баварского государственного управления по налогам : официальный сайт. – 2019. – URL: <https://www.formulare-bfinv.de/printout/034501.pdf>. (дата обращения: 26.04.2019). – Текст : электронный.

136. Schumann, B. Usual suspects? Co-conspirators in the business of tax dodging / B. Schumann // The Greens in the European Parliament : [сайт]. – 2017. – 23 January. – Текст : электронный. – URL: https://www.greens-efa.eu/files/assets/docs/usual_suspects___intermediaries_in_tax_dodging.pdf (дата обращения: 21.08.2018).

137. Maciejovsky, B. Mental Accounting and the Impact of Tax Penalty and Audit Frequency on the Declaration of Income / B. Maciejovsky, E. Krichler, H. Schwarzenberger // Непрерывная серия специальной исследовательской области 373 «Количественная оценка и моделирование экономических процессов». – 2001. – ISBN отсутствует. – pp. 1–15. – Текст : электронный. – URL: <https://edoc.hu-berlin.de/bitstream/handle/18452/4162/16.pdf?sequence=4> (дата обращения: 12.04.2018).

138. Levin, C. Unpaid Taxes on Billions in Hidden Offshore Accounts / C. Levin, J.C. Chairman // Committee on homeland security and governmental affairs united states senate, One hundred thirteenth congress, Second session. – 2014. – pp. 155–156. – DOI отсутствует. – Текст : электронный/ – URL: [https://www.hsgac.senate.gov/imo/media/doc/REPORT%20-%20OFFSHORE%20TAX%20EVASION%20\(Feb%2026%202014,%208-20-14%20FINAL\).pdf](https://www.hsgac.senate.gov/imo/media/doc/REPORT%20-%20OFFSHORE%20TAX%20EVASION%20(Feb%2026%202014,%208-20-14%20FINAL).pdf) (дата обращения: 26.04.2020).

139. Radaelli, C.M. The code of conduct against harmful tax competition: open method of coordination in disguise? / C.M. Radaelli // Public Administration. – 2003 – № 81. – ISSN 1467-9299 – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.yumpu.com/en/document/read/27652817/the-code-of-conduct-against-harmful-tax-competition-european-> (дата

обращения: 21.06.2020).

140. Fuest, C. Tax competition and tax coordination in a median voter model / C. Fuest, B. Huber // *Public Choice*. – 2001. – № 107. – ISSN 1573-7101. – Текст : электронный. – DOI 10.1023/A:1010308526469. URL: <https://link.springer.com/article/10.1023/A:1010308526469> (дата обращения: 12.04.2018).

141. Edwards, C. International Tax Competition: 21st-Century Restraint on Government / C. Edwards, V. Ruggy // *Cato Policy Analysis*. – 2012. – № 431. – ISSN 1069-8124. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1461691 (дата обращения: 14.03.2020).

142. Cost Allocation Guide for State and Local Governments [https //](https://www2.ed.gov/about/offices/list/ocfo/fipao/costallocationguide92019.pdf) Министерство образования США : официальный сайт. – Вашингтон. – URL: <https://www2.ed.gov/about/offices/list/ocfo/fipao/costallocationguide92019.pdf> (дата обращения: 26.04.2020). – Текст : электронный.

143. Council directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC // Справочное-правовая система «EUR-Lex» : официальный сайт. – 2017. – Текст : электронный. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32011L0016> (дата обращения: 20.02.2018).

144. Country-specific information on Country-by-Country reporting implementation: официальный сайт OECD // ОЭСР : официальный сайт. – 2017. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/country-specific-information-on-country-by-country-reporting-implementation.htm/> (дата обращения: 20.02.2018).

145. Commissioner of internal revenue «1963 annual report // Служба внутренних доходов США : официальный сайт. – Вашингтон. – 1963. – Текст : электронный. – URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/63dbfullar.pdf> (дата обращения: 26.04.2020).

146. Disclosure of VAT avoidance schemes (VAT Notice 700/8) // Сайт государственных услуг и информации правительства Великобритании:

официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – URL: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7008-disclosure-of-vat-avoidance-schemes/vat-notice-7008-disclosure-of-vat-avoidance-schemes#hallmarked-schemes-frequently-asked-questions/> (дата обращения: 22.02.2020).

147. Deicmann, L. CFC Rules: A comparison between the German and the UK system / L. Deicmann, H. Lechner, D. Schanz // GBV Common Library Network of the German States Bremen, Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein, Thüringen and the Foundation of Prussian Cultural Heritage: [сайт]. – 2019. – 17 Jul. – DOI отсутствует. – Текст : электронный. – URL: <http://www.gbv.de/dms/buls/631007954.pdf> (дата обращения: 19.08.2020).

148. Bolnick, B. Effectiveness and Economic Impact of Tax Incentives in the SADC Region / B. Bolnick // Nathan–MSI Group: [сайт]. – 2004. – Febr. – Текст : электронный. – URL: https://www.nathaninc.com/wp-content/uploads/2017/10/Effectiveness_and_Economic_Impact_of_Tax_Incentives_in_the_SADC_Region.pdf (дата обращения: 26.04.2020).

149. Kirchler, E. Cooperative Tax Compliance: From Deterrence to Deference / E. Kirchler, C. Kogler, S. Muehlbacher // Current Directions in Psychological Science. – 2014. – № 23 (2). – ISSN 1467-8721. – Текст : электронный. – DOI 10.1177/0963721413516975. – URL: https://www.researchgate.net/publication/261390919_Cooperative_Tax_Compliance (дата обращения: 12.04.2018).

150. Laity, E.T. The United States' Response to Tax Havens: The Foreign Base Company Services Income of Controlled Foreign Corporations / E.T. Laity // The Northwestern Journal of International Law and Business. – 1997. – № 18 – ISSN 01963228. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://scholarlycommons.law.northwestern.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1466&context=njilb/> (дата обращения: 12.02.2019).

151. European Commission Antitrust: Commission fines Google €4.34 billion for illegal practices regarding Android mobile devices to strengthen dominance of

Google's search. // Европейская комиссия : [сайт]. – 2019. – 18 Jul. – Текст : электронный. – URL: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-4581_en.htm (дата обращения: 18.03.20219).

152. Foreign Form of Tax return // Королевская налогово-таможенная служба : официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/604120/SA106-2017.pdf. (дата обращения: 26.04.2020).

153. Formulare Außensteuergesetz // Финансовое управление Баварского государственного управления по налогам : официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – URL: <https://www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Formulare/Auslandssachverhalte/Aussensteuergesetz/default.php?f=Amberg&c=n&d=x&t=x/> (дата обращения: 22.06.2019).

154. Formularkatalog Steuerformulare 015 – Anlage AUS (2018) – Ausländische Einkünfte (Ausländische Einkünfte und Steuern) // Финансовое управление Баварского государственного управления по налогам: официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – URL : <https://www.formulare-bfinv.de/ffw/content.do?%24csrf=1H33AO2AIBI3UW11N9G5EGSF9/> (дата обращения: 22.06.2019).

155. Formularkatalog Steuerformulare Anlage für Gesellschaften mit erweitert beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern // Финансовое управление Баварского государственного управления по налогам : официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – URL: <https://www.formulare-bfinv.de/printout/034500.pdf>. (дата обращения: 22.06.2019).

156. GDP (current US\$) World Bank national accounts data, and OECD National Accounts data files // Всемирный банк : официальный сайт. – 2018. – Текст : электронный. – URL: https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?most_recent_value_desc=true (дата обращения: 21.08.2019).

157. Zodrow, G.R. Capital mobility and capital tax competition / G.R. Zodrow, R. Allyn, M. Gladys, J.A. Baker // III Institute for Public Policy : [сайт]. – 2009. – 03 Jily. – Текст : электронный. – URL:

<https://pdfs.semanticscholar.org/dbd1/81e61eae7460185b03efa0320ee823bac365.pdf>/ (дата обращения: 26.04.2020).

158. Guidance Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS) // Правительство Великобритании : официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701190/DOTAS-March.pdf/ (дата обращения: 11.02.2020).

159. Ramsay, I. M. Company directors' liability for insolvent trading: monograph / I. M. Ramsay // Melbourne Law School : [сайт]. – 2000. – Текст : электронный. – URL: https://law.unimelb.edu.au/__data/assets/pdf_file/0005/1721165/3-Ian-ramsay.pdf (дата обращения: 16.05.2019).

160. Instructions for Form 8621 (12/2020) Information Return by a Shareholder of a Passive Foreign Investment Company or Qualified Electing Fund. // Служба внутренних доходов США : официальный сайт. – 2020. – Текст : электронный. – URL: <https://www.irs.gov/instructions/i8621> (дата обращения: 26.08.2020).

161. Instructions for Form 5471, Category 2 Filer // Служба внутренних доходов США : официальный сайт. – 2020. – Текст : электронный. – URL: <https://www.irs.gov/instructions/i5471/ch01.html> (дата обращения: 26.04.2020).

162. Instructions for Form 8865 // Служба внутренних доходов США : официальный сайт. – 2020. – Текст : электронный. – URL: <https://www.irs.gov/forms-pubs/about-form-8865> (дата обращения: 26.04.2020).

163. Instructions for form 1065 // Служба внутренних доходов США : официальный сайт. – 2020. – Текст : электронный. – URL: <https://www.irs.gov/instructions/i1065/ch01.html#d0e22> (дата обращения: 26.04.2020).

164. Instructions for Forms 8804, 8805, and 8813 // Служба внутренних доходов США : официальный сайт. – 2020. – Текст : электронный. – URL: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i8804.pdf> (дата обращения: 26.04.2020).

165. Garcia-Bernardo, J. Uncovering Offshore Financial Centers: Conduits and Sinks in the Global Corporate Ownership / J. Garcia-Bernardo, J. Fichtner, F.W. Takes,

E.M. Heemskerk // *Scientific reports*. – 2017. – № 7 (1). – ISSN 2045-2322. – Текст : электронный. – DOI 10.1038/s41598-017-06322-9. – URL: https://www.researchgate.net/publication/314433469_Uncovering_Offshore_Financial_Centers_Conduits_and_Sinks_in_the_Global_Corporate_Ownership_Network/ (дата обращения: 13.09.2019).

166. Clausing, Kimberly. The Real (and Imagined) Problems with the U.S. Corporate Tax Code / Kimberly Clausing // *Harvard Business Review*: [сайт]. – 2016. – 06 Dec. – Текст : электронный. – URL: <https://hbr.org/2016/12/the-real-and-imagined-problems-with-the-u-s-corporate-tax-code> (дата обращения: 21.05.2018).

167. Lowell, D.Y. Subpart F: Revised Active Rents and Royalties Exception / D.Y. Lowell // *Tax Management International Journal*. – 2016. – August. – ISSN 0090-4600. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://s3-us-east-2.amazonaws.com/mwe.media/wp-content/uploads/2019/04/05154934/subpart-f_revised-active-rents-and-royalties-exception.pdf (дата обращения: 16.08.2020).

168. Catenaro, M. Implicit Tax Co-Ordination Under Repeated Policy Interactions / M. Catenaro, J.-P. Vidal // *European Central Bank*. – 2003. – № 259. – ISSN 1725-2806. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/scrpwps/ecbwp259.pdf>. (дата обращения: 28.01.2020).

169. Devereux, M.P. Tax Competiton / M.P. Devereux // *Oxford University Center of Business Taxation*: [сайт]. – 2007. – № 4. – Текст : электронный. – URL: <https://www.yumpu.com/en/document/read/55331359/tax-competition>. (дата обращения: 29.03.2019).

170. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). R(6). Double taxation conventions and the use of conduit companies // *Электронная библиотека ОЭСР : официальный сайт*. – 2014. – Текст : электронный. – URL: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/r-6-double-taxation-conventions-and-the-use-of-conduit-companies_9789264239081-99-en#page4 (дата обращения: 26.01.2020).

171. Multilateral competent authority agreement on automatic exchange of

financial account information // Федеральная Налоговая Служба Российской Федерации: официальный сайт. – 2020. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/finans/russia_mcaa.pdf/ (дата обращения: 20.11.2020).

172. Measuring tax gaps 2020 edition Tax gap estimates for 2018 to 2019 // Королевская налогово-таможенная служба Великобритании : официальный сайт. – 2020. – Текст : электронный. – URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/907122/Measuring_tax_gaps_2020_edition.pdf/ (дата обращения: 21.12.2020).

173. National Audit Office, HMRC, Report by the Controller and Auditor General, Tax Avoidance: Tackling Marketed Avoidance Schemes // Королевская налогово-таможенная служба Великобритании: официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – URL: <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2012/11/1213730.pdf/> (дата обращения: 14.07.2019).

174. Notices from European union institutions, bodies, offices and agencies. Council conclusions on the EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes DOI: отсутствует // Официальный журнал Европейского союза. – 2017. – № 60. – pp. 5-20. – Текст : электронный. URL: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XG1219\(01\)&qid=1650014724848&from=EN/](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XG1219(01)&qid=1650014724848&from=EN/) (Дата обращения: 30.01.2018).

175. OECD public discussion draft beps action 3:strengthening cfc rules / OECD // ОЭСР : официальный сайт. – 2015. – Текст : электронный. – URL: <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-3-strengthening-CFC-rules.pdf> (дата обращения: 12.02.2020).

176. OECD Automatic Exchange Portal: официальный сайт OECD // ОЭСР : официальный сайт. – 2019. – Текст : электронный. – URL: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/> (дата обращения: 19.02.2020).

177. OECD/G20 Base erosion and profit shifting : "Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report // ОЭСР : официальный сайт. – 2015." –

Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1603215443&id=id&accname=guest&checksum=B9C37E0D39BC8E995ABF72272160F9AE/> (дата обращения: 21.07.2018).

178. OECD Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting: официальный сайт OECD // ОЭСР : официальный сайт. – 2016. – Текст : электронный. – URL: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/cbcr-oecd-beeps-action-13-2015-final-report.pdf/> (дата обращения: 26.04.2020).

179. OECD Glossary of Tax Terms // ОЭСР : официальный сайт. – 2016. – Текст : электронный. – URL: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (дата обращения: 21.08.2019).

180. OECD Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 // OECD : официальный сайт. – 2015. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report-9789264241152-en.htm/> (дата обращения: 21.08.2019).

181. Partnership Tax Return // Королевская налогово-таможенная служба Великобритании : официальный сайт. – 2018. – Текст : электронный. – URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/690440/sa800man-2018.pdf/ (дата обращения: 26.04.2020).

182. Policy brief taxing multinational enterprises base erosion and profit shifting (BEPS) // ОЭСР : официальный сайт. – 2013. – Текст : электронный. – URL: [https://www.oecd.org/tax/PB-Base-Erosion-Profit-Shifting-\(BEPS\)-Nov-2013.pdf/](https://www.oecd.org/tax/PB-Base-Erosion-Profit-Shifting-(BEPS)-Nov-2013.pdf/) (дата обращения: 30.01.2017).

183. Signatories of the multilateral competent authority agreement on automatic exchange of financial account information and intended first information exchange date // ОЭСР : официальный сайт. – 2022. – Текст : электронный. – URL: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf/> (дата обращения: 05.05.2020).

184. Statutory Instruments, 2012, № 3024, The controlled foreign companies (Excluded Territories) Regulations 2012 // Королевская налогово-таможенная служба Великобритании: официальный сайт. – 2018. – Текст : электронный.

– URL: http://www.legislation.gov.uk/ukxi/2012/3024/pdfs/ukxi_20123024_en.pdf
(дата обращения: 11.12.2019).

185. Juranek, S. Transfer pricing regulation and taxation of royalty payments / S. Juranek, D. Schindler, G. Schjelderup // *Journal of Public Economic Theory*. – 2017. – 20 (1). – ISSN 1467-9779. – Текст : электронный. – DOI 10.1111/jpet.12260. – URL: <https://onlinelibrary.wiley.com/toc/14679779/2018/20/1> (дата обращения: 11.12.2019).

186. Taxation (International and Other Provisions) Act 2010 PART 9A Chapter 1S section 371AA // Национальный архив Правительства Великобритании. – Лондон. – Текст : электронный. – URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/8/section/371AA> (дата обращения: 12.06.2020).

187. UK tax avoidance cases // Sullivan & Cromwell LLP : официальный сайт. – 2011. – Текст : электронный. – URL: https://www.sullcrom.com/siteFiles/Publications/SC_Publication_UK_tax_avoidance_cases.pdf/ (дата обращения: 20.09.2021).

Статьи

188. Алехина, Л.Н. Субъективизм в определении уровня существенности и аудиторского риска / Л.Н. Алехина // *Аудиторские ведомости*. – 2014. – № 9. – С. 10-20. – ISSN 1727–8058.

189. Алешин, Ю.В. Межстрановое взаимодействие налоговых служб – определяющий этап развития налогообложения / Ю.В. Алешин // *Налоги и налогообложение*. – 2019. – № 2. – С. 49-55. – ISSN 1812–8688.

190. 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.

191. Алешин, Ю.В. Идентификация фактического получателя дохода в международной практике налогового администрирования / Ю.В. Алешин,

О.В. Мандрощенко // Финансовая экономика. – 2019. – № 1. – С. 6-10.
ISSN 2075–7786.

192. Алешин, Ю.В. Информационное обеспечение мероприятий налогового администрирования контролируемых иностранных компаний и контролирующих лиц / Ю.В. Алешин // Экономика и предпринимательство. – 2019. – № 2 (103). – С. 1115-1118. – ISSN 1999–2300.

193. 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.

194. Алешин, Ю.В. Практические аспекты специализированного подхода в налоговом администрировании контролируемых иностранных компаний и контролирующих лиц / Ю.В. Алешин // Международный научный журнал. – 2021. – № 4. – С. 46-53. – ISSN 1995–4638.

195. Бобринев, Р.В. Обстоятельства, способствующие совершению налоговых правонарушений и преступлений / Р.В. Бобринев // Вестник Кемеровского государственного университета. – 2015. – № 2–5 (62). – С. 256-263. – ISSN 2078–8975.

196. Богатырев, С.Ю. Новые методы контроля и анализа бухгалтерской отчетности на службе налоговых органов / С.Ю. Богатырев, Д.Н. Сулейманов, Е.С. Горбатко // Налоги и налогообложение. – 2017. – № 9. – С. 54-68. – ISSN 2454–065X.

197. Горбунова, Я.П. Причины нарушения налогового законодательства и обстоятельства, смягчающие, отягчающие и освобождающие от ответственности за налоговые правонарушения / Я.П. Горбунова // Правовая реформа – 2014. – № 3 (7). – С. 54-62. – ISSN 2411–099X.

198. Варшавская, Л.Н. Закон США о налогообложении иностранных счетов (FATCA) и обязанности российских банков по его исполнению / Л.Н. Варшавская // Молодой ученый. – 2015. – № 10.2. – С. 57-60. – ISSN 2072–0297.

199. Владимирова, Т.В. О применении правил недостаточной капитализации к займам между российскими компаниями / Т.В. Владимирова, А.А. Амбрасовская // Налоговед. – 2016. – № 5. – С. 20-34. – ISSN 1810–1984.

200. Воинов, В.В. Фактический получатель дохода: история включения понятия в Модельную конвенцию ОЭСР / В.В. Воинов // Налоговед. – 2017. – № 4. – С. 42-49. – ISSN 1810–1984.

201. Воронцовский, А.В. Цифровизация экономики и ее влияние на экономическое развитие и общественное благосостояние / А.В. Воронцовский // Вестник Санкт–Петербургского государственного университета. – 2020. – № 2. Том 36. – С. 19-216. – ISSN 1026–356X.

202. Вольвач, Д.В. Минимальные стандарты проекта BEPS: противодействие вредоносным налоговым практикам с использованием интеллектуальной собственности / Д.В. Вольвач, В.И. Голишевский // Налоговая политика и практика. – 2017. – № 2. – С. 74-80. – ISSN 2071–5250.

203. Вольвач, Д.В. Призываем начать налоговые отношения с государством с чистого листа / Д.В. Вольвач, В.И. Голишевский // Налоговед. – 2018. – № 9. – С. 6-19. – ISSN 1810–1984.

204. Вольвач, Д.В. Кто владеет информацией, владеет и налоговой базой / Д.В. Вольвач, А.В. Кадет // Налоговед. – 2016. – № 6. – С. 14-25. – ISSN 1810–1984.

205. Гончаренко, А.Е. Классификация взаимозависимых лиц в законодательстве России и мировых финансовых институтах / А.Е. Гончаренко, Ю.В. Алешин // Финансовая жизнь. – 2017. – № 3. – С. 78-83. – ISSN 2218–4708.

206. Евстафьева, А.Х. Соотношение налоговых дефиниций: система налогов, налоговая система, налоговое администрирование / А.Х. Евстафьева // Вопросы региональной экономики. – 2016. – № 1 (26). – С. 79-82. – ISSN 2078-4023.

207. Иванов, С.Д. Проблемы правового регулирования деофшоризации экономики / С.Д. Иванов // Право: современные тенденции: материалы

IV Международной научной конференции. – 2017. – С. 75-80.
– ISSN отсутствует.

208. Жуков, В.А. Современные тенденции развития рынка консалтинговых услуг / В.А. Жуков // Вестник университета. – 2017. – № 11. – С. 91-99. – ISSN 1816–4277.

209. Колесникова, Е.Н. Признаки «техничности» иностранной компании / Е.Н. Колесникова // Налоговая политика и практика. – 2019. – № 2. – С. 75-77. – ISSN 2071–5250.

210. Манушин, Д.В. Уточнение понятия «методология» / Д.В. Манушин // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 16 (406). – С. 41-60. – ISSN 2071–4688.

211. Микулин, А.И. «Обоснованная» необходимость истребования документов вне налоговых проверок / А.И. Микулин // Налоговед. – 2016. – № 12. – С. 42-51. – ISSN 1810–1984.

212. Милоголов, Н.С. Борьба с размыванием налоговой базы: российская практика и зарубежный опыт / Н.С. Милоголов // Налоговед. – 2015. – № 15. – С. 28-37. – ISSN 1810–1984.

213. Милоголов, Н.С. Налоговое резидентство физических лиц: критический анализ применяемых в России критериев / Н.С. Милоголов // Налоговед. – 2018. – № 12. – С. 62-70. – ISSN 1810–1984.

214. Налоговый мониторинг: стратегические цели и перспективы развития // Налоговая политика и практика. – 2017. – № 9 (177). – С. 4-7. – ISSN 2071–5250.

215. Низамитдинов, А.И. Использование штрафного сплайна (p-spline) и кубического сглаживающего сплайна в прогнозировании временных рядов / А.И. Низамитдинов // Вестник Таджикского государственного университета права, бизнеса и политики. – 2012. – № 4 (52). – С. 124-131. – ISSN отсутствует.

216. О смягчающих обстоятельствах при назначении налоговых санкций // Налоговая политика и практика. – 2016. – № 9 (165). – С. 20-23. – ISSN 2071-5250.

217. Овчарова, Е.В. Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования / Е.В. Овчарова // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2019. – № 1. – С. 89-111. – ISSN 2072–8166.

218. Орлова, Е.Ю. Выбор оптимальной юрисдикции в налоговом планировании / Е.Ю. Орлова // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд: сборник материалов XLIX Международной научно-практической конференции. – 2017. – С. 117-122. – ISSN отсутствует.

219. Полежарова, Л.В. Новые стандарты ОЭСР в области обмена информацией и их использование в России / Л.В. Полежарова, А.В. Виноградова // Налоговая политика и практика. – 2015. – № 5. – С.77-80. – ISSN 2071–5250.

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

221. Полежарова, Л.В. Концепция фактического получателя дохода в международных налоговых отношениях / Л.В. Полежарова // Академия бюджета и казначейства Минфина России. – Финансовый журнал. – 2011. – № 4 (10). – С. 83-96. – ISSN 2075–1990.

222. Полинчук, М.Д. Управленческий тест налогового резидентства организации / М.Д. Полинчук // Налоговед. – 2016. – № 1. – С. 24-31. – ISSN 1810–1984.

223. Попов, И.В. Разъяснения налогового законодательства как мера предупреждения налоговых споров / И.В. Попов // Вестник Института законодательства и правовой информации Республики Казахстан. – 2020. – № 1 (59) – С. 362-368. – ISSN отсутствует.

224. Починок, А.П. Недобросовестная налоговая конкуренция как фактор, способствующий уклонению от уплаты налогов. / А.П. Починок, А.А. Калинина // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 3.

– С. 12-16. – ISSN 1999–849X.

225. Прошин, В.М. Меры профилактики налоговых преступлений / В.М. Прошин // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. – 2018. – № 1. – С. 119-121. – ISSN 2220–2404.

226. Разгулин, С.В. Истребование налоговыми органами пояснений в рамках камеральной проверки / С.В. Разгулин // Финансы. – 2017. – № 3. – С. 35-38. – ISSN 0869–446X.

227. Рассказов, Л.П. Сходство и различие российской правовой системы и романо-германской правовой семьи / Л.П. Рассказов // Ленинградский юридический журнал. – 2013. – № 4. – С. 76-84. – ISSN 1813–6230.

228. Романова, И.Б. Налоговое администрирование: учебное пособие / И.Б. Романова. – Ульяновск : УлГУ, 2018. – С. 9-11. – ISSN отсутствует.

229. Рязанова, Е.Ю. Комплексный метод граничных элементов на основе кубической аппроксимации / Е.Ю. Рязанова, С.В. Стуколов // Информационные технологии и математическое моделирование (ИТММ-2013) : Материалы XII Всероссийской научно-практической конференции с международным участием им. А.Ф. Терпугова, Анжеро-Судженск, 29–30 ноября 2013 года / Редколлегия: Р.Т. Якупов, А.А. Назаров, И.Р. Гирайшина / Национальный исследовательский Томский государственный университет, Кемеровский государственный университет, Кемеровский научный центр СО РАН, Институт вычислительных технологий СО РАН, Филиал Кемеровского государственного университета в г. Анжеро-Судженске. – Анжеро-Судженск : Издательство Томского университета, 2013. – С. 41-46. – ISBN 978-5-7511-2216-4.

230. Сасов, К.А. Свидетели налоговозначимых событий: защита их прав и законных интересов / К.А. Сасов // Налоговед. – 2018. – № 6. – С. 32-43. – ISSN 1810–1984.

231. Сасов, К.А. Роль свидетеля в налоговом споре, или признание вины – царица доказательств? / К.А. Сасов // Налоговед. – 2015. – № 8. – С. 80-93. – ISSN 1810-1984.

232. Сеченова, Т.В. Доходы и расходы в российском учете и МСФО / Т.В. Сеченова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 5 (125) – С. 45-49. – ISSN 2073-5081.

233. Симакова, Е.К. Налоговая конкуренция: сущность и современные аспекты противодействия / Е.К. Симакова // Современная конкуренция. – 2013. – № 3. – С. 65 – ISSN 1993–7598.

234. Степанов, Д.И. Интересы юридического лица и его участников / Д. И. Степанов // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2015. – № 1. – С. 29-83. – ISSN 2500–2643.

235. Тотикова, Т.Е. Актуальные проблемы развития института налоговой ответственности / Т.Е. Тотикова // Вестник Поволжской академии государственной службы. – 2011. – № 1 (26). – С. 94-99. – ISSN 1682–2358.

236. Ударцев, С.Ф. Феномен английского права / С.Ф. Ударцев // Право и государство. – 2016. – № 3. – С. 6-9. – ISSN 2307–521X.

237. Фоминых, М.А. Обзор рынка консалтинговых услуг / М.А. Фоминых, Н.Г. Соколова // Вестник ИжГТУ имени М.Т. Калашникова. – 2018. – № 1. Том 21. – С. 55-60. – ISSN 1813–7903.

238. Хрусталева, А.Ю. Преимущества и недостатки аудиторских компаний «большой четверки» / А.Ю. Хрусталева, Т.Ю. Бездольная // Актуальные вопросы развития современного общества: сборник статей 4 Международной научно-практической конференции: в 4-х томах. 2014. – 2014. – С. 266-268. – ISSN отсутствует.

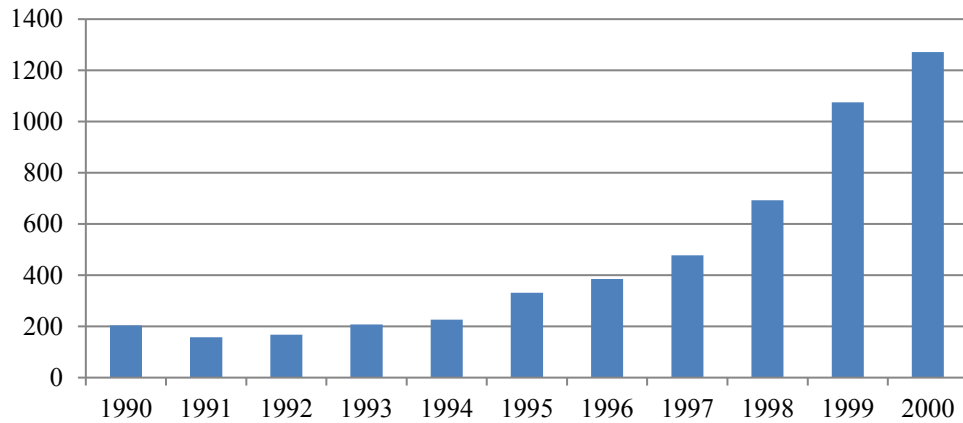
239. Цветков, В.А. Совершенствование системы налогового администрирования в России / В.А. Цветков, А.А. Шутьков, М.Н. Дудин, Н.В. Лясников // Финансы: теория и практика. – 2017. – № 6 (102). – С. 34-49. – ISSN 2587–5671.

240. Шешукова, Т.Г. Предупреждение налоговых правонарушений на предприятиях на основе анализа контрольной деятельности налоговых органов / Т.Г. Шешукова, Д.В. Баленко // Экономический анализ: теория и практика. – 2016. – № 7. – С. 119-125. – ISSN 2073-5081.

241. Юдинцева, Л.А. Дефиниция «мнение аудитора»: история, сущность, проблемы / Л.А. Юдинцева // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 47 (341). – С. 42-49. – ISSN 2073–5081.

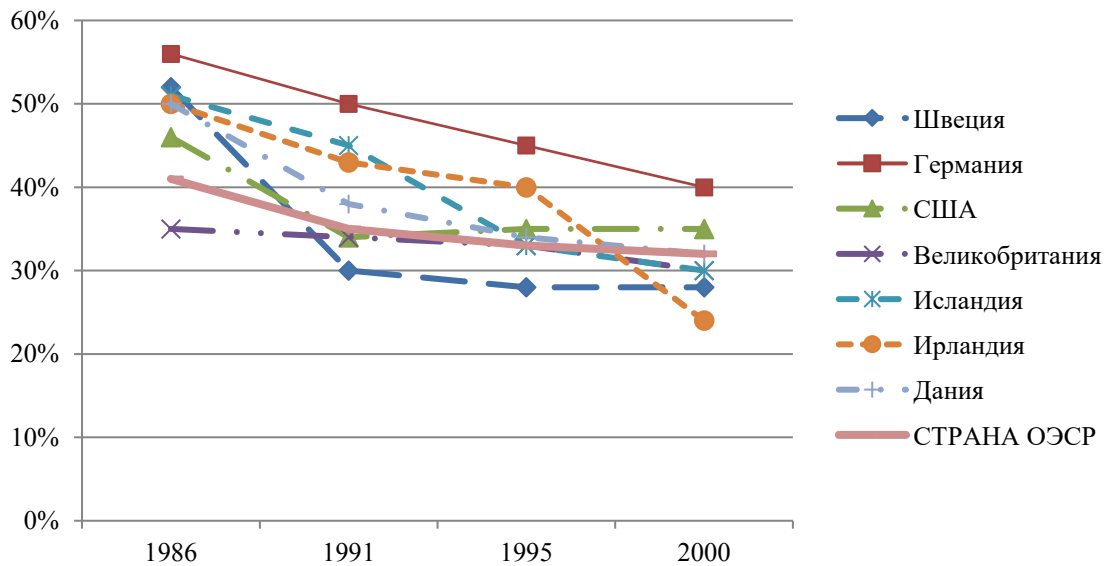
Приложение А
(информационное)

**Графическое представление изменений прямых иностранных инвестиций и
величины ставки налога**



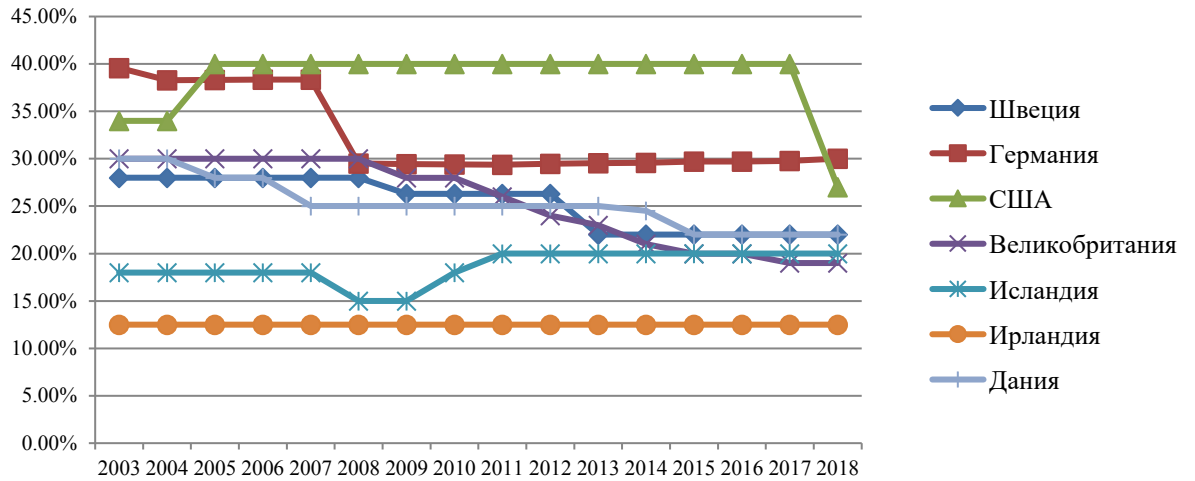
Источник: составлено автором по материалам [141].

Рисунок А.1 – Объем международных прямых иностранных инвестиций 1990–2000 гг., млрд долларов США



Источник: составлено автором по материалам [141].

Рисунок А.2 – Снижение значения ставки налога на прибыль корпораций 1986-2000 гг.



Источник: составлено автором по материалам [141].

Рисунок А.3 – Динамика изменения величины ставки налога на прибыль организаций 2003 – 2018 гг.

Приложение Б
(информационное)

Перечень критериев и их характеристика, применимых для признания использования иностранных юрисдикций для целей реализации агрессивной налоговой политики

Таблица Б.1 – Перечень критериев для признания использования иностранных юрисдикций для целей реализации агрессивной налоговой политики и детальная характеристика

Перечень приемлемых условий	Детальная характеристика применяемого условия
1	2
Перераспределения доходов и расходов в разные налоговые режимы без изменения структуры производства;	Реализация первого условия выражается в действиях налогоплательщиков по перераспределению доходов и расходов в разные налоговые системы без изменения структуры производства. Создавая подконтрольные структуры в различных формах, которые фактически представлены в виде КИК, налогоплательщики манипулируют трансфертным ценообразованием или видами деятельности, по которым доходы могут быть квалифицированы как пассивные, перенаправляют денежные потоки в пользу тех юрисдикций, в рамках которых местное законодательство предусматривает наиболее льготные условия налогообложения.
Осуществления какой-либо деятельности налогоплательщика в регионах, где отсутствует производство;	Осуществление деятельности налогоплательщика в тех регионах, в которых практически отсутствует производство, то есть фактически, оказываются маркетинговые или консалтинговые услуги, которые могли бы быть оказаны в том же объеме исключительно в месте нахождения производства продукции. В качестве примера, подтверждающим первый и второй критерии можно привести ситуацию, когда использование транспорта может производиться в рамках аренды. Такой механизм может расцениваться как законная операция и предусмотрен рядом соглашений об избежании двойного налогообложения.
Формирования группы компаний, представляющих собой группу	Формирование перечня взаимосвязанных или взаимозависимых лиц, законность деятельности которых достаточно сложно оценить в контексте отдельно взятого налогового режима.

Продолжение таблицы Б.1

2	3
взаимосвязанных лиц, включая такие как виды зависимостей как холдинговые и субхолдинговые компании	В современных условиях, позволяющих достаточно быстро реализовывать денежные переводы, привлекать к сотрудничеству международные консалтинговые организации в целях регистрации юридических лиц и реализации комплекса мер, обеспечивающего функционирование таких организаций; налогоплательщикам удастся реализовывать колоссальное количество операций, назначение которых крайне сложно оценить исключительно силами одной налоговой службы.
Наличие договорных отношений, одна из сторон которых является уполномоченным государственным органом по налоговым вопросам, для реализации мероприятий по снижению налоговой нагрузки организаций.	Присутствие обоюдной заинтересованности налогоплательщиков и местных налоговых органов. На практике такие отношения оформляются соответствующими договорами, которые заключаются между местной налоговой службой и налогоплательщиком.
Наличие конфиденциальности в качестве обязательного условия налогового администрирования	Пятым условием, отражающим использование налогоплательщиками вредоносной налоговой конкуренции в целях налоговой экономии, является невозможность установить условия налогового администрирования либо условия договорных отношений налогоплательщиков с налоговыми органами иностранных государств

Источник: составлено автором по материалам [5; 76; 127].

Приложение В
(информационное)

**Перечень стран, входящих в список Минфина России, не ратифицировавших
законодательство CRS и CbCR**

Таблица В.1 – Перечень стран, входящих в список Минфина России и не ратифицировавших законодательство CRS и CbCR

Законодательство CRS	Законодательство CbCR
Союз Коморы: остров Анжуан; Кюрасао и Сен-Мартен (нидерландская часть); Острова Кайман; Отдельные административные единицы Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии: нормандские острова (острова Гернси, Джерси, Сарк, Олдерни); Острова Теркс и Кайкос; Республика Палау; Республика Сейшельские Острова	Антигуа и Барбуда; Бруней–Даруссалам; Республика Вануату; Отдельные административные единицы Соединенного Королевства Великобритании – острова, Сарк, Олдерни; Гренада; Союз Коморы: остров Анжуан; Республика Либерия; Республика Маршалловы Острова; Монтсеррат; Республика Науру; Республика Ниуэ; Содружество Доминики; Острова Кука; Республика Палау; Республика Самоа; Сент–Винсент и Гренадины; Сент–Китс и Невис; Сент–Люсия;

Источник: составлено автором по материалам [25; 144; 183].

Приложение Г
(информационное)

**Сравнительная характеристика критериев признания иностранных компаний
контролируемыми**

Таблица Г.1 – Сравнительная характеристика критериев признания иностранных компаний контролируемыми иностранными компаниями

Описание критериев	Наличие критерия в законодательстве анализируемых юрисдикций				
	Россия	США	Германия	Великобритания	ОЭСР
Критерий наличия статуса иностранной организации	Да				
Ограничения по формам собственности иностранных организаций	Учитываются все виды собственности, включая юридических лиц и лиц, форма собственности которых не предусматривает образования юридического лица.				
Критерии юридического контроля КИК	Нет	Нет	Нет	Да, для случаев участия в КИК 2–х и более ФЛ	Да
Критерий экономического контроля КИК	Нет	Нет	Нет		Да
Числовой критерий минимальной доли владения со стороны КЛ	Нет	50%	50%	Только ФЛ 25%	Нет
Способ участия в иностранной организации	Нет	Прямой или косвенный		Нет	Нет
Критерий типа доходов КИК	Нет	Нет	Пассивные	Нет	Нет
Критерий минимальной эффективной ставки налога на доходы	Нет	Нет	25%	Нет	Нет

Источник: составлено автором по материалам [19; 42; 44; 47].

Приложение Д
(информационное)

Сравнительная характеристика критериев признания физических лиц и организаций контролирующими лицами

Таблица Д.1 – Сравнительная характеристика критериев признания физических лиц и организаций контролирующими лицами

Описание критерия	Наличие критерия в законодательстве анализируемых юрисдикций				
	Россия	США	Германия	Великобритания	ОЭСР
1	2	3	4	5	6
Любой юридический статус налогового резидента (физическое или юридическое лицо)	Да	Да	Да	Да	Нет
Ограничения, касающиеся организационно-правовой формы налогоплательщика	Нет	Нет	Нет	Только ФЛ	Нет
Числовой критерий минимального участия лица в иностранной организации	Да	Да	Нет	Нет	Нет
Минимальная доля участия (владения) в иностранной организации	10%	50%	Нет	25%	Нет
Способ участия в иностранной организации	Прямой/ косвенный	Нет	Нет	Прямой/ косвенный	Нет
Критерий минимального доли распределения прибыли в пользу КЛ	Нет	Нет	Нет	Да	Нет
Критерий совместного участия нескольких лиц в иностранной организации	Да	Да	Нет	Нет	Нет
Числовой критерий минимального участия нескольких лиц в иностранной организации	Да	Да	Нет	Нет	Нет
Условный контроль физического лица в пользу своих родственников	Да	Нет	Нет	Нет	Нет

Продолжение таблицы Д.1

1	2	3	4	5	6
Условный контроль третьей стороной, в том числе организации, в пользу КЛ или связанной стороны	Нет	Нет	Да	Нет	Да
КЛ, в том числе юридическое лицо, имеет возможность оказывать влияние на третьи (связанные стороны) стороны в совершении коммерческих сделок	Нет	Нет	Да	Нет	Да
<p>П р и м е ч а н и е – В рамках налогового законодательства Германии устанавливается критерий контроля над иностранной компанией более чем на 50%, допуская фактической участие в такой иностранной компании с меньшей долей участия. В рамках таких условий налоговые резиденты признаются КЛ.</p>					

Источник: составлено автором по материалам [19; 42; 44; 47].

Приложение Е
(информационное)

Перечень специализированной налоговой отчетности, представляемой в отношении контролируемых иностранных компаний

Таблица Е.1 – Перечень специализированной налоговой отчетности, представляемой в отношении КИК

Юрисдикция	Наименование формы отчета	Предназначение
1	2	3
Россия	Уведомление об участии в КИК.	Информация об участии в КИК.
	Уведомление об участии в иностранной компании.	Информация об участии в иностранной организации.
США	Информационная декларация в отношении определенных иностранных корпораций (Форма 5471).	Информация об участии и доходах от КИК.
	Информационная декларация в отношении определенных иностранных товариществ (Форма 8865).	Информация об участии и доходах от иностранного товарищества.
	Декларация о доходах в составе партнерства (Форма 1065).	Информация об участии и доходах от КИК без образования ЮЛ.
	Декларация о доходах, которые подлежат налогообложению в составе иностранного партнерства (Форма 8804, 8805, 8813).	Информация об участии и доходах, получаемых в составе КИК без образования ЮЛ.
Германия	Anlage ASt 1 B-1 (Уведомление об участии в КИК).	Информация КЛ, КИК, о видах доходов, о величине налога.
	Anlage ASt 2, 3 B-1 (Приложение к Уведомлению об участии в КИК).	Информация о контролируемых и участвующих лицах в иностранных организациях.
	Anlage AUS (формы так и называются – есть справочное уточнение «Иностранные доходы и налоги»).	Информация о доходах исключительно ФЛ от иностранных источников за исключением заработной платы.
	Anlage ASt-FB (Информация об иностранном участии).	Информация о доле участия в иностранных организациях.

Продолжение таблицы Е.1

1	2	3
	Anlage ASt 1 B-3 (Расширенные данные об участии).	Информация о доходах от инвестиционной деятельности за рубежом.
Великобритания	Форма SA106.	Информация о величине подлежащих налогообложению доходов от иностранных источников.
	Форма SA 800.	Информация о наличии доходов от иностранных источников в партнерстве с третьим лицом.

Источник: составлено автором по материалам [19; 133-135; 152; 154; 155; 161-164; 181].

Приложение Ж
(информационное)

Условия применения освобождения от налогообложения прибыли по доходам от контролируемой иностранной компании в рамках юрисдикций США, Германии и Великобритании

Таблица Ж.1 – Условия применения освобождения от налогообложения прибыли КИК в рамках юрисдикций США, Германии и Великобритании

Критерий применения освобождения доходов КИК от налогообложения	Название юрисдикции		
	США	Германия	Великобритания
1	2	3	4
Ограничения в отношении доли доходов и расходов	В отношении роялти доходы считаются активными, если КИК осуществляет реализацию интеллектуальной собственности, а также существенную доработку чужой интеллектуальной собственности. Освобождение наступает при условии, если расходы, связанные с выполнением работ по существенной доработке изделий, превышают 25% от доходов в виде роялти.	Освобождения наступает в случае, если КИК получает так «смешанную прибыль» — это прибыль, которая возникает при получении прибыли от активных и пассивных источников. Освобождение применимо при условии, если доля пассивной прибыли не превышает 10% от всей прибыли полученной компанией.	Возможность применения освобождения также наступает в случае, если величина прибыли не превышает 10% от величины операционных расходов. В соответствии с законодательством данное освобождение называется освобождением в связи с низкой рентабельностью.

Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4
	<p>Обязательства по включению в налоговую базу доходов не возникает в случае, если доход КИК менее 5% от валового дохода или совокупный доход не превышает один миллион долларов.</p>	<p>При этом налогообложению не подлежит сумма дохода до 80 тысяч Евро.</p>	
<p>Освобождению по критерию отсутствия взаимозависимости лиц.</p>	<p>Реализация операций КИК по основному виду деятельности, второй страной которых являются независимые от КИК стороны. В эти операции включаются также роялти и платежи в виде ренты.</p>	<p>Не подлежат налогообложению доходы, получаемые в результате освоения инвестиций от источников субъектов с долей владения до 1%, а также от инвестиционных проектов, если их доля полученных доходов не превышает 10% от суммы всех совокупных доходов, или если сумма доходов налогоплательщика не превышает восьмидесяти тысяч Евро.</p>	
<p>Освобождение от налогообложения доходов от КИК, зарегистрированных в рамках определенных юрисдикций.</p>	<p>В соответствии с налоговым кодексом США контролирующие лица могут не включать в налоговую базу доходы, которые были включены и по которым был уплачен налог на прибыль в бюджет на территории другого государства, при условии наличия международного договора об избежании двойного налогообложения, и в том случае, если эффективная ставка налога на</p>	<p>Не подлежат налогообложению доходы от КИК, которые зарегистрированы в государствах, входящих в Европейскую экономическую зону и являющихся странами Евросоюза.</p>	<p>В Великобритании освобождению от налогообложения по прибыли подлежат доходы, полученные от зарегистрированных в рамках определённых юрисдикций КИК. В соответствии с пояснительной запиской к указанному приказу его положения в целях, предусмотренных разделом 11 части 9А Закона о международном налогообложении от 2010 года, не применяются в случае, если КИК зарегистрирована</p>

Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4
	<p>прибыль в другой юрисдикции составила не менее 90% от величины максимальной ставки налога на прибыль в США</p> <p>В случае косвенного владения не включаются в налоговую базу также доходы, которые учитывались ранее в одной из контролируемой организации.</p>		<p>в рамках юрисдикции Австрии, Германии, Франции, Японии, США и Канады.</p>
<p>Освобождение в случае наличия величины незначительной прибыли</p>		<p>Правило незначительной прибыли подразумевает освобождение всякой прибыли, полученной от КИК, не превышающей восьмидесяти тысяч Евро.</p>	<p>Правом на освобождение от налога на прибыль КИК могут воспользоваться юридические лица в случае, если прибыль компании может быть охарактеризована как прибыль «низкого уровня». Для признания прибыли, уровень которой может быть применен для получения освобождения, она должна соответствовать следующим критериям:</p> <ul style="list-style-type: none"> – если общая сумма прибыли за отчетный период составила менее пятидесяти тысяч фунтов стерлингов; – если сумма прибыли, подлежащая налогообложению, составляет менее пятидесяти тысяч фунтов стерлингов; – если общая сумма прибыли за отчетный период составила менее

Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4
			<p>пятисот тысяч фунтов стерлингов, но при этом прибыль, полученная по итогам доходов от неторговых операций, составила не более пятидесяти тысяч фунтов стерлингов;</p>
			<p>– пятисот тысяч фунтов стерлингов, но при этом прибыль, полученная по итогам доходов от неторговых операций, составила не более пятидесяти тысяч фунтов стерлингов.</p> <p>Льготный налоговый период длится 12 месяцев. Законом о КИК Великобритании предусмотрена возможность продления налогового периода государственными служащими налоговых органов Великобритании более чем на 12 месяцев.</p>
<p>Освобождение прибыли от налогообложения, полученной в рамках льготного налогового периода.</p>			<p>Закон о КИК Великобритании предусматривает освобождение от уплаты налога на прибыль путем применения льготного налогового периода, по итогам которого налог на прибыль не взимается. Применение данного вида освобождения соблюдается с выполнением следующих условий:</p>

Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4
			<ul style="list-style-type: none"> – отчетный период по соответствующему налогу заканчивается в течение льготного налогового периода для КИК; – КИК признается контролируемой иностранной компанией в течение последующего отчетного, следующего за льготные налоговые периоды, и при этом положения раздела о налогообложении КИК не применяются для налогового периода, следующего за льготным периодом; – выполняется принцип «ответственности компании» – в целях налогообложения компания признается плательщиком налога на прибыль и имеются основания для признания соответствующей компании контролируемой, на протяжении льготного налогового периода.
<p>Наличие возможности обмена налоговой информацией с домашней юрисдикцией КИК.</p>		<p>Освобождение от налогообложения предоставляется, если основной вид деятельности КИК является экономическим и возможен обмен налоговой информацией с налоговыми органами юрисдикции, в рамках которой зарегистрирована КИК. В этом случае доходы от КИК</p>	<p>В Великобритании освобождению от налогообложения по прибыли подлежат доходы, полученные от зарегистрированных в рамках определённых юрисдикций КИК. В соответствии с пояснительной запиской к указанному приказу его положения в целях, предусмотренных разделом 11</p>

Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4
		освобождаются полностью, даже если они являются пассивными. Это освобождение не распространяется на перерабатывающие компании.	<p>части 9А Закона о международном налогообложении от 2010 года, не применяются в случае выполнения следующих условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> – КИК зарегистрированы в рамках юрисдикций, с которыми подписано соглашение во избежании двойного налогообложения; <p>не было случая, что на протяжении отчетного периода КИК осуществляла свою деятельность в той или иной степени через постоянное представительство за пределами своей юрисдикции.</p>
Прочие условия.	Освобождению от налогообложения подлежат доходы от КИК в виде арендной платы, роялти, процентов при условии, если КИК является участником группы взаимозависимых лиц и налоги на указные выплаты уменьшают налоговую базу других участников.		
	Освобождению от налогообложения подлежат доходы, получаемые от оказания услуг. К таким видам доходов относят доходы от лизинга, финансовых услуг,		

Продолжение таблицы Ж.1

1	2	3	4
	<p>факторинга, маркетинговых исследований.</p> <p>Особенность заключается в том, что под освобождение попадают доходы, получаемые от услуг, которые связаны с реализацией имущества, произведенного КИК.</p> <p>В качестве примера можно привести ситуацию, когда КИК оказывает услуги взаимозависимому лицу услуги по маркетинговому изучению рынка с целью увеличения продаж, производимых взаимозависимым лицом продукции.</p>		

Источник: составлено автором по материалам [42; 44; 47; 147; 150; 167].

Приложение И
(информационное)

**Проект формата пояснений к уведомлению об участии в контролируемой иностранной
компании**

<p>Руководителю ИФНС по г. _____ ФИО _____ от <i>наименование организации/ФИО ФЛ</i> _____ ОГРН _____ ИНН _____ КПП _____ Адрес: _____</p>
<p>В соответствии с налоговой декларацией по налогу на прибыль организации (налогу на доходы ФЛ) сообщаю следующее. В перечень договоров, доходы по которым были учтены в налоговой базе по налогу на прибыль ООО _____ стоит включить: 1) Договор поставки № _____ от ____/_____/____ заключенный в г. _____ с объемом таких доходов в размере _____ руб. 2) Договор оказания услуг № _____ от ____/_____/____ заключенный в г. _____ с объемом таких доходов в размере _____ руб. 3)....</p> <p>В перечень договоров, расходы по которым были учтены в налоговой базе по налогу на прибыль ООО _____ стоит включить: 1) Договор поставки № _____ от ____/_____/____ заключенный в г. _____ с объемом таких доходов в размере _____ руб. 2) Договор оказания услуг № _____ от ____/_____/____ заключенный в г. _____ с объемом таких доходов в размере _____ руб. 3)....</p>
<p>Перечень лиц участвующих в управлении ООО _____ состоит из: 1) Иванов Иван Иванович, ИНН 7700 7777 7777, адрес регистрации: _____ 2) Петров Петр Петрович, ИНН 7700 7777 7777, адрес регистрации: _____ 3)....</p>

Источник: составлено автором.

Рисунок И.1 – Проект формата уведомления об участии в КИК

Приложение К
(Информативное)

Сравнительная таблица условий установленных стандартов обмена налоговой информацией в формате СвСР

Таблица К.1– Сравнительная таблица установленных стандартов обмена налоговой информацией

Показатель	Россия	США	Германия	Великобритания
Минимальный объем доходов МНК	50 000 млн р.	63 044 млн р. (850 млн дол. США)	55 627 млн р. (750 млн евро.)	55 627 млн р. (750 млн евро.)
Отчетный период	12 месяцев	12 месяцев	12 месяцев	12 месяцев
Наличие трехуровневой системы отчетности в законодательстве	Да	Да	Да	Да
Наличия соглашения между Россией и странами по обмену налоговой информацией	Да	Да	Да	Да
Обязательное предоставление идентификационных данных о дочерних компаниях	Частично	Частично	Частично	Частично
Обязательное предоставление информации о доле участия	Нет	Нет	Нет	Нет
Информация о входящих в состав исполнительного органа лицах	Частично	Частично	Частично	Частично
П р и м е ч а н и е – Расчет произведен по курсу Центрального Банка Российской Федерации по состоянию на 12.01.2021.				

Источник: составлено автором по материалам [19; 41; 42; 44; 46; 47; 48].

Приложение Л
(информационное)

Сравнительные характеристики возможности получения налоговой информации по всем выгодоприобретателям, участвующим в контролируемых иностранных компаниях, согласно существующим информационным ресурсам


Таблица Л.1 – Сравнительная таблица установленных стандартов обмена налоговой информацией

Характеристики, получаемой информации	Законодательство, регулирующие соответствующие методы получения налоговой информации					
	Контролируемые сделки	СОИДН	Конвенции о взаимной административной помощи	КИК	СьCR	CRS
1	2	3	4	5	6	7
Норма законодательства за рубежом	Да	Да	Да	Да	Да	Да
Форма получения информации в автоматическом режиме	Нет	Нет	Нет	Нет	Да	Да
Минимальные пороговые значения по сумме дохода	Да	Нет	Нет	Да	Да	Да
Информация о лицах принимающих в управлении КИК лицах	Нет	Возможно только по запросу	Возможно только по запросу	Нет	Да	Да
Разделения по юридическому статусу лиц (ФЛ/ЮЛ/ОБОЮЛ)	Да	Возможно только по запросу	Возможно только по запросу	Да	Невозможно получить информацию по ФЛ	Да

Продолжение таблицы Л.1

1	2	3	4	5	6	7
Информация о полном перечне лиц, входящих в исполнительный орган	Нет	Возможно только по запросу	Возможно только по запросу	Да	Нет	Нет
Информация о доле участия контролирующих лиц	Нет	Возможно только по запросу	Возможно только по запросу	Да – с ограничением	Нет	Нет
Информация о полном перечне КЛ, включая ТЛ.	Нет	Возможно только по запросу	Возможно только по запросу	Нет	Нет	С ограничением по доле участия

Источник: составлено автором по материалам [19; 20].

	 5 3 1 0 1 0 5 1		ИНН <input style="width: 100%;" type="text"/>		
			КПП <input style="width: 100%;" type="text"/>	Стр. <input style="width: 100%;" type="text"/>	
Фамилия _____			и. _____ о. ¹ _____		
Сведения об организации, участвующей в КИК (в качестве третьего лица)					
Доля участия в КИК (в процентах) <input style="width: 100%;" type="text"/>					
I. Сведения об организации					
1	<input style="width: 20px;" type="checkbox"/>	020	1 - российская организация 2 - иностранная организация	2	Код страны по классификатору ОКСМ (цифровой) <input style="width: 20px;" type="text"/>
3	Наименование организации			040	<input style="width: 100%;" type="text"/>
4	ИНН организации			050	<input style="width: 100%;" type="text"/>
5	КПП организации			060	<input style="width: 100%;" type="text"/>
6	Регистрационный номер организации в стране ее регистрации (инкорпорации)			070	<input style="width: 100%;" type="text"/>
7	Код налогоплательщика в стране регистрации (инкорпорации) или его аналог (если имеется)			080	<input style="width: 100%;" type="text"/>
8	Адрес (для иностранных организаций)			090	<input style="width: 100%;" type="text"/>

¹ Отчество указывается при наличии.

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

_____ (подпись) _____ (дата)

Источник: составлено автором.

Рисунок М.2 – Проект расширенного раздела, в целях уведомления об участии третьих лиц в контролируемых иностранных компаниях для организаций

Приложение Н
(информационное)

Характерные признаки сделок, по которым необходимо направить уведомление о раскрытии информации налоговой о налоговой оптимизации


Таблица Н.1 – Характерные признаки сделок, по которым необходимо направить уведомление.

Классификация сделок	Характерные признаки
1	2
Совершение сделок между связанными лицами.	Под связанными лицами можно понимать две организации, вне зависимости от формы организации при условии, если одна из них является материнской компанией по отношению к другой.
	Под связанными лицами стоит понимать стороны, связанные доверительным управлением: <ul style="list-style-type: none"> – одна из сторон является учредителем траста; доверительным управляющим; – бенефициаром траста; – владеет акциями компании в соответствии с условиями траста; – является лицом, от имени которого проводятся могут быть совершены правоустанавливающие действия.
Наличие соглашения об условиях конфиденциальности	Существует "условие конфиденциальности", когда существует соглашение, которое препятствует или ограничивает лицо от предоставления других деталей о том, как схема порождает налоговые преимущества.
Наличие соглашения об условных сборах.	Имеет место наличие договоренности о выплате организатору суммы, частично или полностью зависящей от налогового преимущества в результате использования схемы.
Наличие предоплаты за выполнение условий по сделке между связанными лицами.	Предоплата может быть любой суммой, и продолжительность времени между предоплатой и фактическим предоставлением товаров или услуг может быть любой.
Финансирование по кредитам, подпискам на акции или подпискам в ценных бумагах.	Происходит взаиморасчет за поставку товаров или оказание услуг между двумя связанными лицами (полностью или частично) следующим образом: прекращение кредитных обязательств одной связанной стороной перед с другой; одним связанным лицом передаются акции в пользу другого связанного лица; взаиморасчет происходит путем передачи ценных бумаг, выпущенных другим лицом, с которым он связан в пользу этого связанного лица.
Сделки с налоговыми гаванями.	Этот признак применяется, когда некоторые экспортируемые услуги используются для предоставления других услуг британским лицам, и эти "импортированные" услуги не облагаются НДС.

Продолжение таблицы Н.1

1	2
Операции с имуществом между связанными лицами.	Одно из связанных лиц не может восстановить в полном объеме сумму налога, при совершении сделок. Выполнение работ по строительству, перестройке, сносу, ремонту, техническому обслуживанию должны быть выполнены на участке земли. Субсидия предоставляется лицу, связанному с лицом, предоставляющим право собственности.
Выдача ваучеров номинальной стоимости.	Выдаются ваучеры номинальной стоимости. Ваучеры выдаются связанному лицу, в соответствии с п. 1 настоящей таблицы Нет договоренностей о том, что 75% и более будут погашены в течение 3-х лет.

Источник: составлено автором по материалам [146].


 ИНН
 КПП Стр.

Фамилия _____ И. О.¹ _____

Сведения физическом лице, которому оказаны посреднические услуги

Дата рождения . .
 Место рождения
 Наличие гражданства 1 - гражданин Код страны по классификатору ОКСМ (цифровой)
 2 - лицо без гражданства

Сведения о документе, удостоверяющем личность:

Код вида документа
 Серия и номер
 Наименование органа, выдавшего документ

 Дата выдачи . .

Статус налогоплательщика 1 - физическое лицо - налоговый резидент Российской Федерации
 2 - физическое лицо, не являющееся налоговым резидентом Российской Федерации



Место жительства налогоплательщи 1 - адрес места жительства в Российской Федерации
 2 - адрес места пребывания в Российской Федерации (заполняется при отсутствии места жительства в Российской Федерации)

Почтовый индекс Регион (код)
 Район
 Город
 Населенный пункт (село, поселок и т.д.)
 Улица (проспект, переулок и т.д.)
 Номер дома (владения)
 Номер корпуса (строения)
 Номер квартиры

Адрес места жительства за пределами Российской Федерации Код страны по классификатору ОКСМ (цифровой)

¹ Отчество указывается при наличии.
² Подраздел заполняется физическими лицами - резидентами Российской Федерации, не имеющими ИНН, и физическими лицами - нерезидентами Российской Феде

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

 _____ (подпись) _____ (дата) _____ 

Источник: составлено автором.
 Рисунок П.2 – Страница 2 проекта Уведомления об оказании посреднических услуг по
 налоговому консультированию



ИНН

КПП Стр.

Фамилия _____ И. _____ О.¹ _____

Сведения об организации, которой оказаны посреднические услуги

Порядковый номер сделки (из раздела 1 010) Порядковый номер участника сделки (из раздела 1Б) 015

I. Сведения об организации

1 020 1 - российская организация 2 Код страны по классификатору ОКМ (цифровой) 030

2 - иностранная организация

3 Наименование организации 040

4 ИНН организации 050

5 КПП организации 060

6 Регистрационный номер организации в стране ее регистрации (инкорпорации) 070

7 Код налогоплательщика в стране регистрации (инкорпорации) или его аналог (если имеется) 080

8 Адрес (для иностранных организаций) 090

¹ Отчество указывается при наличии.

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

_____ (подпись) _____ (дата)

Источник: составлено автором.
 Рисунок П.3 – Страница 3 проекта Уведомления об оказании посреднических услуг по налоговому консультированию

ИНН															
КПП								Стр.							

Фамилия _____ И. _____ О.¹ _____

Сведения о характеристиках оказанной услуги

I. Описание вида посреднической услуги

- 1 Взаимозависимость ² 0 - оказание услуг в области налогового консультирования по оптимизации налоговой нагрузки с использованием иностранных налоговых режимов 100
- 1 - оказание услуг по регистрации организаций за пределами юрисдикции РФ и услуг в области обеспечения функционирования таких организаций
- 2 - оказание услуг аутстафinga в области налогового консультирования и направления налоговой отчетности
- 3 - оказание услуг аутстафinga в области ведения бухгалтерского учета и направления финансовой отчетности
- 4 - выполнение иных действий, связанных с деятельности иностранных организаций (найм персонала, аренда помещений и т.д.)

II. Описание вида оказанной услуги

I. Сведения об организации

- 2 Код страны по классификатору ОКСМ (цифровой) 030
- 3 Наименование организации 040
- 4 ИНН организации 050
- 5 КПП организации 060
- 6 Регистрационный номер организации в стране ее регистрации (инкорпорации) 070
- 7 Код налогоплательщика в стране регистрации (инкорпорации) или его аналог (если имеется) 080
- 8 Адрес (для иностранных организаций) 090

¹ Отчество указывается при наличии.

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:

_____ (подпись) _____ (дата)

Источник: составлено автором.
 Рисунок П.4 – Страница 4 проекта Уведомления об оказании посреднических услуг по налоговому консультированию

Приложение Р
(информационное)

Перечень мероприятий, выполняемых в рамках практической реализации сопряженно–оценочного анализа

Таблица Р.1 – Перечень мероприятий, выполняемых в рамках практической реализации сопряженно–оценочного анализа

Номенклатура документов	Комплекс необходимых мероприятий в рамках соответствующего этапа реализации	
	Перечень действий	Общий порядок действий
1	2	3
1. Получение и анализ представленной налоговой отчетности		
Уведомление об участии в КИК	Контроль соблюдения сроков представления Уведомления о КИК	В случае первичного нарушения срока представления уведомления необходимо направить требование налогоплательщику по предоставлению информации о причинах нарушений. В случае повторного нарушения – вызвать налогоплательщика для допроса, в рамках которого необходимо установить причины нарушения. В случае отказа явиться для дачи показаний, либо в случае раскрытия информации о преднамеренном сокрытии перейти к этапу 7. В случае установления информации об открытии КИК в рамках прошедшего контрольного периода установить инф. о лицах–посредниках, которые могли оказывать услуги. В случае, если такая информация будет установлена необходимо вызвать на допрос лицо–посредника для выяснения всех деталей оказанной услуги. В случае, если будет установлено, что Уведомление об оказании посреднических услуг было направлено в условиях отсутствия обстоятельств непреодолимой силы перейти к этапу 7.
	Проверка правильности заполнения информации о субъектах налоговых отношений	
	Проверка правильности заполнения информации о долях участия субъектов налоговых отношений в КИК и виде участия	
	Проверка данных о структуре доходов и расходов организации	Проверка наличия полного перечня обязательных приложений к налоговой отчетности.

Продолжение таблицы Р.1

1	2	3
<p>Пояснения (к налоговой отчетности о КИК)</p>	<p>Проверка данных о третьих лицах</p>	<p>В случае отсутствия качества представленных данных (неточность копий документов, ошибки в названиях, ошибки в заполнении формы пояснений и т.д.) необходимо направить требование налогоплательщику по предоставлению уточнений.</p>
	<p>Проверка данных о лицах, оказывающих влияние на принятие решений КИК</p>	<p>В случае первичного нарушения срока представления необходимо направить требование налогоплательщику по предоставлению информации о причинах нарушений. В случае повторного нарушения – вызвать налогоплательщика для дачи показаний</p>
<p>Документы первичной отчетности</p>	<p>Проверка полноты представленных данных – количество страниц, полнота представленной информации на страницах, направление запроса в случае нехватки информации</p>	<p>В случае отказа явиться для дачи показаний, либо в случае раскрытия информации о преднамеренном сокрытии перейти к этапу 7 В случае установления информации об открытии КИК в рамках прошедшего контрольного периода установить инф. о лицах–посредниках, которые могли оказывать услуг</p>
<p>2. Внесение данных в систему электронной обработки данных</p>		
<p>Уведомление об участии в КИК</p>	<p>Вносятся значение показателей финансовой и налоговой отчетности, предоставляемой в отношении КИК, основные идентификационные данные субъектов налоговых отношений, информация о величине участия в КИК и порядке такого участия.</p>	
<p>Пояснения (к налоговой отчетности о КИК)</p>	<p>Вносятся все идентификационные данные об организациях и физических лицах, информация по которым поступила в формате обязательных приложений к налоговой отчетности. Вносятся данные, отражающие основные реквизиты договоров, включая номера и даты договоров, названия и\или имена принимавших участие сторон в договоре, все регистрационные данные таких сторон в соответствии с реквизитами сторон.</p>	
<p>Документы, входящие в перечень</p>	<p>Вносится аналогичная указанной выше информация, представляемая иностранными налоговыми органами по запросу.</p>	

Продолжение таблицы Р.1

1	2	3
обязательных приложений	Информация, представляемая иностранными налоговыми органами	
3. Анализ документов от лиц–посредников		
Уведомление об оказании посреднической деятельности	Производится анализ информации из Уведомлений об оказании посреднических услуг	<p>Установить наличие связи анализируемой иностранной организации с другими иностранными организациями по признаку участия либо по перечню лиц, участвующих в управлении организацией.</p> <p>В случае поступления Уведомления об оказании посреднических услуг при условии регистрации иностранных организаций налоговым, органом должно быть направлено требование в адрес лиц, признаваемых КЛ о предоставлении информации о КИК .</p> <p>Требование может быть направлено налогоплательщику при одновременном соблюдении следующих условий:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Уведомления об оказании посреднических услуг предоставлено после 20 марта; – Уведомление об участии в КИК российским налоговым резидентом представлено не было представлено до момента поступления Уведомления об оказании посреднических услуг.
4. Установление связей КИК и КЛ с другими участниками рынка		
Уведомление об участии в КИК	Установление связей КИК, КЛ с российскими и иностранными налоговыми резидентами	В случае участия в КИК иностранных налоговых резидентов направить запрос иностранным налоговым органам с просьбой предоставить информацию о лицах, участвующих в такой иностранной организации.

Продолжение таблицы Р.1

1	2	3
		<p>В рамках такого запроса необходимо установить перечень основных идентификационных данных участвующих в иностранной организации лиц:</p> <ul style="list-style-type: none"> – налоговые номера лиц, – фамилии и имена полностью; – полное название организации; – адреса регистраций. <p>Необходимо запросить налоговую и финансовую отчетность за ближайший прошедший налоговый период (для случаев, если запрос направляется в отношении организации). Должны быть запрошены аналог декларации по НДФЛ в отношении ФЛ и налогу на прибыль организации в отношении ФЛ.</p>
<p>Пояснения (к налоговой отчетности о КИК)</p>	<p>Установления связей лиц участвующих в управлении КИК с российскими и иностранными налоговыми резидентами</p>	<p>Установить связь лиц участвующих в управлении КИК с российскими и иностранными организациями.</p> <p>В случае наличия признаков, в рамках которых налоговые резиденты РФ могут быть признаны КЛ, направить требование в организацию о</p>
<p>Перечень обязательных договоров</p>		<p>необходимости явиться в налоговый орган для дачи показаний о причинах отсутствия информации об участии в КИК. В случае отказа налогоплательщика явиться для дачи таких показаний перейти к этапу 7.</p> <p>Для установления участия в иностранных организациях необходимо запросить у иностранных налоговых органов:</p> <ul style="list-style-type: none"> – долю участия в организации, – дату начала участия в организации; – перечень основных регистрационных данных организации, указанные в п. 4; – данные из налоговой и финансовой отчетности организаций, в которых участвуют такие лица. <p>Запросить у иностранных налоговых органов перечень организаций, в которых такие лица осуществляют деятельность по управлению иностранными организациями;</p>
<p>5. Направление запросов в иностранные налоговые органы</p>		
<p>Формирование и направление запросов компетентный иностранным органам по налоговым вопросам в соответствии с потребностями,</p>		

Продолжение таблицы Р.1

1	2	3
указанными в пункте 4.		
Получение и анализ ответов на предмет полноты представленных данных.		
Повторное направление уточняющих запросов.		
6. Расчет налогового потенциала		
Установить перечень КИК, по которым необходимо произвести расчет		
Установить перечень договоров реализации товаров и/или услуг		
Определить перечень товаров или услуг и их характеристик, которые являются объемобразующими;		
Определить перечень и размер иных доходов или расходов в рамках анализируемых договоров		
Установить информацию о доходах или расходах КИК		
7. Установление величины налоговых санкций		
Уведомление об участии в КИК	Нарушение сроков представления Уведомления о КИК	Установить причины предоставления уведомлений об участии в КИК с нарушением контрольных сроков. Установить факт недостоверности представленных сведений. Установить факт наличия преднамеренности совершенных действий. Установить причины предоставления недостоверных сведений
	Недостоверные сведения о субъектах налоговых отношений	
	Недостоверные сведения о долях участия субъектов налоговых отношений в КИК и виде участия	
Пояснения (к налоговой отчетности о КИК)	Проверка данных о структуре доходов и расходов организации	Установить причины предоставления уведомлений об участии в КИК с нарушением контрольных сроков. Установить факт недостоверности представленных сведений. Установить факт наличия преднамеренности совершенных действий. Установить причины предоставления недостоверных сведений
	Проверка данных о третьих лицах	
	Проверка данных о лицах, оказывающих влияние на принятие решений КИК	
Перечень обязательных	Проверка полноты представленных данных – количество страниц, полнота представленной информации на страницах,	Установить факт недостоверности представленных сведений и установить факт

Продолжение таблицы Р.1

1	2	3
договоров	направление запроса в случае нехватки информации	наличия преднамеренности совершенных действий.
Уведомление об оказании посреднических услуг	Нарушение сроков представления Уведомления о КИК Недостоверные сведения о субъектах налоговых отношений	Установить причины предоставления уведомлений об оказании посреднических действий с нарушением контрольных сроков, либо отсутствие факта представления такого уведомления. Установить факт недостоверности представленных сведений.
Определить степень влияния таких ошибок на размер налоговых обязательств и определить потенциальный объем налоговых обязательств, который был сокрыт в результате предоставления недостоверных сведений		

Источник: составлено автором.

Приложение С
(информативное)

Комплекс формул, включаемых в состав экономико–математической модели

Уравнение функции кубического сплайна представлено формулой (С.1)

$$S_3(x) = \frac{(x_{i+1} - x)^2(2(x - x_i) + h)}{h^3} f_i + \frac{(x - x_i)^2(2(x_{i+1} - x) + h)}{h^3} f_{i+1} + \frac{(x_{i+1} - x)^2(x - x_i)}{h^2} m_i + \frac{(x - x_i)^2(x - x_{i+1})}{h^2} m_{i+1}, \quad (C.1)$$

где x_i – значение периода, которое в рассматриваемом примере принимает значения по оси OX ;
 f_i – значение точки i по оси OY , которое в рассматриваемом примере принимает значения доходов или расходов;
 h – величина шага по координате OX , значение которого определяется как разность значений x_i и x_{i-1} ;
 m_i – коэффициент, отражающий величину наклона интерполяционного сплайна точке x_i ;
 i – порядковый номер значения точки, который находится в пределах от 0 до N ;

Для построения необходимо задавать краевые значения сплайна m_0 и m_N , которые определяются с использованием формул (С.3) и (С.4)

$$m_0 = \frac{1}{6h} (-11f_0 + 18f_1 - 9f_2 + 2f_3), \quad (C.3)$$

$$m_N = \frac{1}{6h} (11f_N - 18f_{N-1} + 9f_{N-2} - 2f_{N-3}), \quad (C.4)$$

где m_0 – значение первого краевого значения;
 m_N – значение последнего краевого значения;
 N – порядковый номер последней краевой точки;
 f – значения, задаваемые по оси OY ;

Для нахождения значения наклона сплайна m_i в заданной точке i необходимо использовать формулу (С.5)

$$m_{i-1} + 4m_i + m_{i+1} = \frac{3(f_{i+1} - f_{i-1})}{h}, \quad (C.5)$$

где m – значение наклона сплайна;
 i – порядковый номер значения точки, который находится в пределах от 0 до N ;
 h – величина шага по координате OX , значение которого определяется как разность значений x_i и x_{i-1} ;
 f – значения, задаваемые по оси OY ;

Формула определения функции доходов, анализируемой КИК (С.6)

$$A_i(t) = \left(P_i(t) * \left(1 - \frac{VAT_A}{100\% + VAT_A} \right) \right) \quad (C.6)$$

$$- \left(P_i(t) * \left(1 - \frac{VAT_A}{100\% + VAT_A} \right) * \frac{d}{365} * \frac{Ltl_A + Stl_A}{BSA_A} * r_A * q_A \right) * V_i(t) + \theta_k,$$

где $V_i(t)$ – функция зависимости количества анализируемых товаров или услуг от определённого временного интервала, определяемая по формуле (С.7);

VAT_A – ставка налога на добавленную стоимость, применяемая для анализируемой организации;

$P_i(t)$ – функция зависимости цены анализируемого товара или услуги от определённого временного интервала, определяемая по формуле (С.8);

I – порядковый номер временного отрезка t , который задается в рамках исходных значений и находится в пределах значений от 0 до N , где N это известное числовое значение номера последнего интервала;

d – количество дней действия договора, по которому ведутся расчеты, в отчетном периоде;

Ltl_A – величина долгосрочных обязательств анализируемой организации, определяемая по данным финансовой отчетности;

Stl_A – величина краткосрочных обязательств анализируемой организации, определяемая по данным финансовой отчетности;

BSA_A – сумма активов баланса анализируемой организации, определяемая по данным финансовой отчетности;

r_A – величина ключевой процентной ставки в пределах юрисдикции, в рамках которой находится анализируемая организация;

q_A – коэффициент, применимый в соответствии с пунктом 1.2 статьи 269 НК РФ;

θ_k – величина доходов, которая может возникать исходя из особенностей выполнения обязательств по анализируемому контракту, включая относимые к пассивным видам деятельности доходы, определяемая по формуле (С.11).

П р и м е ч а н и е – В случае отсутствия в анализируемой юрисдикции нормативно-правовой базы, аналогичной нормам статьи 269 НК РФ коэффициент q_A принимает значение, равное единице.

Формула определения функции объема проданных товаров в зависимости от временного интервала (С.7)

$$V_i(t) = \frac{(t_{i+1} - t)^2(2(t - t_i) + h)}{h^3} V_i + \frac{(t - t_i)^2(2(t_{i+1} - t) + h)}{h^3} V_{i+1} \quad (C.7)$$

$$+ \frac{(t_{i+1} - t)^2(t - t_i)}{h^2} m_i + \frac{(t - t_i)^2(t - t_{i+1})}{h^2} m_{i+1},$$

где t – граничные значения периода, принимает значения по оси ОХ;

h – величина шага по оси координат ОХ, значение которого определяется как разность значений t_i ;

V – значение точки i по оси ОУ, которое в рассматриваемом примере принимает значения значение объема проданных товаров, задаваемое параметрически изначально;

i – порядковый номер временного отрезка t , который задается в рамках исходных значений и находится в пределах значений от 0 до N , где N это известное числовое значение номера последнего интервала;

m – значение наклона графика функции сплайна;

Формула определения функции цены анализируемого товара в зависимости от временного интервала (С.8)

$$P_i(t) = \frac{(t_{i+1} - t)^2(2(t - t_i) + h)}{h^3} P_i + \frac{(t - t_i)^2(2(t_{i+1} - t) + h)}{h^3} P_{i+1} + \frac{(t_{i+1} - t)^2(t - t_i)}{h^2} m_i + \frac{(t - t_i)^2(t - t_{i+1})}{h^2} m_{i+1}, \quad (C.8)$$

где t – граничные значения периода, принимает значения по оси ОХ;
 i – порядковый номер временного отрезка t , который задается в рамках исходных значений и находится в пределах значений от 0 до N , где N это известное числовое значение номера последнего интервала;

h – величина шага по оси координат ОХ, значение которого определяется как разность значений t_i ;

P – значение точки i по оси ОУ, которое в рассматриваемом примере принимает значение цен анализируемых проданных товаров, задаваемых параметрически изначально;

i – порядковый номер временного отрезка t , который задается в рамках исходных значений и находится в пределах значений от 0 до N , где N это известное числовое значение номера последнего интервала;

m – значение наклона графика функции сплайна.

Формула определения функции расходов, с применением данных по сопоставимой организации (С.9)

$$B_i(t) = \left(1 - \frac{net_B}{rev_B}\right) * C_i(t) * \left(1 - \frac{VAT_B}{100\% + VAT_B}\right) * V_i(t), \quad (C.9)$$

где $B_i(t)$ – величина расходов;

net_B – значение показателя прибыли до налогообложения сопоставимой организации, определяемой по данным финансовой отчетности;

rev_B – значение показателя доходов сопоставимой организации, определяемой по данным финансовой отчетности;

$V_i(t)$ – функция зависимости количества анализируемого товара или услуг от определённого временного интервала, определяемая по формуле (С.7);

$C_i t$ – функция зависимости цены сопоставимого товара или услуги от определённого временного интервала, определяемая по формуле (С.10);

i – порядковый номер временного отрезка t , который задается в рамках исходных значений и находится в пределах значений от 0 до N , где N это известное числовое значение номера последнего интервала;

VAT_B – ставка налога на добавленную стоимость, применяемая для сопоставимой организации.

Формула определения функции цены сопоставимого товара в зависимости от временного интервала (С.10)

$$C_i(t) = \frac{(t_{i+1} - t)^2(2(t - t_i) + h)}{h^3} C_i + \frac{(t - t_i)^2(2(t_{i+1} - t) + h)}{h^3} C_{i+1} \quad (C.10)$$

$$+ \frac{(t_{i+1} - t)^2(t - t_i)}{h^2} m_i + \frac{(t - t_i)^2(t - t_{i+1})}{h^2} m_{i+1},$$

где t – принимаемое значения периода времени по оси OX ;
 h – величина шага по координате OX , значение которого определяется как разность значений t_i ;
 C – значение точки i по оси OY , которое в рассматриваемом примере принимает значение цены проданных товаров, задаваемой параметрически изначально;
 i – порядковый номер временного отрезка t , который задается в рамках исходных значений и находится в пределах значений от 0 до N , где N это известное числовое значение номера последнего интервала;
 m – значение наклона графика функции сплайна.

Объем платежей θ_k , перечень которых содержит виды доходов от пассивной деятельности включая условные платежи в виде комиссий или вознаграждений за выполнение исключительных условий договорных отношений, целесообразно определять по формуле (С.11)

$$\theta_k = R_k + BN_k + S_k + I_k + Kn_k, \quad (\text{С.11})$$

где R_k – величина суммы роялти, получаемой от ТЛ или выплаченной третьим лицам в рамках анализируемого контракта;
 BN_k – величина премии, получаемой от третьих лиц или выплаченной третьим лицам, в рамках анализируемого контракта;
 S_k – сумма штрафов, которые могут быть получены от третьих лиц или выплачены третьим лицам, в рамках анализируемого контракта;
 I_k – суммы процентов по договорам займа и иные аналогичные платежи, отражающие интерес или соответствующие интересы взаимосвязанных сторон по соответствующим договорам;
 Kn_k – иные суммы, получаемые по договорам с третьими лицами, включая доходы, предусмотренные статьей 309.1 НК РФ;

Формулы для определения погрешности расчетов для функций доходов $A_i(t)$ и расходов $B_i(t)$ определяются по формулам (С.12) и (С.13)

$$rt(A) = \left| \frac{\int_{t_{i-1}}^{t_i} A_i d(t) - \int_{t_{i-1}}^{t_i} A_i(t) d(t)}{\int_{t_{i-1}}^{t_i} A_i d(t)} \right|, \quad (\text{С.12})$$

$$rt(B) = \left| \frac{\int_{t_{i-1}}^{t_i} B_i d(t) - \int_{t_{i-1}}^{t_i} B_i(t) d(t)}{\int_{t_{i-1}}^{t_i} B_i d(t)} \right|, \quad (\text{С.13})$$

где rt – величина погрешности расчетов, определяемые в процентном соотношении;
 A_i – величина доходов, определяемая как произведение V_i и P_i , значения которых изначально задаются параметрически;
 B_i – величина расходов, определяемая как произведение V_i и C_i , значения которых изначально задаются параметрически;
 $A_i(t)$ – функция доходов, определяемая по формуле (3);
 $B_i(t)$ – функция расходов, определяемая по формуле (6);
 t – значения периода времени, принимает значения по оси OX ;
 i – рамках исходных значений и находится в пределах значений от 0 до N , где N это известное числовое значение номера последнего интервала.

Приложение Т

(информативное)

Результаты апробации экономико–математической модели

Таблица Т.1 – Результаты расчетов с применением экономико–математической модели

Наименование показателей	Анализируемая организация	Сопоставимая организация
1	2	3
Наименование организации	ООО "КМР и СНГ"	АО "АВТОВАЗ"
ИНН организации	5042059767	6320002223
Наименование анализируемого товара	КИА РИО	
Расчетное значение цен за анализируемый товар с НДС, р.	954 900,00	
Наименование сопоставимого товара	ЛАДА ГРАНТА	
Расчетное значение цен за сопоставимый товар с НДС, р.	602 605,00	
Ltl – величина долгосрочных обязательств, р.	10 536 513,00	81 350 082,00
Stl – величина краткосрочных обязательств, р.	114 367 116,00	51 674 715,00
BSA – сумма активов баланса, р.	173 435 547,00	133 796 755,00
Значение коэффициента Kd , проценты	72,02	99,42
Значение коэффициента m , кол-во дн	365	
Величина ключевой ставки ЦБ РФ, проценты	4,25	
Коэффициент, применяемый в рамках статьи 269 НК РФ, относит. ед	0,75	
Величина пассивных доходов θ_k , р.	0,00	
Величина доходов КИК PR , р.	0,00	
Величина расходов КИК LS , р.	0,00	
Погрешность расчетов по анализируемым товарам, проценты	5,281	
Погрешность расчетов по сопоставимым товарам, проценты	5,281	

Продолжение таблицы Т.1

1	2	3
Величина эффективной налоговой ставки КИК t_{CO} , проценты	18,12	
Величина прибыли до налогообложения GM_{CO} , р.	1 253 086 617,59	
Расчетная величины чистой прибыли, р.	12 784 779 439,23	

Источник: составлено автором.