

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

На правах рукописи

Купин Максим Сергеевич

ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ НАЛОГОВОГО
КОНТРОЛЯ ЗА НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ
ПРИБЫЛИ КОНТРОЛИРУЕМЫХ
ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ

5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель

Лапина Марина Афанасьевна,
доктор юридических наук, профессор

Москва – 2023

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

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 25 января 2024 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.112 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 51, корп. 1, аудитория 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 100 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru.

Персональный состав диссертационного совета:

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

члены диссертационного совета:

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

Автореферат диссертации разослан 27 ноября 2023 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.112

С.Г. Павликов

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. В России правила о налогообложении прибыли контролируемых иностранных компаний (далее – КИК) были введены в законодательство о налогах и сборах в 2015 году, однако их практическое применение было отложено на несколько лет (так, первые уведомления о КИК и налоговые декларации по налогу на прибыль организаций начали представляться только в начале 2017 года). Следует констатировать отсутствие сформировавшейся правоприменительной практики (как судебной, так и административной) в данной сфере, что может свидетельствовать о недостаточном правовом обеспечении налогового контроля за налогообложением прибыли КИК.

Озвучиваемые при принятии закона планируемые налоговые поступления от введения правил о налогообложении прибыли КИК в несколько десятков миллиардов рублей ежегодно до сих пор не были достигнуты. Так, по данным Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России), ежегодные налоговые поступления в этой части продолжают падать (поступления в 2017 году – 6 533 млн руб., в 2018 году – 4 761 млн руб., в 2019 году – 4 209 млн руб., в 2020 году – 5 613 млн руб., в 2021 году – 3 379 млн руб., в 2022 году – 3 997 млн руб., потенциальные поступления в 2023 году – около 3 530 млн руб.). Приведенные данные по налоговым поступлениям в целом не обусловлены объективными экономическими факторами, что, следовательно, требует соответствующего научного анализа и осмысления лежащих в основе этого причин.

В действующие нормы о налогообложении прибыли КИК на постоянной основе вносятся изменения. Так, с момента принятия первого закона было принято еще как минимум десять федеральных законов, которые уточняли или меняли соответствующие положения законодательства о налогах и сборах. Это показывает востребованность данных налогово-правовых норм и необходимость их всестороннего исследования, в том числе с точки зрения налогового контроля за налогообложением прибыли КИК.

Многие аспекты налогового контроля за налогообложением прибыли КИК до сих пор не были исследованы в отечественной науке налогового права: особенности осуществления налогового контроля в данной сфере, цель осуществления такого контроля, природа оснований освобождения прибыли КИК от налогообложения, вопросы определения и уменьшения прибыли КИК на определенные показатели и др.

Отсутствие единого подхода в понимании основных аспектов налогового контроля за налогообложением прибыли КИК, а также имеющиеся пробелы в соответствующих положениях российского законодательства о налогах и сборах свидетельствуют об актуальности избранной темы исследования.

Степень разработанности темы исследования. Вопросам налогообложения прибыли КИК и в целом осуществления налогового контроля как такового посвящен ряд работ представителей юридической и экономической науки (как отечественной, так и зарубежной).

Исследованию государственного финансового контроля посвящены работы следующих ученых: Л.Л. Арзумановой, Н.М. Артемова, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, Ю.А. Крохиной, М.А. Лапиной, Г.Ф. Ручкиной, Э.Д. Соколовой, Р.А. Тории, Н.И. Химичевой, И.А. Цинделиани, С.О. Шохина и др.

По теме налогового контроля можно выделить труды следующих авторов: Д.В. Винницкого, В.И. Гуреева, И.И. Кучерова, Т.Ю. Курбатова, С.Г. Пепеляева, Г.П. Толстопятенко, Д.С. Щекина и др.

Налогообложение прибыли КИК (общие положения) и вопросы международного налогообложения были предметом исследования российских авторов: В.А. Гидирима, С.В. Каневского, А.А. Копиной, В.А. Мачехина, А.С. Мельниковой, А.В. Фокиной, И.А. Хавановой, А.А. Шахмаметьева и др.

По теме налогообложения прибыли КИК можно отметить также работы зарубежных исследователей: Б. Арнолда (Arnold Brian), А. Вейхенридера (Alfons J. Weichenrieder), К. Гарендта (Christoph Harendt), А. Грегора (A. Gregor), М. Ланга (Michael Lang), Л. Мозула (L. Mozule), Д. Пинто (Dale Pinto), Дж. Преббла (John Prebble), А. Преттля (Axel Prettl), М. Руфа (Martin Ruf), Д. Сандлера (Daniel Sandler), Д. Хагена (Dominik von Hagen) и др.

Отдельно стоит упомянуть исследование Л.Н. Старженецкой «Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России» (2015 г.), посвященное анализу общих положений правил о КИК (в том числе зарубежный опыт) и сравнению указанных правил с принципами международного налогового права. Можно выделить также исследование экономиста Ю.В. Алешина «Развитие системы налогового администрирования контролируемых иностранных компаний» (2022 г.), в рамках которого были предложены методологические подходы к организации процесса налогового администрирования контролируемых лиц и специализированный способ определения величины дохода контролирующего лица с использованием экономико-математической модели расчета потенциального объема прибыли КИК.

Также стоит отметить диссертации К.А. Пономаревой «Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц и доходов физических лиц в Российской Федерации и Европейском союзе: сравнительно-правовое исследование» (2020 г.) и К.А. Тасалова «Правовое регулирование противодействия избежанию уплаты налога на прибыль организаций в Российской Федерации и Европейском союзе» (2022 г.), в которых диссертанты осветили отдельные аспекты правил о налогообложении прибыли КИК в рамках Европейского союза (далее – ЕС).

Прочие исследования в области международного налогообложения за последнее время были посвящены исследованию вопросов образования постоянного представительства для целей налогообложения (Е.А. Захаров, Г.Р. Яруллина), удержания налога у источника и концепции бенефициарного собственника (З.В. Балакина, С.В. Сергеев), вопросам устранения двойного налогообложения (И.В. Подчуфарова, И.А. Хаванова), общим нормам о запрете обхода налогового закона (Д.А. Курочкин) и не рассматривали вопросы правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли КИК.

Можно констатировать, что в современной науке налогового права недостаточное внимание уделяется исследованию вопроса налогового контроля за налогообложением прибыли КИК, анализу актуальных тенденций развития правового регулирования и правоприменительной практики в рассматриваемой

сфере, в том числе с учетом постоянного реформирования законодательных положений в данной сфере, что требует соответствующего обобщения, анализа и исследования.

Целью исследования является разработка и обоснование теоретических положений и практических подходов по совершенствованию правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний.

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

- установить цель осуществления налогового контроля за налогообложением прибыли КИК, раскрыть сущность правового обеспечения налогового контроля, а также дать правовую характеристику правил о налогообложении прибыли КИК;

- выявить влияние ограничительных мер (санкций) на российские правила о КИК;

- раскрыть правовые особенности осуществления налоговыми органами налогового контроля за налогообложением прибыли КИК, проанализировать предусмотренные виды налоговых правонарушений в данной сфере;

- определить правовую природу оснований освобождения от налогообложения прибыли КИК и предложить теоретическую классификацию указанных оснований освобождения от налогообложения;

- сформулировать проблемы правового регулирования определения контролирующими лицами налоговой базы и суммы налога по доходам в виде прибыли КИК и предложить соответствующие изменения налогово-правового регулирования в данной сфере;

- соотнести подход ЕС к построению правил о КИК и выбранный Россией подход, определить сходные и отличительные черты сравниваемых правил, а также предложить на основе проведенного сравнительного анализа поправки в российское законодательство о налогах и сборах;

- разработать как предложения (поправки) по изменению российских норм законодательства о налогах и сборах в части налогообложения прибыли КИК в

целях улучшения правового обеспечения налогового контроля в этой сфере, так и теоретические предложения в данной сфере в целях развития российской науки налогового права.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в сфере правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний.

Предмет исследования составляют нормы российского и зарубежного законодательства о налогах и сборах, регулирующие отношения в сфере налогообложения прибыли КИК и осуществления налоговыми органами налогового контроля за налогообложением прибыли КИК, а также правоприменительная практика (как административная, так и судебная) применения указанных норм налогового права и научные труды (исследования) представителей юридической и экономической науки в изучаемой научной сфере.

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

Методология и методы исследования. В процессе работы над диссертацией использованы как общефилософские и общенаучные методы, так и ряд частно-научных методов (формально-юридический, историко-правовой, правовой статистики, сравнительно-правовой), необходимые для более глубокого рассмотрения отдельных вопросов по теме исследования.

Так, общефилософские методы (диалектический метод, метафизический метод) позволили проанализировать исследуемые явления правовой действительности в их взаимной связи и взаимной обусловленности с учетом принципа единства и борьбы противоположностей.

Общенаучные методы (аналогия, анализ, синтез, дедукция, индукция) позволили проанализировать отдельные аспекты рассматриваемых юридических явлений (правового обеспечения налогового контроля) и выявить причины и следствия указанных явлений.

Формально-юридический метод использовался для выявления формально-логических связей в системе правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли КИК и позволил обеспечить непротиворечивость результатов анализа и адекватное толкование рассматриваемых явлений правовой действительности.

Историко-правовой метод использовался для исследования генезиса правил о налогообложении прибыли КИК как в России, так и в зарубежных странах.

Метод правовой статистики использовался для проведения количественных измерений при исследовании рассматриваемых юридических явлений с точки зрения результативности мероприятий налогового контроля и собираемости налогов с доходов в виде прибыли КИК.

Сравнительно-правовой метод использовался для соотношения норм российского законодательства о налогах и сборах с аналогичными нормами в рамках зарубежного законодательства в целях выявления сходных и отличительных черт в соответствующем правовом регулировании, что позволило выявить несовершенство российского законодательства о налогах и сборах в части налогообложения прибыли КИК.

Указанные методы способствовали достижению научно-исследовательской цели и позволили решить теоретические и прикладные задачи, обозначенные в исследовании.

Теоретическая основа исследования. В качестве теоретической основы исследования использованы как труды отечественных авторов, посвященные проблемам правового регулирования налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и налогового контроля в целом, так и работы зарубежных авторов в исследуемой сфере. Также в диссертации использовались научные труды и положения авторов по общей теории права.

Нормативную основу исследования составляют следующие нормативные правовые акты: Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – Кодекс), международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения, нормативные

правовые акты зарубежного законодательства (например, Директивы ЕС в области налогообложения) и другие.

Эмпирическую основу исследования составляют материалы судебной правоприменительной практики (практика Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, практика нижестоящих судов – судебно-арбитражная практика и практика судов общей юрисдикции), письма Министерства финансов Российской Федерации и ФНС России, статистические данные налоговых органов в отношении сумм собираемых налогов и результатов контрольных мероприятий, иные статистические материалы, материалы из общедоступных источников средств массовой информации и официальных сайтов органов государственной власти и международных организаций.

Научная новизна исследования состоит в формулировании новых теоретических подходов к пониманию сущности налогового контроля в рассматриваемой сфере, расширении существующего научного аппарата за счет введения и обоснования новых теоретических понятий, предложении и обосновании новых научных классификаций, а также в выработке практических рекомендаций по совершенствованию законодательства о налогах и сборах, регулирующего налоговый контроль за налогообложением прибыли КИК.

Установлена цель осуществления налогового контроля за налогообложением прибыли КИК, определены сущностные аспекты правового обеспечения налогового контроля в рассматриваемой сфере.

Выявлен междисциплинарный характер исследуемых налогово-правовых норм о налогообложении прибыли КИК.

Предложена теоретическая классификация оснований для освобождения прибыли КИК от налогообложения и определена их неоднородная правовая природа.

Разработано и теоретически обосновано понятие «промежуточные дивиденды» в целях осуществления налогового контроля за налогообложением прибыли КИК.

Научная новизна раскрывается в положениях исследования, выносимых на защиту.

На основании проведенного исследования сформулированы следующие **положения, выносимые на защиту:**

1) установлено, что в рамках правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли КИК следует выделять и рассматривать в их взаимной связи и взаимообусловленности как нормы о порядке осуществления налогового контроля в данной сфере, так и нормы о порядке налогообложения прибыли КИК, поскольку целью осуществления налогового контроля в указанной сфере является соблюдение налогоплательщиками – контролирующими лицами законодательства о налогах и сборах в части как обязанности по подаче налоговой отчетности, так и обязанности по определению суммы налога к уплате по доходам в виде прибыли КИК (С. 18-25);

2) аргументировано, что введение ограничительных мер (санкций) отдельными странами и международными объединениями оказало влияние на исследуемые нормы о налогообложении прибыли КИК, в связи с чем указанные нормы приобрели междисциплинарное значение, поскольку они начали использоваться не только для регулирования собственно налоговых отношений, но и для регулирования отношений в других сферах (валютная, корпоративная) (С. 44-47; 49-52);

3) обосновано, что, принимая во внимание правила отдельных иностранных юрисдикций, необходимо расширить сферу действия п. 8 ст. 25.15 Кодекса, установив открытый перечень случаев, когда контролирующее лицо может не учитывать в налоговой базе прибыль контролируемой им иностранной компании, если за соответствующий период у иностранной организации отсутствует возможность распределения прибыли (полностью или частично) между участниками по причинам, установленным личным законом такой иностранной организации (С. 120-123);

4) определена неоднородная правовая природа освобождений прибыли КИК от налогообложения, которые в общем случае следует рассматривать в качестве налоговых льгот, а в отдельных случаях – в качестве одного из элементов порядка

расчета налога с дохода в виде прибыли КИК (например, освобождение для активных иностранных компаний, компаний с высокой эффективной ставкой налогообложения); для целей правового обеспечения налогового контроля предложена классификация освобождений по способу их применения и подтверждения: а) качественные (нерасчетные) – освобождение для банков и страховых организаций, организаций из государств – членов ЕАЭС и другие; б) количественные (расчетные) – освобождение для активных иностранных компаний, компаний с высокой эффективной ставкой налогообложения и другие (С. 84-90);

5) в целях совершенствования правового обеспечения налогового контроля в данной сфере предложено определение понятия «промежуточные дивиденды», под которыми понимаются доходы, выплачиваемые из текущей прибыли периода, за который составляется финансовая отчетность, до окончания такого периода (финансового года), позволяющее устранить существующую правовую неопределенность по вопросу уменьшения прибыли КИК на сумму выплачиваемых промежуточных дивидендов; также предложено расширить основания для уменьшения прибыли КИК, предусмотренные абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса (С. 107-116);

б) аргументировано, что размер денежного взыскания (штрафа) за налоговое правонарушение, предусмотренное п. 1.1-1 ст. 126 Кодекса, в виде непредставления контролирующим лицом запрашиваемых налоговым органом документов либо представление таких документов с заведомо недостоверными сведениями, должен быть снижен и приведен в соответствие с размерами денежных взысканий (штрафов) за аналогичные с точки зрения объективной стороны виды налоговых правонарушений (С. 68-70; 77);

7) установлено, что с целью недопущения возникновения двойного налогообложения для международных групп компаний необходимо уточнить правовое обеспечение в рассматриваемой сфере в части ситуаций множественного последовательного иностранного владения: предусмотреть возможность зачета уплаченного другой промежуточной иностранной компанией – контролирующим лицом налога с прибыли КИК и (или) учета такого налога для целей применения

освобождения от налогообложения по критерию высокой эффективной ставки налогообложения; механизм зачета может быть реализован путем изменения российского законодательства о налогах и сборах, либо международных договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения, либо путем принятия многостороннего международного договора (С. 142-144; 153).

По результатам проведенного исследования в целях совершенствования действующего законодательства о налогах и сборах в рассматриваемой сфере предлагается:

– изложить абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса в следующей редакции:

«При определении прибыли контролируемой иностранной компании не учитываются доходы, указанные в пункте 1 статьи 309 настоящего Кодекса, источником выплаты которых являются российские организации или иностранные организации, через которые реализовано косвенное участие налогоплательщика – контролирующего лица, использующего право, предусмотренное настоящим абзацем, в таких российских организациях, если контролирующее лицо этой контролируемой иностранной компании имеет фактическое право на такие доходы с учетом положений статьи 312 настоящего Кодекса»;

– изложить п. 8 ст. 25.15 Кодекса в следующей редакции:

«Если по итогам периода, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется финансовая отчетность за финансовый год, у иностранной организации отсутствует возможность распределения прибыли (полностью или частично) между участниками (пайщиками, доверителями или иными лицами) по причине установленной личным законом такой организации обязанности направления этой прибыли на увеличение уставного капитала и (или) формирование обязательных резервов, если обязанность по формированию таких резервов предусмотрена законодательством иностранного государства, либо по иным причинам, установленным личным законом такой организации, такая прибыль не учитывается при определении налоговой базы у налогоплательщика – контролирующего лица».

Теоретическая значимость работы. Предложения и выводы, содержащиеся в диссертации, представляют научный интерес для дальнейших

исследований в области налогового контроля за налогообложением прибыли КИК. Теоретическая значимость работы определяется также научной новизной выносимых на защиту положений, сформулированных в ходе проведенного исследования, которые будут способствовать совершенствованию теоретических подходов в исследуемой сфере. Предложенные в рамках исследования выводы позволяют расширить теоретические представления о правилах налогообложения прибыли КИК и налоговом контроле в данной сфере.

Практическая значимость работы состоит в том, что сформулированные положения в дальнейшем могут быть реализованы при подготовке проектов нормативных правовых актов об изменении законодательства о налогах и сборах в рассматриваемой области, что в конечном счете будет способствовать повышению уровня правового обеспечения налогового контроля в данной сфере. Результаты исследования могут быть использованы при рассмотрении судами соответствующих споров, что будет способствовать дальнейшему совершенствованию практики применения правил налогообложения прибыли КИК и налогового контроля в данной сфере. Выводы и предложения также могут быть использованы в практической деятельности Министерства финансов Российской Федерации (Департамент налоговой политики) и ФНС России (Контрольное управление, Управление налогообложения юридических лиц, Правовое управление, Управление камерального контроля, Управление трансфертного ценообразования, Управление налогообложения доходов физических лиц и администрирования страховых взносов и др.). Выводы и научные результаты, полученные по итогам проведенного исследования, могут быть использованы в преподавании таких учебных дисциплин, как «Налоговое право», «Финансовое право», «Международное налоговое право», а также в ходе проведения научно-исследовательских семинаров.

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Достоверность результатов подтверждается их апробацией в установленном порядке, применением теоретических знаний в области налогового права, общих методов научного познания, использованием широкого перечня российских и зарубежных доктринальных источников по теме исследования, а

также материалов правоприменительной практики в рассматриваемой сфере общественных отношений, научной аргументированностью основных положений и выводов диссертации.

Основные положения исследования, а также его принципы отражены в докладах и выступлениях на научных и научно-практических конференциях: на XX Международной конференции молодых ученых «Традиции и новации в системе современного российского права» (Москва, Университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 9-10 апреля 2021 г.); на Международной научно-практической конференции «Внедрение передового опыта и практическое применение результатов инновационных исследований» (г. Иркутск, Научно-издательский центр «Аэтерна», 20 мая 2022 г.); на VI Международной научно-практической конференции «Публично-правовые средства цифровизации экономики и финансов» (Москва, Финансовый университет, 23 ноября 2022 г.); на Международной научно-практической конференции «Система финансового права в условиях цифровой трансформации экономических отношений: доктрина и правовая реальность», посвященной 100-летию Верховного Суда Российской Федерации (Москва, Российский государственный университет правосудия, 25 ноября 2022 г.); на XXIII Всероссийской научно-практической конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Российское право: трибуна молодого ученого» (г. Томск, Томский государственный университет, 31 марта 2023 г.).

Материалы диссертации внедрены в практическую деятельность Группы налогообложения топливно-энергетического комплекса Отдела налогового консультирования компании ООО «Технологии Доверия – Консультирование». Положения диссертации нашли свое отражение в рамках реализации отдельных проектов и проведения выступлений (вебинаров) для клиентов компании, а также при проведении внутреннего обучения отдельных сотрудников компании. Внедрение положений исследования в практическую деятельность позволило выработать новые подходы к налоговому анализу методологических аспектов налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и повысить

квалификацию отдельных сотрудников в рассматриваемой сфере в рамках проводимого внутреннего обучения.

Материалы диссертации используются Департаментом международного и публичного права Юридического факультета Финансового университета в преподавании учебных дисциплин «Налоговое право» и «Административная юрисдикция в финансовой сфере».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 12 работ общим объемом 5,15 п.л. (весь объем авторский), в том числе 6 работ авторским объемом 3,6 п.л. опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации. Последовательность изложения материала обусловлена объектом и предметом, целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка литературы, состоящего из 325 наименований, списка сокращений и условных обозначений, списка иллюстративного материала. Текст диссертации изложен на 233 страницах, содержит 6 рисунков и 12 таблиц.

II Основное содержание работы

Во **введении** указана актуальность выбранной темы исследования, определены объект, предмет, цель и задачи исследования, проанализирована степень научной разработанности, приведены теоретическая, нормативная, эмпирическая основы исследования, указаны методология и методы исследования. Также указана научная новизна исследования и сформулированы положения, выносимые на защиту. Приводится информация о теоретической и практической значимости работы, указывается степень достоверности, информация об апробации и внедрении результатов исследования.

Первая глава «Теоретико-правовые основы и сущность правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых

иностранных компаний» состоит из трех параграфов. В **первом параграфе первой главы** «Сущность правового обеспечения налогового контроля и характеристика налогово-правовых норм в области налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний в России» раскрывается сущность правового обеспечения налогового контроля путем сопоставления следующих категорий: правовое воздействие, правовое регулирование, правовое обеспечение. Аргументируется, что под правовым обеспечением налогового контроля можно понимать как систему нормативных правовых актов, обеспечивающих осуществление налогового контроля, так и связанную с этим деятельность по формированию данной системы и по применению указанных актов.

С учетом указанного понимания правового обеспечения делается вывод о том, что в рамках правового обеспечения налогового контроля в указанной сфере следует выделять и рассматривать в их взаимной связи и взаимообусловленности как нормы о порядке осуществления налогового контроля в данной сфере, так и нормы о порядке налогообложения прибыли КИК, поскольку целью осуществления налогового контроля за налогообложением прибыли КИК является соблюдение контролирующими лицами законодательства о налогах и сборах в части как обязанности по подаче налоговой отчетности, так и обязанности по определению суммы налога к уплате по доходам в виде прибыли КИК.

Правила о КИК могут быть охарактеризованы в качестве специальной антиуклонительной меры (англ. Specific Anti-Avoidance Rule), при этом устанавливается следующее соотношение данных правил с положениями ст. 54.1 Кодекса (общей антиуклонительной нормой, англ. General Anti-Avoidance Rule): применение общей нормы (ст. 54.1 Кодекса) возможно, если налогоплательщик совершает действия для недопущения применения к нему специальной антиуклонительной нормы, однако это не должно затрагивать непосредственно сам порядок (механизм) налогообложения, предусмотренный правилами о КИК.

Во **втором параграфе первой главы** «Правила о контролируемых иностранных компаниях в условиях действия ограничительных мер (санкций)» исследуются вопросы влияния вводимых отдельными странами и международными объединениями в отношении России ограничительных мер

(санкций) на российские правила о налогообложении прибыли КИК. Раскрываются виды ограничительных мер на уровне ЕС: персональные (блокирующие), секторальные, территориальные и вторичные санкции.

Анализируются вводимые на уровне России «контрсанкционные» меры в области валютного регулирования, принятые изменения в законодательство о налогах и сборах (освобождение от ответственности за непредставление документов, возможность безналоговой передачи активов для физических лиц), а также поправки в части возможности осуществления прав акционера российского хозяйственного общества, если владение таким обществом осуществлено через промежуточную иностранную компанию, признаваемую в качестве КИК. Введение ограничительных мер (санкций) отдельными странами и международными объединениями оказало влияние и на рассматриваемые правила о КИК, что выразилось, в частности, в изменении нормативного регулирования. Отмечается, что правила о налогообложении прибыли КИК приобрели междисциплинарное значение, поскольку они начали использоваться не только для регулирования собственно налоговых отношений, но и для регулирования отношений в других сферах (валютная сфера, сфера корпоративных отношений).

В третьем параграфе первой главы «Правовые основания для осуществления налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний» приводится характеристика налогового контроля в качестве вида государственного финансового контроля, который, в свою очередь, является одной из форм осуществления государственного управления.

В параграфе отмечаются особенности осуществления налогового контроля за налогообложением прибыли КИК: возможность проведения камеральной налоговой проверки без представления налоговой декларации от контролирующего лица, расширенные полномочия налоговых органов по запросу информации (документов) от налогоплательщиков – контролирующих лиц (осуществление запросов в рамках новой статьи может осуществляться налоговыми органами вне рамок осуществления налоговых проверок и даже проведения в отношении отдельных налогоплательщиков налогового мониторинга).

В отношении введенной ответственности за непредставление налоговому органу документов по запросу в рамках ст. 25.14-1 Кодекса делается вывод о необходимости снижения такой ответственности (сейчас на уровне 1 млн руб.) и приведения ее в соответствии с ответственностью за аналогичные виды налоговых правонарушений.

Также делается вывод о том, что правовая регламентация заполнения отдельных форм налоговой отчетности по КИК требует существенной доработки, поскольку это может влиять на вопрос привлечения контролирующих лиц к ответственности за совершение налогового правонарушения. Специальная налоговая отчетность контролирующих лиц (уведомление об участии в иностранных организациях, уведомление о КИК, специальные листы (разделы) налоговых деклараций) является одним из основных источников информации для налоговых органов при проведении налогового контроля за налогообложением прибыли КИК. Дополнение указанной отчетности новыми видами (формами) отчетности представляется нецелесообразным.

Вторая глава «Особенности осуществления налогового контроля за определением прибыли контролируемых иностранных компаний и основаниями для освобождения такой прибыли от налогообложения» состоит из трех параграфов. В **первом параграфе второй главы** «Правовая характеристика оснований для освобождения прибыли контролируемых иностранных компаний от налогообложения» анализируется понятие правовой льготы, налоговой льготы, которые затем соотносятся с иными аналогичными понятиями (гарантии, привилегии, преференции). С правовой точки зрения основания освобождения от налогообложения не всегда можно рассматривать в качестве налоговой льготы, правовая природа данных освобождений не однородна.

По критерию порядка применения оснований освобождения прибыли КИК от налогообложения можно классифицировать их на качественные (нерасчетные) и количественные (расчетные). Количественные показатели подразумевают, что для их выполнения необходимо осуществить расчет соответствующих показателей, чтобы выполнить (подтвердить) условия освобождения, в то время как качественные показатели такого расчета не подразумевают. Для упрощения

налоговым органам порядка осуществления налогового контроля за основаниями освобождения от налогообложения и повышения правовой определенности для контролирующих лиц было предложено структурировать пакет подтверждающих такие основания документов и требования к ним.

Во втором параграфе второй главы «Особенности правового регулирования определения контролирующими лицами прибыли контролируемых иностранных компаний» исследуются вопросы в части исчисления контролирующими лицами налоговой базы и определения суммы налога к уплате.

В целях снижения существующей правовой неопределенности по вопросу уменьшения прибыли КИК на сумму выплачиваемых промежуточных дивидендов, предлагается считать, что под промежуточными дивидендами для целей применения законодательства о налогах и сборах в части КИК следует понимать доходы, выплачиваемые из текущей прибыли (прибыли текущего года) периода, за который составляется финансовая отчетность, до окончания такого периода (финансового года). Устанавливается также, что выплата дивидендов возможна как за счет распределения прибыли года, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется финансовая отчетность, так и за счет нераспределенной прибыли прошлых лет (в том числе сформированной до 2015 года).

Рассматривая отдельные показатели, уменьшающие прибыль КИК, а также учитывая существующие ограничения при уменьшении величины скорректированной прибыли КИК на сумму доходов, источником выплаты которых являются российские организации, предлагается скорректировать соответствующим образом положения абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса, предусмотрев возможность учета доходов, источником выплаты которых являются иностранные организации, через которые осуществлено косвенное участие налогоплательщика – контролирующего лица. Представляется, что это будет способствовать более справедливому налогообложению.

Учитывая правила отдельных иностранных юрисдикций, аргументируется также необходимость расширения сферы действия п. 8 ст. 25.15 Кодекса путем установления открытого перечня случаев, когда контролирующее лицо может не

учитывать в налоговой базе прибыль контролируемой им иностранной компании, если за соответствующий период у иностранной организации отсутствует возможность распределения прибыли (полностью или частично) между участниками по причинам, установленным личным законом такой иностранной компании.

Исследуя правовое регулирование уменьшения прибыли иностранной компании на сумму накопленных убытков, устанавливается, что убыток, образовавшийся в результате уменьшения прибыли КИК на сумму выплаченных дивидендов, является искусственным и не переносится на будущие периоды для целей последующего зачета против прибыли КИК; контролирующее лицо вправе использовать исторические убытки КИК без необходимости подачи за периоды образования таких убытков уведомления о КИК.

Кроме того, предлагаются теоретические определение, классификация и цели осуществления корректировок, применяемых при определении налогоплательщиком налоговой базы по прибыли КИК для целей налогообложения в России. Под корректировками предложено считать доходы (расходы) КИК, не учитываемые (исключаемые) при определении прибыли (убытка) такой компании или учитываемые в особом порядке для целей налогообложения в России. Такие корректировки могут быть разделены на общие и специальные, критерий классификации – область (сфера) применения корректировок. Общие корректировки применяются как при расчете прибыли (убытка) КИК по данным финансовой отчетности, так и при расчете прибыли (убытка) КИК по правилам гл. 25 Кодекса, в то время как специальные корректировки могут применяться только при расчете прибыли (убытка) КИК по данным финансовой отчетности. В части целей осуществления специальных корректировок отмечается, что в данном случае можно говорить лишь об общей направленности таких корректировок (исключение из расчета «бумажных» доходов и расходов).

В части показателей, уменьшающих величину скорректированной прибыли КИК для целей налогообложения в России, отмечаются следующие особенности: использование (применение) контролирующим лицом таких показателей возможно только после осуществления корректировок прибыли (убытка) КИК; такие

показатели могут использоваться, только если финансовый результат КИК – прибыль (первоначальный результат или результат, полученный в результате корректировок); в отличие от корректировок (специальных), указанные показатели могут применяться как при расчете прибыли КИК по данным финансовой отчетности, так и при расчете по правилам гл. 25 Кодекса; отдельные показатели могут использоваться только при расчете прибыли структур без образования юридического лица или юридических лиц, для которых в соответствии с их личным законом не предусмотрено участие в капитале.

В третьем параграфе второй главы «Правовые позиции судебных органов в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний» проанализирована текущая судебная правоприменительная практика в сфере налогообложения прибыли контролируемых контролирующими лицами иностранных компаний.

С учетом проанализированных судебных дел отмечается, что споры по результатам налогового контроля за налогообложением прибыли КИК могут быть классифицированы следующим образом: 1) споры, связанные с формальными требованиями и обязанностями налогоплательщика в части подачи соответствующей налоговой отчетности; 2) споры, связанные с непосредственно определением налоговой обязанности налогоплательщика – суммы налоговой базы и суммы налога к уплате (порядок расчета прибыли и убытка для целей правил, определение корректировок, применимость заявляемых освобождений и прочее). В рамках первого направления судебной практики могут быть выделены следующие категории споров: нарушение формата представления налоговой отчетности, наличие технических ошибок в налоговой отчетности, представление налоговой отчетности в другую инспекцию, непредставление налоговой отчетности по каким-либо основаниям (например, в связи с применением освобождений от налогообложения, в связи с отрицательным финансовым результатом иностранной компании). В рамках второго направления потенциально могут быть выделены, например, следующие категории споров: оспаривание заявляемых освобождений от налогообложения, оспаривание порядка определения налоговой базы, в том числе с учетом применяемых корректировок.

Определяется, что существующую российскую правоприменительную практику можно охарактеризовать как находящуюся в зачаточном состоянии и только начинающую развиваться, поскольку практически полностью отсутствует второе направление судебной практики – споры, связанные с непосредственно определением налоговой обязанности налогоплательщика – суммы налоговой базы и суммы налога к уплате. Представляется, что одной из причин текущего состояния дел является в том числе недостаточное правовое обеспечение налогового контроля за налогообложением прибыли КИК.

Третья глава «Совершенствование правового регулирования налогового контроля в данной сфере с учетом международного опыта» состоит из двух параграфов. В **первом параграфе третьей главы** «Опыт ЕС в построении правил о контролируемых иностранных компаниях и востребованность такого опыта Россией» при рассмотрении и сравнении российских правил с их европейским аналогом (директива ЕС в области противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения, англ. Anti-Tax Avoidance Directive) установлено семь отличий российских правил о КИК от аналогичных европейских правил, среди них: европейские правила охватывают более широкий субъектный состав, включая в свой состав также и постоянные представительства компаний; европейские правила устанавливают более высокий порог для признания компаний в качестве контролируемых (50%) и более высокие пороги по лимиту для применения освобождения (750 тыс. евро); в европейских правилах закреплён более сложный с административной точки зрения порядок исчисления прибыли КИК.

Делается общий вывод об отсутствии необходимости кардинального реформирования Россией национальных правил о КИК с учетом европейского опыта, однако предлагается оценить и рассмотреть возможность внесения отдельных изменений: целесообразность увеличения необлагаемого минимума (в настоящее время на уровне 10 млн руб.); возможность корректировки порядка определения налоговой базы. Представляется целесообразным также рассмотреть внесение изменений в законодательство о налогах и сборах в части ситуаций множественного иностранного владения с целью недопущения возникновения

двойного налогообложения для международных групп компаний (например, предусмотрев возможность зачета уплаченного другой иностранной компанией-владельцем налога с прибыли КИК или учета такого налога для целей освобождения по высокой эффективной ставке налогообложения – п. 3 ст. 25.13-1 Кодекса). При этом механизм зачета такого налога может быть осуществлен путем изменения российского законодательства о налогах и сборах, либо международных договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения, либо путем принятия многостороннего международного договора.

Во **втором параграфе третьей главы** «Сравнение правил о контролируемых иностранных компаниях с концепцией глобального минимального налога» анализируется соотношение указанных правил с концепцией Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) о глобальном минимальном налоге (далее – ГМН).

Правила о КИК и правила, предлагаемые ОЭСР в части ГМН, отличаются как по механизму действия, так и по субъектному охвату. ГМН предполагает определение периметра компаний по принципу бухгалтерской консолидации, расчет налоговой базы происходит на основе консолидированных данных, налоговая база считается применительно к каждой юрисдикции совокупно по всем компаниям в такой юрисдикции, обязанность уплаты налога будет лежать на материнской компании международной группы. Цели введения рассматриваемых правил также различаются: правила о КИК направлены в первую очередь на ситуации искусственного перемещения прибыли в низконалоговую юрисдикцию, в то время как ГМН направлен в целом на обеспечение уплаты международными группами компаний налогов на уровне не ниже согласованного на международном уровне между странами (то есть не ниже 15%).

Параллельное сосуществование рассматриваемых правил будет нивелироваться за счет предусмотренного для ГМН учета суммы уплаченного контролирующими лицами налога с прибыли КИК в сумме уплаченных налогов для целей расчета эффективной ставки по соответствующей юрисдикции.

III Заключение

Поставленная цель по результатам проведенного исследования достигнута; задачи, обусловленные целью работы, решены. Разработаны теоретические и практические положения, направленные на совершенствование правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли КИК и расширение теоретических представлений в данной сфере.

Определена цель осуществления налогового контроля в рассматриваемой сфере, выявлены правовые особенности осуществления налогового контроля за налогообложением прибыли КИК, аргументировано междисциплинарное значение норм о налогообложении прибыли КИК, сформулировано понятие «промежуточных дивидендов» в целях осуществления налогового контроля за налогообложением прибыли КИК.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

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

1. Купин, М.С. К вопросу об уменьшении прибыли контролируемой иностранной компании на сумму выплаченных дивидендов / М.С. Купин // Евразийский юридический журнал. – 2022. – № 3 (166). – С. 221–223. – ISSN 2073-4506.

2. Купин, М.С. К вопросу о фиксированном налоге с дохода физического лица в виде прибыли контролируемой иностранной компании / М.С. Купин // Евразийский юридический журнал. – 2022. – № 4 (167). – С. 238–240. – ISSN 2073-4506.

3. Купин, М.С. Правовое регулирование реализации финансовых активов с точки зрения правил о контролируемых иностранных компаниях / М.С. Купин // International Law Journal / Международный юридический журнал. – 2023. – № 2. Том 6. – С. 156–161. – ISSN 2658-5693. – Текст : электронный.

– DOI отсутствует. – URL: <https://ilj-journal.ru/archives/9888> (дата обращения: 15.06.2023).

4. Купин, М.С. Влияние ограничительных мер на российские правила о контролируемых иностранных компаниях / М.С. Купин // Современный ученый. – 2023. – № 1. – С. 323–327. – ISSN 2541-8459. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://su-journal.ru/archives/10718> (дата обращения: 15.06.2023).

5. Купин, М.С. Нормативное регулирование определения налоговой базы по доходам в виде прибыли контролируемых иностранных компаний с учетом отдельных показателей / М.С. Купин // International Law Journal / Международный юридический журнал. – 2023. – № 2. Том 6. – С. 19–24. – ISSN 2658-5693. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://ilj-journal.ru/archives/9888> (дата обращения: 15.06.2023).

6. Купин, М.С. Налоговый контроль за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний: правовые особенности и место в системе государственного контроля / М.С. Купин // Налоги и налогообложение. – 2023. – № 2. – С. 21–32. – ISSN 1812-8688. – Текст : электронный. – DOI 10.7256/2454-065X.2023.2.40485. – URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=40485 (дата обращения: 15.06.2023).

Публикации в других научных изданиях:

7. Купин, М.С. Отдельные аспекты переноса исторических убытков КИК на будущие периоды: позиция финансового органа / М.С. Купин // V Студенческий юридический форум : сборник докладов и тезисов выступлений участников ; под общей редакцией А.В. Сладковой. – Москва : РГ-Пресс, 2019. – С. 274–275. – 1312 с. – ISBN 978-5-9988-0826-5.

8. Купин, М.С. Применение правил о контролируемых иностранных компаниях к международным компаниям / М.С. Купин // VI Студенческий юридический форум : сборник докладов и тезисов выступлений участников : в 2 томах. Том I ; под общей редакцией А.В. Сладковой. – Москва : РГ-Пресс, 2020. – С. 336–341. – 993 с. – ISBN 978-5-9988-0928-6.

9. Купин, М.С. Отдельные вопросы уменьшения величины скорректированной прибыли контролируемой иностранной компании на сумму прибыли, не подлежащей распределению между участниками / М.С. Купин // Молодой ученый. – 2020. – № 24 (314). – С. 288–290. – ISSN 2077-8295. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://moluch.ru/archive/314/71619/> (дата обращения: 24.07.2023).

10. Купин, М.С. К вопросу о переносе исторических убытков контролируемых иностранных компаний на будущие периоды / М.С. Купин // Инновации. Наука. Образование. – 2021. – № 28. – С. 437–440. – ISSN 2687-1068. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://innovjourn.ru/nomer/28-nomer/> (дата обращения: 28.02.2021).

11. Купин, М.С. Изменение правил о контролируемых иностранных компаниях в части налогообложения физических лиц / М.С. Купин // Традиции и новации в системе современного российского права : материалы XX Международной конференции молодых ученых : в 3 томах. Том 1 : Государственно-правовая секция. – Москва : Издательский центр Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА), 2021. – С. 383–385. – 487 с. – ISBN 978-5-906685-64-3.

12. Купин, М.С. Исполнение контролирующими лицами обязанностей в части контролируемых иностранных компаний с учетом вводимых ограничительных мер / М.С. Купин // Внедрение передового опыта и практическое применение результатов инновационных исследований : сборник статей Международной научно-практической конференции : в 2 частях. Часть 2. – Уфа : Аэтерна, 2022. – С. 130–133. – 238 с. – ISBN 978-5-00177-397-9.