

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

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель

Лапина Марина Афанасьевна,
доктор юридических наук, профессор

Москва – 2023

Оглавление

Введение.....	4
Глава 1 Теоретико-правовые основы и сущность правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностраннх компаний	18
1.1 Сущность правового обеспечения налогового контроля и характеристика налогово-правовых норм в области налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний в России	18
1.2 Правила о контролируемых иностранных компаниях в условиях действия ограничительных мер (санкций)	38
1.3 Правовые основания для осуществления налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний	56
Глава 2 Особенности осуществления налогового контроля за определением прибыли контролируемых иностранных компаний и основаниями для освобождения такой прибыли от налогообложения	79
2.1 Правовая характеристика оснований для освобождения прибыли контролируемых иностранных компаний от налогообложения	79
2.2 Особенности правового регулирования определения контролирующими лицами прибыли контролируемых иностранных компаний	101
2.3 Правовые позиции судебных органов в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний	123
Глава 3 Совершенствование правового регулирования налогового контроля в данной сфере с учетом международного опыта.....	134
3.1 Опыт ЕС в построении правил о контролируемых иностранных компаниях и востребованность такого опыта Россией	134
3.2 Сравнение правил о контролируемых иностранных компаниях с концепцией глобального минимального налога	153
Заключение	169

Список сокращений и условных обозначений.....	174
Список литературы	176
Список иллюстративного материала.....	232

Введение

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, как представляется, 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, такие как, например, 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 QC), 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 контролирующих 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. Диссертация соответствует основным положениям пункта 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 общеправовые и общенаучные методы, так и ряд научно-исследовательских методов (формально-юридический, историко-правовой, правовой статистики, сравнительно-правовой), необходимые для более глубокого рассмотрения отдельных вопросов по теме исследования.

Так, общеправовые 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 достичь обозначенных в исследовании задач.

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 Минфина России 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 также 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, учитывая 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. Выводы и научные результаты, полученные по итогам проведенного исследования, могут быть также использованы в преподавании таких учебных дисциплин как «Налоговое право», «Финансовое право», «Международное налоговое право», а также в ходе проведения научно-исследовательских семинаров.

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.).

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» (ранее ООО «ПрайсвогтерхаусКуперс Консультирование», PwC в России). 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 исследования 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.

Глава 1

Теоретико-правовые основы и сущность правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний

1.1 Сущность правового обеспечения налогового контроля и характеристика налогово-правовых норм в области налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний в России

В отечественной доктрине налогового права отсутствует сложившееся понимание понятия «правовое обеспечение налогового контроля», его составляющих элементов, в том числе применительно к сфере налогообложения прибыли КИК. При этом понятие правового обеспечения, в случаях, когда предпринимаются попытки его определения, как правило, сравнивается со следующими правовыми категориями: правовое регулирование, правовое воздействие. Алексеев С.С. понимал под правовым регулированием «осуществляемое при помощи права и всей совокупности правовых средств юридическое воздействие на общественные отношения» [146, с. 5], а в качестве цели такого регулирования указывал осуществление реального воздействия абстрактных закрепленных норм права на внешнее объективное поведение субъектов [147, с. 146]. Шундилов К.В. исходит из аналогичного понимания правового регулирования и указывает, что его следует определять как «целенаправленное и результативное воздействие на социальные отношения и поведение людей с помощью правовых юридических средств» [257, с. 6].

Традиционно, сравнивая между собой правовое регулирование и правовое воздействие, исследователи отмечают, что правовое воздействие является более широкой категорией, поскольку предполагает использование не только правовых средств, но и иных правовых явлений (например, правовая

культура, правосознание) [164, с. 132] для осуществления соответствующего воздействия. Шундигов К.В. также отмечает, что правовое воздействие включает в себя не только специально-юридическое воздействие (правовое регулирование), но и информационно-психологическое и культурно-воспитательное воздействие [257, с. 7].

При этом сопоставляя категории правовое регулирование и правовое обеспечение, авторы обычно сходятся во мнении, что для правового обеспечения, в отличие от правового регулирования, предполагающего установление и упорядочивание общественных (социальных) отношений, характерно использование правовых средств не столько для декларативной направленности на регуляцию соответствующей сферы общественных отношений, сколько непосредственно на достижение целей права в той или иной сфере социальных отношений [177; 244, с. 14; 295, с. 40-42]. Соответственно, в основе правового обеспечения как и правового регулирования лежат правовые средства. Следовательно, цели осуществления налогового контроля в целом и налогового контроля за налогообложением прибыли КИК будут обеспечиваться также с помощью соответствующих правовых средств.

В теории единого понимания понятия «правовые средства» в настоящее время не выработано, поскольку базовый элемент данного понятия («средство») также не имеет единого и недвусмысленного значения. Так, например, Пугинский Б.И. для целей частного-правового регулирования определяет правовые средства широко и указывает, что под ними следует понимать «сочетания (комбинации) юридически значимых действий, совершаемых субъектами с дозволенной степенью усмотрения и служащих достижению их целей (интересов), не противоречащих законодательству и интересам общества» [234, с. 87].

Минц Б.И. в свою очередь конкретизирует данное определение и указывает, что особенностью правовых средств является их возможность оказывать правовое влияние на субъектов права (правоотношений) [219, с. 72].

Малько А.В., определяя правовые средства как связующий элемент между конечным результатом нормативной регуляции и целью права, предлагает рассматривать их в качестве «правовых явлений, выражающихся в инструментах (установлениях) и деяниях (технологии), с помощью которых удовлетворяются интересы субъектов права, обеспечивается достижение социально полезных целей» [215, с. 223]. Малько А.В. также предлагает классификацию правовых средств по различным основаниям. Так, например, по целевой выполняемой роли предлагается рассматривать правовые средства регулятивные и охранительные; по предмету регуляции предлагается рассматривать конституционные, уголовные, административные, налоговые и прочие правовые средства; в зависимости от характера предлагается классифицировать правовые средства на материально-правовые и процессуальные.

Салиева Р.Н. же отмечала неоднозначный характер исследуемого понятия и указывала на невозможность его однозначного определения ввиду неопределенности конкретного перечня характеристик, которые бы составляли суть самого понятия «правовые средства» [244, с. 17]. Минц Б.И. же исходил из противоположной позиции и указывал на отсутствие собирательной характеристики данного понятия [219, с. 69-74]. Вместе с тем большинство ученых сходятся во мнении, что правовые средства включают в себя нормы права (нормативные правовые акты), позволяющие обеспечить функционирование соответствующей сферы социальной реальности [249, с. 112-126]. Стоит согласиться с данным пониманием.

В отечественной правовой науке термин «правовое обеспечение» используется в связке, в частности, со следующими понятиями: безопасность [293], стабильность [199], инновационное развитие [248], свобода [165], интересы [182], политика [256] и др. Можно констатировать, что указанный термин широко применяется для исследования различных по сути сфер общественных отношений. Так, например, Иванова С.В. отмечает, что «содержанием административно-правового обеспечения государственного

управления являются правовые меры, установленные в нормах административного права» [290, с. 34], а в качестве основы правового обеспечения называет правовые меры. При этом применительно к налогово-правовой сфере можно отметить, что отсутствует разработанная концепция понимания понятия правового обеспечения налогового контроля.

Толковые словари определяют данное понятие через следующие категории: снабжать всем нужным, оградить от ... недостатка, нужды [314]; сделать вполне возможным, действительным, реально выполнимым [315]. Также данный термин используется в значении «то, чем обеспечивают кого-нибудь, что-нибудь» [315]. Иными словами, обеспечение предполагает создание надлежащих условий для осуществления либо функционирования чего-либо, и может рассматриваться и как система мер, направленных на обеспечение функционирования чего-либо, так и непосредственно как функциональная динамика, то есть процесс реализации чего-либо.

Соответственно, правовое обеспечение можно рассматривать как внешнюю относительно «субъекта управления систему правил (норм), закрепленных правовыми актами и призванных руководить его поведением» [289, с. 40], так и как деятельность, направленную на формирование, развитие, преобразование и реальное функционирование указанной системы правил (норм). Следовательно, правовое обеспечение налогового контроля может выступать и как система нормативных правовых актов, обеспечивающих осуществление налогового контроля, так и связанная с этим деятельность по формированию данной системы и по применению указанных норм права. О необходимости включать в правовое обеспечение и деятельности по реализации норм права указывал, в частности, Дралов В.В., который писал, что правовое обеспечение в сфере управления «есть соединение нормативов с реальной управленческой деятельностью, правом в действии, и направлено на то, чтобы управленческие отношения складывались в точном соответствии с юридическими нормами, а нормы, в свою очередь, отражали бы реальные отношения» [289, с. 39].

Как справедливо отмечает Садчиков М.Н., «для финансового обеспечения реализации государственных задач и вопросов местного значения необходимы налоговые доходы» [303, с. 58]. В этой связи нормы о налогообложении призваны гарантировать (обеспечить) публичному субъекту возможность осуществления финансовой деятельности, то есть, в частности, обеспечить возможность финансирования планируемых публичных расходов. Представляется, что от проработанности данных норм о налогообложении во многом зависит и правовое обеспечение в рассматриваемой сфере.

По мнению Садчикова М.Н., «нормы, составляющие институт государственного финансового контроля, выполняют обеспечивающую функцию не только в части специального регулирования (валютное, банковское и др.), но и в части обеспечения налогового суверенитета» [303, с. 194], что подчеркивает особую роль государственного финансового контроля, включающего налоговый контроль, для налоговой сферы общественных отношений и его широкую направленность. Широкую направленность института государственного финансового контроля подчеркивает также Лапина М.А., отмечая, что данный институт может служить также для достижения целей устойчивого развития [237, с. 432-440].

Право публичного субъекта на сбор налогов в свою очередь обеспечивается нормами о налоговом контроле и устанавливаемой ответственностью за различные нарушения в налоговой сфере. Что также справедливо отметил Конституционный Суд Российской Федерации в своем определении: «государство, следуя необходимости своевременного и в полном объеме взимания законно установленных налогов и сборов как условия надлежащего финансового обеспечения конституционных функций публичной власти и реализуя свой фискальный суверенитет, вправе и обязано устанавливать эффективные механизмы контроля и ответственности в сфере налогообложения, которые, не нарушая конституционных прав и свобод человека и гражданина, обеспечивали бы надлежащее выполнение

налогоплательщиками возложенной на них налоговой обязанности и защиту публичных интересов в случаях неуплаты или неполноты уплаты налога» [52].

Кодекс определяет налоговый контроль в качестве деятельности налоговых органов, направленной на обеспечение соблюдения субъектами налогового права законодательных положений в налогово-правовой сфере (абз. 1 п. 1 ст. 82 Кодекса). Формально цель осуществления налогового контроля в Кодексе не определяется, но может быть выведена путем толкования названных положений. В Бюджетном кодексе Российской Федерации [4] цель осуществления государственного финансового контроля указана и определена в качестве «обеспечение соблюдения положений правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения ...» (п. 1 ст. 265), что в целом по содержанию аналогично положениям, закрепленным в рамках Кодекса. Цель в праве исследовалась многими авторами в области теории права, а также учеными из различных областей права.

Под целью в преломлении на юридическую науку обычно понимается итоговый результат правового регулирования [232, с. 8], потенциальная поведенческая модель [178, с. 69; 297, с. 5], ожидаемый результат юридической деятельности [211, с. 416]. По мнению Алексева С.С., цели отражают публичные потребности. В связи с чем можно было бы констатировать, что соблюдение субъектами налогового права законодательства о налогах и сборах является в свою очередь отражением интересов и потребностей государства в данной сфере общественных отношений. При этом отдельные авторы указывают, что само по себе установление цели нельзя назвать достаточным, необходимо также предложить и сформировать соответствующий механизм, который бы позволил обеспечить реализацию заданной цели в праве [150, с. 5]. В качестве данного элемента можно рассматривать, в частности, правовое обеспечение, а применительно к исследуемой сфере общественных отношений – правовое обеспечение налогового контроля за налогообложением прибыли КИК. Соответственно, можно констатировать, что целью осуществления налогового

контроля в данной сфере является контроль за соблюдением контролирующими лицами – налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах в части исполнения ими как процессуальных обязанностей (подача налоговой отчетности: налоговая декларация, уведомление о КИК, уведомление об участии в иностранных организациях, представление подтверждающих документов, пояснений), так и обязанности в части определения налоговой базы и уплаты суммы налога с дохода в виде прибыли КИК.

Осуществляя налоговый контроль за налогообложением прибыли КИК (определением и уплатой налога контролирующими лицами), налоговые органы используют (руководствуются) как нормы, устанавливающие процедуру осуществления указанного контроля, так и нормы, регулирующие непосредственно порядок налогообложения прибыли КИК. Представляется, что без последних норм невозможно обеспечить с правовой точки зрения эффективное осуществление налогового контроля в данной сфере, поскольку закрепление лишь норм в части порядка осуществления налогового контроля позволяет только регламентировать процедуру осуществления данного контроля. Наличие в свою очередь детально и адекватно прописанной процедуры само по себе не позволит обеспечить достижение целей налогового контроля в данной сфере, если базовые нормы (нормы о налогообложении) будут сформулированы недостаточно четко, противоречиво, не отражать действительность и (или) не учитывать экономическое основание налогообложения. Видится, что данные нормы (процедурные и о налогообложении) необходимо рассматривать с учетом их взаимной связи и взаимообусловленности. В связи с чем нельзя не согласиться с мнением Зрелова А.П., который указывал, что даже самый продуманный и выверенный механизм налогообложения не может существовать без надлежащего налогового контроля [174, с. 15-19].

Данный вывод подтверждается также состоянием текущей правоприменительной практикой в исследуемой сфере. Так, имеющаяся в

настоящее время судебная правоприменительная практика показывает, что налоговые органы в целом достаточно успешно осуществляют контроль за процессуальными обязанностями контролируемых лиц – налогоплательщиков (подача налоговой отчетности с нарушением требований, подача такой отчетности и подтверждающих документов с нарушением срока и пр.), однако дела, связанные с определением налоговой базы и суммы налога к уплате контролирующими лицами по доходам в виде прибыли КИК, до сих пор практически отсутствуют, что говорит, по нашему мнению, о недостаточном правовом обеспечении указанной сферы. Конституционный Суд Российской Федерации также указывал на особую роль налогового контроля с точки зрения достижения правовых целей в налоговой сфере, поскольку гарантией надлежащего исполнения обязанности по уплате налогов выступает система мер налогового контроля, без которой невозможно обеспечить полноту и своевременность уплаты налогов [53].

В этой связи представляется целесообразным в настоящей работе исследовать как аспект правового обеспечения налогового контроля, связанный с непосредственно процедурой осуществления налогового контроля в данной сфере (правовые основания осуществления налогового контроля, правовая регламентация форм налоговой отчетности и пр.), так и аспект, связанный с порядком налогообложения прибыли КИК (правовая характеристика оснований освобождения прибыли КИК от налогообложения, особенности правового регулирования определения контролирующими лицами прибыли КИК и пр.), в их взаимной связи и взаимообусловленности. Что в конечном счете может позволить повысить эффективность осуществления налогового контроля в данной сфере и будет способствовать достижению цели налогового контроля. Перейдем к рассмотрению генезиса правил о КИК и рассмотрению налогово-правовой характеристики норм в области налогообложения прибыли КИК.

Правила о КИК имеют достаточно богатую историю своего развития и берут свое начало с прошлого века (впервые такие правила были введены в

1962 году в Соединенных Штатах Америки) [38]. Моделью для данных правил послужили правила об иностранных частных холдинговых компаниях (англ. *foreign personal holding company rules*), которые были приняты в 1937 году и применялись только к физическим лицам, уклоняющимся от налогообложения в Соединенных Штатах Америки, получая пассивный доход через соответствующие подконтрольные иностранные компании. С тех пор также и другие страны в мире ввели аналогичные правила, в том числе и Россия в 2015 году, в связи с чем указанные правила стали частью международной системы специальных правил против уклонения от налогообложения. Однако стоит отметить, что другие страны начали вводить аналогичные правила в свое локальное законодательство только спустя более десяти лет после Соединенных Штатов Америки. В этой связи представляется целесообразным рассмотреть общую эволюцию данных правил и кратко осветить их развитие (генезис).

Так, Канада и Германия ввели свои правила о КИК только в 1972 году (при этом правила в Канаде вступили в силу только в 1976 году). Таким образом, Германия была первой страной после США, установившей аналогичные правила в своем локальном законодательстве. Правила, введенные в рамках Закона об иностранном налогообложении [40], были основаны на правилах США и в последующем были пересмотрены только в 1992 и 2003 годах и то только в незначительной части. Политические предпосылки, которые лежали в основе принятия немецкого закона нельзя назвать очевидными, и вероятно они были связаны с желанием устранить для налогоплательщиков трансграничные налоговые преимущества и приравнять внешнюю налоговую ситуацию к внутренней [268]. Другой причиной также называют желание повысить налоговое бремя налогоплательщиков, использующих иностранные компании и структуры [285]. Принятые немецкие правила о КИК были нацелены на налогообложение пассивного дохода, нежели обложение дохода от активного бизнеса [267].

К 1984 году еще три страны, а именно Япония (1978 год), Франция (1980 год) и Соединенное Королевство (1984 год), приняли правила по КИК. Новая Зеландия приняла свои правила только в 1988 году, а Австралия последовала их примеру уже в 1990 году. Начиная с 1990 года можно увидеть наметившийся тренд на принятие правил. В настоящее время большинство экспортирующих стран, включая заметные развивающиеся страны, приняли и применяют указанные правила. К началу 2019 года также все страны ЕС обязаны были принять правила о налогообложении прибыли КИК в соответствии с принятой в ЕС директивой. Видится, что принятие указанных правил таким большим количеством стран может свидетельствовать о том, что такие правила являются эффективными в защите локальной налоговой базы конкретной юрисдикции (в связи с их такой широкой популярностью и распространением). Однако данный вопрос в зарубежной литературе не оценивается однозначно [265, с. 44].

К 1998 году, когда ОЭСР выпустила отчет о вредоносной налоговой конкуренции (англ. Harmful Tax Competition) [279], 19 стран также приняли правила о КИК. В данном отчете ОЭСР выразила рекомендацию для стран принять соответствующие правила как метода борьбы с вредоносной налоговой конкуренцией. К 2013 году, когда началась работа над планом БЕПС (англ. Base Erosion and Profit Shifting, сокр. BEPS), правила также приняли 28 стран (юрисдикций). В 2015 году в рамках плана БЕПС было опубликовано Действие 3, которое вобрало в себя лучшие практики построения эффективных правил по КИК, что должно было стать основой для разработки иными странами или улучшениями ими своих локальным налоговых правил [277]. Анализируя документы ОЭСР, Садчиков М.Н. выделял следующие виды контроля как основного критерия налогово-правового статуса КИК: правовой контроль (избрание контролирующих органов), экономический контроль (получение материальной выгоды), а также фактический контроль (комплексный фактор, возможность определять текущую политику иностранной компании) [242].

Вопрос о соотношении правил о КИК с международными договорами соответствующих стран об избежании двойного налогообложения был достаточно широко исследован в зарубежной литературе [266; 273; 263]. Многие страны вслед за ОЭСР заняли позицию, что необходимости модифицировать или иным образом менять соответствующие международные договоры нет [324]. Отдельные страны (например, Бельгия, Швейцария, Ирландия) заняли позицию, что такое противоречие с правилами о КИК возможно [270, с. 4-5], поэтому необходимо проведение переговоров между странами и детальный анализ релевантных положений заключенного между соответствующими юрисдикциями международного соглашения об избежании двойного налогообложения.

Известно также, что отдельные юрисдикции корректировали свои международные соглашения в области двойного налогообложения, где прямо отмечали, что к налоговым резидентам соответствующих стран могут применяться правила о КИК. В России же вопрос о соотношении правил о КИК с положениями заключенных международных договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения в целом не поднимался на уровне органов публичной власти и в настоящее время Россия исходит из позиции ОЭСР и большинства стран мира о том, что противотечения между данными правилами и указанными международными договорами нет. Однако нельзя исключить, что такие вопросы могут стать предметом рассмотрения в последующем в рамках развития судебной практики по делам о налогообложении прибыли КИК. Тем не менее, стоит отметить, что, *exempli gratia*, в рамках нового договора (соглашения) между Правительством Российской Федерации и Правительством Султаната Оман об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы в п. 3 Протокола применительно к ст. 23 договора («Недискриминация») закрепляется, что данные положения не могут рассматриваться как ограничивающие право Российской Федерации на применение положений гл. 3.4 и ст. 309.1 Кодекса [22]. То есть в рамках указанного соглашения

напрямую вводится защитная оговорка о возможности применения правил о КИК.

Для того, чтобы право могло выполнять свою функцию, ему необходимо быть выраженным во вне [212, с. 10]. Таким выражением являются установленные на уровне закона правила – нормы, поскольку право составляют юридические нормы, являющиеся внешним выражением (источником) права [145, с. 33-44]. Что в конечном счете позволяет закрепить государственную волю в определенной (строгой) форме [207, с. 288]. В России, как известно, правила действуют с 2015 года и многими называются в качестве антиофшорной меры [316] и меры против использования низконалоговых юрисдикций (стран) [240], при этом их нельзя назвать стабильными, поскольку с начала действия данных правил было принято как минимум не менее 10 законов, которые внесли соответствующие поправки в действующее правовое регулирование правил налогообложения прибыли КИК. Отдельные авторы рассматривают в качестве тенденции последних лет в части российских правил о КИК ужесточение требований, предъявляемых к налогоплательщикам – контролирующим лицам [241].

В России мысль о необходимости введения рассматриваемых правил впервые была озвучена в 2007 году [235], а в последствии в целом была поддержана на уровне Президента Российской Федерации в рамках направления по противодействию уклонению от российского налогообложения [21]. По оценкам отдельных авторов, налоговые поступления от действия правил о КИК в России за 2017-2019 гг. должны были составить около 9-14 млрд долл. США [208]. Однако данные значения так и не были достигнуты до сих пор. Общая сумма налоговых поступлений за все применимые периоды не превышает сумму 25 млрд руб., что кратно не превышает прогнозируемые значения. Это может свидетельствовать о недостаточном правовом обеспечении в указанной сфере.

Введенные в России правила в целом соответствуют представленным в отчете рекомендациям ОЭСР, однако имеют свою локальную специфику.

С административной точки зрения и точки зрения осуществления налогового контроля, видится, что данные правила являются более удобными для налоговых органов, поскольку в большинстве случаев предполагают осуществление сравнения задекларированных в декларациях данных с данными финансовой отчетности (в большинстве случаев подготовленных по международным стандартам – МСФО). В отличие от аналогичных европейских правил, когда в большинстве случаев от налоговых органов требуется применять профессиональное суждение о том или ином виде полученного иностранной компанией дохода или о заключенных ею сделках (для определения дохода в качестве пассивного или сделки или серии сделок в качестве направленных на получение не обусловленных экономическими причинами налоговых выгод).

Необходимо также отметить, что на уровне ЕС в 2016 году была принята директива, получившая название ATAD 1, которая обязала страны из ЕС ввести минимальные стандарты (изменить существующие) по правилам о налогообложении прибыли КИК [42]. Однако большинство стран в ЕС уже имели в рамках своего законодательства правила о КИК, это подтолкнуло лишь некоторые страны ввести соответствующие правила (например, Кипр). В отличие от плана БЕПС, указанная директива является для стран-членов ЕС обязательной, тем не менее, существующие там опциональные положения позволяют странам сконструировать соответствующие правила о КИК в своем законодательстве не самым эффективным способом, чем и воспользовались, например, Бельгия, Нидерланды, Люксембург [262, с. 640].

Контроль по данной директиве признается за компанией, которая прямо или косвенно владеет более пятидесяти процентов либо иным образом может оказывать влияние, позволяющее получить более половины прибыли [269, с. 120]. По мнению Пономаревой К.А., правила о КИК, закрепленные указанной директивой, нельзя назвать достаточно эффективными для решения проблем уклонения от налогообложения, нормы директивы могут приводить также к экономическому двойному налогообложению [300, с. 239], однако

соответствующие правила в целом согласуются с основным принципом, связанным со свободой создания (учреждения) организаций в рамках ЕС, что нашло также отражение в рамках принятия решения по делу Cadbury Schweppes [110].

Таким образом, начиная с шестидесятых годов прошлого века можно отметить, что был намечен тренд на введение правил о КИК, поддержанный международным сообществом в лице ОЭСР и органов ЕС. Россия последовала данному тренду и в целом ее правила соответствуют опубликованным рекомендациям к построению эффективных правил налогообложения прибыли КИК, однако имеют свою локальную специфику, в определенной степени облегчающую задачу российским контролирующим органам по осуществлению налогового контроля в рассматриваемой сфере.

Возникает вопрос о соотношении правил о налогообложении прибыли КИК с общими правилами в части противодействия уклонению от уплаты налогов и размыванию налоговой базы – положениям ст. 54.1 Кодекса (для России). В научной доктрине правила, закрепленные в ст. 54.1 Кодекса, рассматриваются в качестве общей антиуклонительной нормы (англ. General Anti-Avoidance Rule, сокр. GAAR), а правила о налогообложении прибыли КИК – специальной антиуклонительной нормы (англ. Specific Anti-Avoidance Rules, сокр. SAAR) российского законодательства о налогах и сборах как показано на рисунке 1 ниже.



Источник: составлено автором.

Рисунок 1 – Соотношение правил о КИК с институтом противодействия уклонению от уплаты налогов на кругах Эйлера

Соответственно, можно поставить закономерный вопрос: возможно ли применение общей нормы к ситуациям, урегулированным специальными нормами. В Методических рекомендациях о применении положений ст. 54.1 Кодекса ФНС России отметила, что такое применение возможно, если налогоплательщиком допускается искажение сведений о фактах хозяйственной жизни с целью обхода условий применения специальных антиуклонительных норм, определяющих правила налогообложения, и формального соблюдения установленных ими требований [141].

Следовательно, следуя логике налогового органа, изложенной в Методических рекомендациях, применение положений ст. 54.1 Кодекса возможно, если налогоплательщик совершает действия для недопущения применения к нему специальных антиуклонительных норм, однако это не затрагивает непосредственно сам порядок (механизм) налогообложения, предусмотренный такими специальными нормами. Иными словами, правила ст. 54.1 Кодекса не могут заменять или подменять собой специальное регулирование отдельных операций или ситуаций и произвольно менять порядок их налогообложения (например, порядок формирования налогооблагаемой прибыли КИК по данным ее финансовой отчетности, установленный п. 3 ст. 309.1 Кодекса, то есть с учетом применения предусмотренных корректировок). Кроме того, формулировки ст. 54.1 Кодекса предполагают, что данная статья применяется к сделкам (операциям) самого налогоплательщика, в то время как в большинстве случаев операция (сделка) будет осуществляться на уровне КИК с третьим лицом (то есть без участия контролирующего лица).

Стоит также отметить, что законодатель ограничивает вмешательство налогового органа в порядок расчета налоговой базы по КИК, в частности, с помощью иных специальных антиуклонительных норм. Так, в конце 2017 года был принят закон, который ограничил возможность налоговых органов по использованию правил трансфертного ценообразования в части налога на прибыль организаций, исчисляемой в отношении прибыли КИК [14]. То есть

налоговый орган не может проверить рыночность цен по сделкам КИК, если только участником таких сделок не является сам налогоплательщик – контролирующее лицо (пп. 1 п. 4 ст. 105.3 Кодекса).

Тем не менее, видится, что налоговые органы на практике могут придерживаться и иной позиции – сделки КИК должны отвечать требованию о деловой цели совершения операции (то есть соответствовать положениям ст. 54.1 Кодекса). Положительной или негативной практики налоговых органов, касающейся рассматриваемой ситуации, в настоящее время не известно. Тем не менее, *de lege lata* представляется, что такое распространение общих антиуклонительных норм на правила о КИК в большинстве случаев будет являться необоснованным.

В целом видится, что в настоящее время правила о налогообложении прибыли КИК в России составляют единую и стройную систему налогово-правовых норм. Правила содержатся как в первой части Кодекса (гл. 3.4 Кодекса), так и во второй (например, ст. 309.1, ст. 227.2 Кодекса). Кодекс устанавливает критерии для признания лиц в качестве контролирующих лиц (то есть лиц, обязанных платить налог с нераспределенной прибыли) и критерии для признания иностранных компаний и структур в качестве контролируемых, предусмотрены основания освобождения прибыли от налогообложения, положения в части специальной налоговой отчетности (уведомление об участии в иностранной организации, уведомление о КИК), правила о так называемой специальной проверке контролирующих лиц (ст. 25.14-1), а также общий порядок расчета и учета прибыли КИК, положения о новом режиме уплаты налога для физических лиц – фиксированном налоге.

Как было указано ранее, правила о налогообложении прибыли КИК подвержены частому изменению. Одной из последних реформ стало введение положений о фиксированном налоге с дохода в виде прибыли КИК [183]. Как известно, для расчета налогооблагаемой прибыли КИК контролирующее лицо (как юридическое, так и физическое лицо) может использовать один из

предусмотренных законодательством о налогах и сборах способов: расчет на основании данных финансовой отчетности КИК; расчет с использованием локальных налоговых правил учета (то есть гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Кодекса). Для упрощения указанного порядка расчета прибыли КИК для физических лиц был введен упрощенный режим налогообложения (в основе которого лежит концепция фиксированного налога), рассмотрим основные аспекты нового режима более подробно далее [191].

Впервые идея введения альтернативного (упрощенного) режима налогообложения для физических лиц, контролируемых иностранные компании, была озвучена Президентом Российской Федерации в середине 2020 года [309]. В результате соответствующие поправки были приняты Государственной Думой Российской Федерации и одобрены Советом Федерации Российской Федерации в конце 2020 года [9]. Стоит отметить, что изменения в части введения альтернативного режима налогообложения для физических лиц были внесены в законопроект только по результатам второго чтения [319].

Можно сказать, что новый порядок представляет собой систему вмененного налогообложения для физических лиц (или аналог паушальной системы налогообложения, англ. lump-sum tax system). Стоит отметить, что в зарубежных правовых системах можно встретить аналоги такой системы (безотносительно правил о КИК). Так, *exempli gratia*, в Италии действует система, при которой физические лица могут уплачивать ежегодно налог в размере 100 тыс. евро и освобождать таким образом от налогообложения в Италии все свои доходы, источником выплаты которых не являются резиденты Италии (англ. non-Italian-sourced income) [261]. Введение паушального налога для физических лиц в том или ином виде в целом является актуальным вопросом для зарубежных правовых систем [322].

Согласно изменениям физические лица, перешедшие на новую систему, освобождаются от подачи в налоговые органы финансовых отчетностей и аудиторских заключений к таким отчетностям по своим КИК

(п. 9 ст. 25.15 Кодекса). При этом за налогоплательщиками сохраняется обязанность отчитываться о своих иностранных компаниях в рамках подачи уведомления об участии в иностранных организациях [31] и уведомления о КИК [27]. Уведомление о КИК подается в сокращенном виде (п. 6.1 ст. 25.14 Кодекса). С одной стороны, отсутствие необходимости в подготовке финансовой отчетности для некоторых налогоплательщиков может оказаться преимуществом (уменьшение затрат) [181], с другой стороны, если в последующем финансовые результаты КИК будут негативными (убыток), такому налогоплательщику все-таки может потребоваться подготовить финансовые отчетности по таким компаниям, так как для того, чтобы использовать данные убытки в следующих периодах для целей их зачета против прибыли, такие убытки должны быть подтверждены финансовой отчетностью за соответствующие периоды (п. 12 ст. 309.1 Кодекса). Это может стать актуальным в случае, если новый режим станет невыгодным для конкретного налогоплательщика, *exempli gratia*, по причине повышения фиксированной суммы прибыли.

Стоит отметить, что в настоящее время применение нового режима является нецелесообразным для физических лиц, структурировавших владение своими иностранными активами через российскую юрисдикцию (когда физическое лицо участвует в иностранных компаниях через российскую организацию) [191]. Поскольку в данном случае такая российская организация будет признаваться контролирующим лицом и должна будет подать налоговую отчетность по иностранным компаниям и уплатить, соответственно, налог с нераспределенной прибыли КИК. Представляется, что в последующем данный вопрос может стать предметом для обсуждения и потребовать изменения соответствующего правового регулирования. Вопрос же о возможности применения положений ст. 54.1 Кодекса к ситуациям, когда физическое лицо ликвидирует такую российскую промежуточную организацию с целью использовать новый упрощенный режим, остается открытым.

В целом можно отметить, что новый упрощенный режим налогообложения физических лиц в части правил о КИК скорее представляет собой плату налогоплательщика за возможность не распределять прибыль своих КИК (своего рода плату за отсрочку от налогообложения) [191]. Это обусловлено тем, что в последующем, когда такая прибыль будет распределена, физическое лицо должно будет уплатить соответственно с такой прибыли (дивидендов) налог на доходы физических лиц [259]. При старой же системе налогообложения прибыль КИК, по которой был исчислен и уплачен налог в соответствии с российскими правилами о КИК, при ее дальнейшем распределении в качестве дивидендов физическому лицу, не облагалась повторно налогом на доходы физических лиц на уровне такого физического лица. Это становится особенно актуальным в случаях, когда в стране инкорпорации КИК уплачивает существенные суммы налога на прибыль, так как такой налог может быть зачтен для целей российских правил о КИК (п. 11 ст. 309.1 Кодекса).

Таким образом, подводя итог вышеизложенному, можно отметить, что у альтернативного (упрощенного) режима налогообложения для физических лиц, контролируемых иностранные компании, есть свои преимущества и недостатки. Отдельные аспекты нового режима могут в последующем потребовать изменения введенного правового регулирования. Для отдельных налогоплательщиков использование нового режима может оказаться более выгодным (например, если не предполагается распределение прибыли КИК в среднесрочной перспективе). В целом представляется, что введение такого режима как с точки зрения налогового контроля, так и с точки зрения упрощения налогового комплаенса (англ. tax compliance) для физических лиц, является положительным явлением [191].

Отдельные авторы указывают на необходимость распространения указанного нового режима и на налогоплательщиков – организаций [172]. Отмечая, что распространение новых положений только к физическим лицам ограничивает потенциал их применения. Представляется, однако, что выбор

законодателя и ограничение субъектного состава только физическими лицами в целом является правильным решением, поскольку предоставление возможности организациям отсрочки в уплате налога с иностранных компаний в размере около 5 млн руб. нельзя назвать обоснованным как минимум с экономической точки зрения, учитывая, что первоначально основными бенефициарами использования иностранных компаний и отсроченного налогообложения по таким компаниям были именно транснациональные компании. Кроме того, проблема подготовки финансовой отчетности на уровне иностранных компаний скорее была распространена на уровне личных активов физических лиц (в связи с отсутствием необходимости в ее подготовке и использовании для принятия внутренних решений управленческой отчетности), в то время как на организации в большинстве случаев и так распространялись требования о подготовке консолидированной отчетности, в связи с чем такая финансовая отчетность для иностранных компаний готовилась.

Таким образом, подводя итог по параграфу, можно отметить следующее. Налоговый контроль в исследуемой сфере, являющийся частью государственного финансового контроля, имеет своей целью соблюдение контролирующими лицами законодательных положений в части обязанности по подаче налоговой отчетности, так и обязанности по уплате суммы налога. Нормы о налогообложении и нормы о налоговом контроле в рассматриваемой сфере необходимо рассматривать в их взаимной связи и имманентной обусловленности. Видится, что начиная с шестидесятых годов прошлого века был намечен тренд на введение правил о КИК, поддержанный международным сообществом в лице ОЭСР и органов ЕС. Россия последовала данному тренду и в целом ее правила соответствуют опубликованным рекомендациям к построению эффективных правил налогообложения прибыли КИК, однако имеют свою локальную специфику, в определенной степени облегчающую задачу российским налоговым органам. Правила о КИК могут быть охарактеризованы в качестве специальной антиуклонительной

меры (англ. SAAR). Текущие российские правила о КИК нельзя назвать устойчивыми, поскольку было принято как минимум десять федеральных законов, которые уточняли правовое регулирование в данной сфере, в том числе был введен особый режим (альтернативный) для физических лиц, позволяющий им уплачивать налог с суммы фиксированной прибыли (как отсрочка в обложении прибыли КИК).

1.2 Правила о контролируемых иностранных компаниях в условиях действия ограничительных мер (санкций)

С учетом введения отдельными странами и международными объединениями в отношении России ограничительных мер (санкций) представляется актуальным изучение с теоретической точки зрения того, как такие меры повлияли на российские правила о КИК. Рассмотрим это более подробно далее, однако для более глубокого понимания рассматриваемых вопросов остановимся на теоретических аспектах вводимых ограничительных мер (санкций) на примере ЕС.

Начиная с 2014 года государства-члены ЕС ввели ряд ограничительных мер в отношении России, а также отдельных российских юридических лиц и физических лиц, при этом с начала 2022 года – количество вводимых ограничительных мер значительно увеличилось. Так, на уровне ЕС было принято как минимум десять санкционных пакетов и один сопутствующий пакет ограничительных мер: первый пакет санкций – 23 февраля 2022 года, второй – 25 февраля 2022 года, третий – 2 марта и 28 февраля 2022 года, пакет в части требований о соответствии (англ. compliance package) – 9 марта 2022 года, четвертый – 15 марта 2022 года, пятый – 8 апреля 2022 года, шестой – 3 июня 2022 года, седьмой выравнивающий пакет (англ. maintenance and alignment package) – 21 июля 2022 года, восьмой – 5 октября 2022 года, девятый – 16 декабря 2022 года, десятый – 25 февраля 2023 года.

Ограничительные меры в ЕС подразделяются на персональные (блокирующие), секторальные, территориальные и вторичные санкции. Блокирующие санкции предполагают, что любому лицу из ЕС запрещается прямо или косвенно вести деловые отношения с российским лицом, в отношении которого введены блокирующие санкции ЕС (Список блокировки активов, англ. List of natural and legal persons, entities and bodies referred to in Article 2). Формальным основанием внесения в указанный санкционный перечень является «поддержка действий, дестабилизирующих ситуацию на Украине». Однако анализ возможных оснований для включения лица в санкционные перечни списков ЕС в отношении России позволяет отметить также потенциально возможное налоговое основание внесения, которое связано с размером налоговых отчислений в бюджет Российской Федерации. Так, *exempli gratia*, данный критерий был использован Советом ЕС в отношении Романа Абрамовича (за долю владения в компании Evraz Group – ЕВРАЗ), которого Совет ЕС расценил как одного из крупнейших налогоплательщиков России. Актуализированный Список блокировки активов приведен в Приложении № 1 к Регламенту ЕС № 269/2014 от 17 марта 2014 года [43]. В целом внесение того или иного лица в санкционный перечень имеет под собой не только правовые основания, можно отметить также высокую степень влияния политической воли на включение соответствующих лиц в санкционный перечень.

Как следует из положений Регламента № 269/2014, блокирующие санкции ЕС распространяются не только на лиц из Приложения 1 (Списка блокировки активов), но также в отношении иных лиц, в случае если будет установлено, что лицо из Приложения I владеет, прямо или косвенно, единолично или совместно с другими подсанкционными лицами, более 50% акций/долей или осуществляют контроль над таким лицом (правило 50%). Из уточняющих разъяснений Европейской Комиссии следует, что в случае, если рассматривается, что подсанкционное лицо владеет или контролирует не включенное в санкционный список ЕС юридическое лицо, то предполагается,

что контроль также распространяется на активы этого юридического лица и любые средства или экономические ресурсы, предоставленные такому юридическому лицу, достигнут или принесут пользу подсанкционному лицу.

Отдельные разъяснения Европейской Комиссии были также опубликованы в отношении термина «контроль», из которых следует, что подконтрольность может вытекать из разных взаимоотношений сторон, в том числе из условий заключенных соглашений. В частности, контроль подсанкционного лица в отношении юридического лица будет установлен при наличии одного из нижеперечисленных критериев:

1) возможность назначать или увольнять большинство членов административного, управленческого или надзорного органа такого лица или организации;

2) назначать непосредственно в результате осуществления своего мажоритарного права членов административных, руководящих или наблюдательных органов лица или организации, которые занимали должности в течение текущего и предыдущего финансового года;

3) контролировать единолично, в соответствии с соглашением с другими акционерами или участниками организации, большинство голосов акционеров в организации;

4) возможность оказывать доминирующее влияние на организацию в соответствии с соглашением, заключенным с ним, или положением в его учредительных документах, если законодательством, которое распространяется на данное юридическое лицо, предусматривается необходимость исполнения требований вышеуказанных документов;

5) иметь полномочия по оказанию доминирующего влияния, упомянутого в п. 4, но при этом юридически не подтверждая это;

6) иметь право на использование всех или части активов лица или организации;

7) обладать единоличным правом управления бизнесом при публикации отчетных материалов;

8) совместное и раздельное распределение финансовых обязательств лица или организации, а также предоставление гарантий таких обязательств.

Секторальные санкции предполагают введение ограничений в отношении определенных отраслей (секторов) экономики. Так, 31 июля 2014 года Советом ЕС на основании решения Совета ЕС 2014/512/CFSP и Регламента (ЕС) 833/2014 «Об ограничительных мерах в связи с действиями России, дестабилизирующими ситуацию на территории Украины» [44] (далее – «Регламент 833») были введены секторальные санкции в отношении российских физических и юридических лиц (в том числе их дочерних компаний и лиц, действующих от их имени или под их контролем). Секторальные санкции ЕС имеют своей целью установление ограничений для лиц ЕС на осуществление конкретных операций с компаниями из определенных секторов экономики России, при этом блокировка активов подсанкционного лица не происходит, а применяются определенные ограничения. Первоначальные ограничения касались покупки, продажи, оказания посредничества или содействия в выпуске ценных бумаг и иных финансовых инструментов со сроком погашения свыше определенного срока; покупки, продажи оружия, товаров и технологий двойного назначения; энергетической отрасли экономики. При этом ЕС периодически продлевает действие своих ограничительных мер либо вводит новые ограничения.

В период с февраля 2022 года государства-члены ЕС значительно ужесточили санкционный режим в отношении России и российских юридических и физических лиц. Введенные ограничения существенным образом затрудняют осуществление импорта и экспорта ряда товаров в государства-члены ЕС или, наоборот, с территории ЕС (или лицами из ЕС) в Россию, а также продолжение правоотношений с европейскими контрагентами.

Территориальные санкции предусматривают практически полный запрет на работу с определенными регионами, например, с Республикой Крым, а также возможность введения санкций против лиц, осуществляющих

деятельность на запрещенной территории. Так, в частности, в отношении Крыма был принят Регламент (ЕС) № 692/2014 [45], касающийся ограничительных мер в ответ на события 2014 года, который регулирует ограничительные меры (санкции), направленные на ограничение экономической деятельности на территории Крыма и города Севастополя.

Восьмой санкционный пакет, принятый 6 октября 2022 года, внес изменения в Регламент № 269/2014 от 17 марта 2014 года (блокирующие санкции) в части введения концепции вторичных санкций в ЕС (по аналогии с США). В частности, был добавлен новый критерий, позволяющий государствам-членам ЕС вводить блокирующие санкции в отношении любых физических и юридических лиц, действия которых способствуют обходу санкционных ограничений ЕС. Физические и юридические лица, занимающиеся такой деятельностью, могут быть лично внесены в санкционный список в соответствии с новым критерием. Таким образом, данный подход схож с подходом применения вторичных санкций США в части достижения экономического эффекта – чтобы иностранные лица, которые не являются прямыми адресатами санкций ЕС, воздерживались от деловой активности, связанной с Россией и российскими подсанкционными лицами. Представляется, что в отсутствие официальных разъяснений Европейской Комиссии по данному вопросу, можно полагать, что блокирующие санкции могут быть введены в отношении любой компании, нарушающей санкции ЕС.

В части лиц, обязанных соблюдать санкции ЕС, можно отметить, что, по общему правилу, санкции ЕС применяются при наличии юрисдикции ЕС, то есть связи (англ. nexus), привязывающей определенный вид деятельности к ЕС. В частности, такие санкции применяются [225]:

- 1) в пределах территории ЕС, включая ее воздушное пространство; на борту любого воздушного или иного судна в пределах юрисдикции государства-члена ЕС;

2) к любому лицу, которое является гражданином государства-члена ЕС, независимо от того, находится ли такое лицо на территории ЕС или за ее пределами;

3) к любому юридическому лицу, организации или органу, расположенным на территории ЕС или за ее пределами, которые зарегистрированы или учреждены по законодательству государства-члена ЕС;

4) к любому юридическому лицу, организации или органу, которые не зарегистрированы на территории государств-членов ЕС, если они осуществляют свою деятельность полностью или частично в пределах ЕС.

В дополнение, в соответствии с недавними разъяснениями Европейской Комиссии, санкции ЕС должны соблюдаться всеми зарегистрированными на территории ЕС компаниями, включая дочерними организациями российских юридических лиц в ЕС. Европейским материнским компаниям ЕС запрещено использовать свои российские дочерние организации для обхода запретов, которые обязана соблюдать европейская материнская компания, например, путем делегирования решений, противоречащих санкциям, или путем одобрения таких решений российской дочерней организацией. Важно отметить, что с учетом принятия в октябре 2022 года восьмого пакета санкций против России санкции ЕС также обязаны соблюдать любые иностранные лица, а именно не совершать действия, способствующие обходу запретов, установленных в санкционных актах ЕС.

Как правило, компетентные государственные органы определенного государства-члена ЕС ответственны за толкование и применение принятых санкций ЕС. Европейская Комиссия также публикует разъяснения в отношении часто задаваемых вопросов по санкционному законодательству ЕС (то есть в отношении санкций, принятых на уровне ЕС). Ответственность за нарушение санкций ЕС установлена законодательством каждого конкретного государства-члена ЕС. Как правило, для юридических лиц за нарушение санкционного режима предусмотрен крупный штраф, а для физического лица (в том числе руководителя или иного должностного лица соответствующей

компаний) – ответственность в форме штрафа и, в некоторых случаях, уголовная ответственность.

Начиная с начала прошлого года (2022 года) в России в ответ на вводимые ограничительные меры (санкции) было принято относительно большое количество экстраординарных подзаконных актов (так называемые «контрсанкционные» меры) в том числе в валютной сфере (базовые акты в основном были приняты на уровне Президента Российской Федерации) [187]. Такие акты были направлены и направлены в настоящее время на ограничение операций с так называемыми «недружественными» странами [23] и оказывают существенное влияние на бизнес и деятельность физических лиц. Ограничения были введены, в частности, на сделки с ценными бумагами, на распределение дивидендов. Так, например, для сделок с ценными бумагами был установлен разрешительный порядок: такие сделки могут осуществляться на основании разрешений, выдаваемых Правительственной комиссией по контролю за осуществлением иностранных инвестиций в Российской Федерации (далее – Комиссия) [20]. Впоследствии также были утверждены критерии, которыми будет руководствоваться Комиссия при принятии соответствующего решения в части одобрения или не одобрения сделки [25].

В дальнейшем указанное ограничение было смягчено (отменено) для случаев, когда одновременно выполняются указанные ниже следующие условия в отношении иностранной компании, которая признается «недружественной» [19]:

- 1) она находится под контролем российских юридических или физических лиц (конечными бенефициарами являются Российская Федерация, российские юридические лица или физические лица), в том числе в случае, если этот контроль осуществляется через иностранные юридические лица, связанные с такими иностранными государствами;

- 2) информация о контроле над ними раскрыта российскими юридическими или физическими лицами, указанными выше, российским

налоговым органам в соответствии с требованиями российского законодательства.

Соответственно, встает вопрос о том, в каком случае признается наличие контроля над компанией (первое условие) и как такой контроль должен раскрываться российским налоговым органам (второе условие). Возможно ли в данном случае применить и сослаться на правила о КИК из Кодекса (гл. 3.4 «Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица»). В своих разъяснениях уполномоченные органы отметили следующее:

1) для признания контроля необходимо исходить из положений ст. 5 Федерального закона от 29.04.2008 № 57-ФЗ «О порядке осуществления иностранных инвестиций в хозяйственные общества, имеющие стратегическое значение для обеспечения обороны страны и безопасности государства» [111];

2) раскрытием контроля перед российскими налоговыми органами при этом признается надлежащим в случае, если налоговые органы получили от лица уведомление о КИК [139].

По мнению уполномоченных органов, выполнение только «налоговых» условий не может считаться достаточным для выполнения пункта из указа Президента Российской Федерации. При этом представляется, что такое толкование указанных положений противоречит формальной логике, поскольку если в налоговый орган необходимо раскрыть информацию о контроле и такого раскрытия достаточно при подаче уведомления о КИК, то сам контроль должен определяться по правилам Кодекса, так как уведомление не формируется с учетом иных критериев контроля нежели тех, что установлены в Кодексе (в ст. 25.13 Кодекса). Видится, что упоминаемый пункт из указа должен определяться на основе налоговых норм о КИК из Кодекса [187]. При этом отмечаем, что из акта, регулирующего отношения в валютной сфере, была сделана отсылка в акт, регулирующий другую сферу общественных отношений – налоговые отношения, что может свидетельствовать о расширении сферы применения налоговых норм о КИК.

Введение ограничительных мер (санкций) повлияло также и непосредственно на налоговое регулирование в части правил о КИК. Так, в ст. 25.15 Кодекса были внесены следующие изменения [5]. Если иностранная компания, признаваемая КИК, не может распределить дивиденды за соответствующий период в связи с действующими ограничительными мерами (санкциями), такая компания не будет облагаться налогом в России по правилам о КИК. Для этого должны выполняться все следующие формальные условия (п. 1.2 ст. 25.15 Кодекса):

1) в отношении контролирующего лица или контролируемой им иностранной компании по состоянию на дату окончания календарного года, следующего за годом, за который составляется финансовая отчетность, действовали введенные иностранными государствами или объединениями стран запретительные, ограничительные и (или) иные аналогичные меры (препятствующие принятию решений о распределении прибыли, объявлению и (или) осуществлению выплаты дивидендов – распределению прибыли);

2) выплата соответствующих дивидендов (распределенной прибыли) (в том числе в неденежной форме) по состоянию на дату окончания календарного года, следующего за годом, за который составляется финансовая отчетность, не производилась;

3) государство (территория) постоянного места нахождения иностранной компании не включено в «черный список» Минфина России.

Указанное выше послабление для контролирующих лиц будет действовать в налоговые периоды за 2022, 2023, 2024 и 2025 годы. Стоит однако отметить, что рассматриваемое нововведение не вполне можно назвать полноценным освобождением прибыли КИК от налогообложения в России (по аналогии с освобождениями по ст. 25.13-1 Кодекса). Поскольку эффект от указанных положений для контролирующего лица является временным. При прекращении действия одного из указанных выше условий контролирующему лицу необходимо будет восстановить и уплатить налог со всей нераспределенной до этого прибыли (п. 1.3 ст. 25.15 Кодекса) [187]. При этом

возникает вопрос о возможности учета распределения дивидендов в таком случае за несколько периодов. Например, если по прошествии нескольких лет будет восстановлена сумма прибыли за указанный период и иностранная компания распределит дивиденды за текущий период и прошлые периоды, когда действовали ограничительные меры (санкции). Представляется, что такое распределение должно будет учитываться для целей налогообложения и уменьшать налоговую базу контролирующего лица для целей правил о КИК в России. Иное, по нашему мнению, приводило бы к необоснованному налогообложению прибыли и не соответствовало бы целям правил о КИК. В целом указанный механизм можно оценить положительно, поскольку это позволяет учитывать текущие внешние обстоятельства и конъюнктуру и не приводит к налогообложению нераспределенной прибыли в случаях, когда распределение прибыли иностранной компании не может быть осуществлено из-за внешних факторов (действующих ограничительных мер) [187].

Представляется, что также необходимо учитывать отдельные аспекты, связанные с вводимыми отдельными странами ограничительными мерами и тем, как это влияет на порядок исполнения налогоплательщиками – контролирующими лицами обязанностей в части подачи налоговой отчетности. Правила о налогообложении прибыли КИК предполагают для налогоплательщиков наличие в том числе дополнительных обязанностей в части необходимости уведомления налоговых органов о различных фактах и событиях хозяйственной деятельности. Такие обязанности предусматривают, что налогоплательщики должны осуществлять информирование налоговых органов о наличии у таких налогоплательщиков КИК путем подачи различной налоговой отчетности установленной формы, а также представлять соответствующие документы вместе с такой налоговой отчетностью. Исполнение данной обязанности налогоплательщиками позволяет реализовать российским налоговым органам контрольно-информационную цель правил о налогообложении прибыли КИК [304, с. 47].

Вместе с подачей указанных форм налоговой отчетности, как указывалось ранее, налогоплательщики также обязаны представить в налоговые органы, в частности, документы, связанные с подтверждением размера прибыли или убытка КИК (финансовую отчетность за соответствующий финансовый период, а также аудиторское заключение к такой отчетности) (п. 5 ст. 25.15 Кодекса). Неисполнение указанной обязанности может повлечь наложение санкции в виде штрафа за непредставление соответствующих документов в предусмотренный законодательством о налогах и сборах срок (ст. 126 Кодекса). Вводимые отдельными странами ограничительные меры делают исполнение указанной обязанности для отдельных налогоплательщиков невозможным, что в свою очередь делает вопрос о применении к таким лицам мер ответственности за непредставление соответствующих документов особенно актуальным.

В ответ на данную ситуацию законодателем были внесены в законодательство о налогах и сборах соответствующие поправки [7]. В соответствии с указанными поправками налогоплательщики не будут привлекаться к ответственности за непредставление документов, подтверждающих размер прибыли или убытка КИК. При этом указанное послабление будет действовать только в течение двух периодов – в отношении документов, представляемых за 2020 и 2021 финансовые годы иностранных компаний и структур (то есть за налоговые периоды 2021 года и 2022 года, отчетность за которые подается в 2022 и 2023 годах соответственно). Соответствующие изменения были внесены в ст. 126 Кодекса.

В развитие указанных изменений ФНС России были выпущены соответствующие разъяснения [140]. В своем письме налоговая служба признала тот факт, что отдельные налогоплательщики – контролирующие лица не имеют возможности представить в налоговые органы документы в части размера прибыли или убытка по КИК, при этом служба отметила, что внесенное в законодательство освобождение контролирующих лиц от ответственности не освобождает таких лиц от обязанности такие документы

представить. Налогоплательщики должны представить в налоговые органы соответствующие пояснения, подтверждающие обстоятельства, препятствующие представлению документов – а когда такие обстоятельства отпадут, представить соответствующие документы по компаниям и структурам.

В своем письме налоговая служба также отметила, что, если в результате получения соответствующих документов налогоплательщик установит, что у него существовала обязанность уплатить налог по какой-либо КИК (но такая обязанность не была исполнена, поскольку у него отсутствовали финансовые документы), штрафа за неуплату налога не возникнет. Приходя к таким выводам, налоговая служба учитывала понятие вины в совершении соответствующего налогового правонарушения и ее отсутствие с учетом отмеченных обстоятельств. Стоит согласиться с такой логикой налогового органа [187].

Таким образом, представляется, что в целом внесенные в российское законодательство о налогах и сборах изменения и выпущенные ФНС России разъяснения являются положительным явлением для налогоплательщиков. Указанное позволит обеспечить более точное регулирование общественных отношений с учетом имеющихся фактических обстоятельств, а применение мер ответственности за совершение налоговых правонарушений более справедливым.

В теории и на практике также возникают вопросы в области признания иностранных компаний в качестве контролируемых для российских налоговых целей. Так, например, в иностранном государстве инкорпорации соответствующей компании могут быть арестованы счета и активы такой иностранной компании, может быть запрещено осуществление ею деятельности либо введены иные ограничительные и запретительные меры. Можно ли в таком случае продолжать рассматривать указанные иностранные компании в качестве КИК для российских целей. Видится, что на такой вопрос можно ответить утвердительно, поскольку данные обстоятельства не

отменяют выполнение условий, на основании которых компании или структуры признаются контролируруемыми для налоговых целей в России (наличие определенной доли участия как основного условия – более 25%). Данное обстоятельство пока не нашло своего отражения в положениях Кодекса в связи с чем налогоплательщикам – контролирующим лицами необходимо по-прежнему подавать налоговую отчетность по таким компаниям в российские налоговые органы (уведомление об участии в иностранной организации, уведомление о КИК, налоговую декларацию). Указанная позиция подтверждается также и правоприменительной практикой. Так, в одном из своих писем Минфин России указал, что вводимые ограничительные меры носят временный характер, иностранные компании должны признаваться контролируемыми исходя из общих оснований [118]. Данное письмо было выпущено в другой временной период, однако мы полагаем, что оно может быть применимо и к текущей ситуации в связи со схожестью обстоятельств [187].

Также отдельно считаем необходимым остановиться на следующем. Достаточно часто владение российскими активами (бизнесом) было структурировано через использование иностранных компаний и структур: российский бенефициар – иностранная компания (структура) – российский бизнес (российское ООО или АО, например). В условиях текущей ситуации вводимые ограничительные меры во многих случаях повлияли на возможность принятия корпоративных решений такими промежуточными иностранными компаниями и структурами в отношении российских дочерних компаний, что негативно сказывается на операционной деятельности таких российских компаний, так как отдельные вопросы должны решаться на уровне иностранного акционера участника путем принятия им соответствующих корпоративных решений. Для разрешения указанной ситуации законодателем были приняты следующие изменения [6].

Так, в соответствии с изменениями контролирующее лицо может обратиться в ФНС России с заявлением об осуществлении прав акционера

(участника) в отношении российского хозяйственного общества, акционером (участником) которого является контролируемая им иностранная компания (КИК). Для подачи такого заявления необходимо, чтобы КИК при осуществлении прав акционера совершались действия (бездействие), которые нарушают права организации или такого контролирующего лица – бенефициара [168]. Доля участия контролирующего лица (или лиц) при этом в такой иностранной компании должна быть более 50%, что превышает стандартный порог для признания лица контролирующим лицом по российским налоговым правилам (более 25%). По результатам рассмотрения заявления ФНС России принимает решение, которое публикуется в Едином федеральном реестре сведений о фактах деятельности юридических лиц. Указанный порядок осуществления корпоративных прав является временным и применяется до конца 2023 года включительно (до этого срок был до конца 2022 года, после чего были внесены поправки, в результате которых срок был продлен до конца 2023 года). Перечень организаций, в отношении которых применяется указанный механизм осуществления прав, должен публиковаться, однако в настоящее время он опубликован не был. Это с определенной долей вероятности может свидетельствовать либо о не востребованности данного института, либо о его непрозрачности.

В целом идея указанного механизма понятна, однако его правовое оформление вряд ли можно назвать безупречным. Во-первых, упоминаемые изменения не были внесены (инкорпорированы) непосредственно в текст Кодекса, что нарушает общие правила кодификации и единство Кодекса (изменения приведены в тексте закона, вносящего изменения в Кодекс). Во-вторых, возникает вопрос о целесообразности использования налоговых норм о КИК для урегулирования по сути гражданских отношений (корпоративных отношений). В-третьих, критерии получения контроля над российскими организациями нельзя назвать детальными и понятными (не допускающими неоднозначного толкования), что может породить на практике множество вопросов и споров. Видится, что данный механизм требует своего

дальнейшего осмысления с учетом формирующейся практики его применения.

Можно также отметить отдельные временные послабления, которые были сделаны для контролирующих лиц – физических лиц. Так, ст. 217 Кодекса, регулирующая перечень освобождаемых от налогообложения доходов физических лиц, была дополнена п. 60.2 [7]. Согласно данному пункту лицо, признаваемое контролирующим лицом, могло получить от иностранной организации или структуры (КИК) в собственность имущество или имущественные права и такое получение не признавалось бы доходом для целей налога на доходы физических лиц. Можно сказать, что *de facto*, законодатель позволил освободить от налогообложения в России передачу активов от КИК. Представляется, что это способствовало переводу отдельных активов (например, акций, долей) в российскую юрисдикцию от номинальных держателей – иностранных организаций и иностранных структур (например, трастов). Для того, чтобы освобождение применялось, необходимо также соблюсти определенные законодательные требования:

- 1) доход должен быть получен в течение 2022-2023 гг.;
- 2) физическое лицо должно было признаваться контролирующим лицом на конец 2021 года (31 декабря 2021 года);
- 3) передаваемое имущество и имущественные права должны были принадлежать КИК на начало марта 2022 года (1 марта 2022 года);
- 4) физическое лицо представило в налоговый орган пакет требуемых документов вместе с налоговой декларацией (заявление об освобождении таких доходов от налогообложения с указанием характеристик полученных имущества и имущественных прав; с приложением документов, подтверждающих стоимость имущества и имущественных прав на дату их получения контролирующим лицом – физическим лицом).

При этом встает закономерный вопрос о том, каким способом КИК может передать имущество и имущественные права в адрес физического лица. Формально Кодекс предусматривает, что освобождение должно применяться

вне зависимости от способа приобретения в собственность налогоплательщиком соответствующих имущества и (или) имущественных прав. Представляется, что это может быть, например, купля-продажа имущества; договор безвозмездной передачи имущества (дарение); распределение имущества в качестве дивидендов; распределение имущества как ликвидационной квоты (в результате ликвидации КИК) [113] и иные способы. Таким образом, Кодекс прямо не ограничивает контролирующее лицо в правовом способе оформления передачи прав на имущество и имущественные права. Передать такое имущество и такие имущественные права можно как на возмездной основе, так и безвозмездно (если такая безвозмездная передача возможна с точки зрения гражданского законодательства страны инкорпорации иностранной организации или структуры).

В последующем, если физическое лицо захочет продать полученное имущество (например, ценные бумаги), доход от такой продажи (реализации) можно будет уменьшить на расходы в виде стоимости полученного имущества на дату передачи [112; 115]. То есть при использовании указанного освобождения контролирующее лицо может сформировать налоговый базис (налоговую стоимость) полученного имущества, что можно оценить в целом положительно, хотя с экономической точки зрения видится, что такое формирование налогового базиса не может быть обосновано, поскольку *de facto* лицо не понесло каких-либо расходов на получение имущества в виде стоимости этого имущества (если в качестве способа передачи был выбран способ, который является безвозмездным, то есть не купля-продажа, например). В стандартной ситуации (при безвозмездной передаче) формирование налогового базиса обосновывается обычно тем, что лицо если и получает имущество безвозмездно, то с такого получения им будет уплачен налог, который потом *de facto* и зачитывается против доходов от продажи (реализации). В этой связи можно отметить, что данная временная льгота является достаточно выгодным послаблением для контролирующих лиц и в

целом представляет более выгодное положение для физических лиц – контролирующих лиц в отличие от физических лиц, которые контролирующими лицами не являются. Однако такое нестандартное правовое регулирование налогообложения отдельных операций, по нашему мнению, может быть обосновано внешними обстоятельствами и тем, что такие льготы носят временный характер.

Также представляется целесообразным остановиться на новом (четвертом) этапе амнистии капитала для физических лиц, закон о которой был принят в марте прошлого года (2022 года) [8]. Первый этап декларирования длился с 1 июля 2015 года по 30 июня 2016 года, второй – с 1 марта 2018 года по 28 февраля 2019 года, третий – с 1 июня 2019 года по 29 февраля 2020 года, четвертый – с 14 марта 2022 года по 28 февраля 2023 года. Правовой механизм добровольного декларирования в рамках амнистии предусмотрен специальным актом – Федеральный закон «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» [15].

Так, в рамках четвертого амнистийного этапа физические лица могли подать специальную декларацию (только на бумажном носителе), в которой могли раскрыть информацию о своих финансовых активах, имуществе, счетах, а также КИК, акциях и долях участия в российских и иностранных компаниях. Особенностью четвертого этапа является возможность указать в декларации информацию о наличных денежных средствах и транспортных средствах, а также финансовых активах (опционах, фьючерсах, депозитных расписках и так далее; денежных средствах, находящиеся на брокерских счетах, задолженности (правах требования), правах требования по договорам страхования) [245]. Взамен физическое лицо получает определенные правовые гарантии (освобождение от налоговой, уголовной и административной ответственности в части активов, раскрытых в специальной декларации). Такие правовые гарантии распространяются на

деяния, которые были совершены до 2022 года (то есть до 1 января 2022 года). В рамках четвертого этапа существует возможность подачи только одной специальной декларации, возможность внесения изменений в уже поданную декларацию отсутствует. При этом если физическое лицо участвовало в предыдущих этапах амнистии, такое лицо не лишается права участвовать и в новом (четвертом) этапе.

КИК может быть заявлена в специальной декларации, если физическое лицо было контролирующим лицом на дату представления такой декларации. Декларирование КИК позволяет избежать штрафов за несвоевременную подачу как уведомления об участии в иностранной организации, так и уведомления о КИК. Однако такие уведомления должны быть поданы вместе со специальной декларацией (п. 3.1 ст. 25.14 Кодекса). Учитывая, что это специальное положение закреплено в Кодексе, а не законе об амнистии капитала (Федеральный закон № 140-ФЗ), гарантии о не привлечении к ответственности будут распространяться вне зависимости от выполнения условий гарантий, определенных Федеральным законом № 140-ФЗ [156]. При этом лицо не освобождается от обязанности уплатить налог с нераспределенной прибыли КИК за прошлые периоды. Вместе с уведомлениями начиная с 2020 отчетного периода в налоговый орган необходимо также представлять финансовую отчетность и аудиторское заключение по КИК. В рамках третьего этапа амнистии в отношении КИК предусматривалось требование об их репатриации в Россию (САР), четвертый же этап указанного требования не предъявляет. Однако отдельные авторы пишут об обратном [152].

В рамках первых двух этапов амнистии было задекларировано имущество на около 35 млрд евро, декларации были поданы около 19 тыс. физическими лицами [306]. При этом итоги трех амнистийных этапов в целом, как и по четвертому этапу, Минфином России публично не раскрывались.

Резюмируя изложенное, можно сделать следующие промежуточные выводы по данному параграфу. 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). 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. Отдельные аспекты данного регулирования можно оценить положительно, другие требуют дальнейшего осмысления с теоретической и практической точек зрения и доработки.

1.3 Правовые основания для осуществления налогового контроля за налогообложением прибыли контролируемых иностранных компаний

Государственный контроль выступает в качестве одной из форм осуществления государственного управления [294]. Отдельные исследователи также отмечают наличие в природе государственного финансового контроля свойств государственного управления [163; 299, с. 407-434]. Юков М.К. также указывает, что финансовый контроль можно охарактеризовать как «разновидность государственно-властных полномочий, осуществляемых органом государства в публично-правовом порядке» [258, с. 173]. В доктрине понятия контроль и надзор, как правило, упоминаются в синонимичном значении, хотя отдельные авторы указывают на разность данных понятий, отмечая, что если между субъектами отсутствует административно-властное подчинение, то такую деятельность скорее следует характеризовать с правовой точки зрения в качестве надзора. По мнению Лапиной М.А., органам надзора присущи также и юрисдикционные полномочия, что отличает их от органа контроля, следовательно, надзор может совмещать в себе не только

контрольную деятельность, но и административно-юрисдикционную деятельность [200].

В действующем законодательстве термины также, как правило, не разграничиваются [302, с. 15]. Так, в базовом законе (Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» [10]) под государственным контролем (надзором) понимается «деятельность контрольных (надзорных) органов, направленная на предупреждение, выявление и пресечение нарушений обязательных требований, осуществляемая в пределах полномочий указанных органов посредством профилактики нарушений обязательных требований, оценки соблюдения гражданами и организациями обязательных требований, выявления их нарушений, принятия предусмотренных законодательством Российской Федерации мер по пресечению выявленных нарушений обязательных требований, устранению их последствий и (или) восстановлению правового положения, существовавшего до возникновения таких нарушений» (ст. 1 указанного закона). При этом под действие указанного закона формально не подпадает осуществление налогового контроля и государственного финансового контроля (ст. 2 указанного закона).

Можно отметить, что государственный финансовый контроль выступает одним из видов государственного контроля и направлен на соблюдение законодательства при осуществлении финансовой деятельности органов публичной власти [294]. Иными словами, такой контроль направлен на проверку соблюдения финансового законодательства и на то, как используются соответствующие финансовые фонды органов публичной власти [301]. При этом для данного термина характерна как узкая трактовка, так и широкая трактовка [200; 204; 205]. В доктрине финансового права указанный контроль обычно рассматривается в качестве контроля со стороны соответствующих органов за правомерностью действий при аккумулировании, распределении, перераспределении и использовании

финансовых фондов органов публичной власти в целях проведения эффективной финансовой политики [160, с. 112].

Принято, что государственный финансовый контроль, являясь видом государственного контроля и институтом финансового права (общей его части) [243, с. 127-131], направлен на достижение стоящих перед государством публичных задач и в этом свойстве может рассматриваться в качестве средства реализации внутренней политики государства. При этом отдельные авторы указывают на отсутствие некоего общего государственного финансового контроля и отмечают существование специфических видов контроля в различных сферах (например, налоговой сфере, бюджетной сфере, в сфере страхования и прочее) [254]. Однако Грачева Е.Ю. полагает, что в доктрине финансового права принято скорее говорить о государственном финансовом контроле как институте общей части финансового права и о наличии соответствующих особенностей при проведении финансового контроля в сфере кредитования, страхования, налоговой сфере и прочих сферах [161]. Для углубления понимания исследуемой темы предлагаем кратко остановиться также на видах государственного финансового контроля.

Так, по времени проведения финансовый контроль в доктрине финансового права принято делить на предварительный, текущий и последующий [159, с. 63]. Некоторые авторы указывают на отсутствие необходимости выделения текущего контроля в качестве отдельного вида финансового контроля [184, с. 141], однако в доктрине финансового права такой подход не получил широкого распространения.

Также отдельные авторы выделяют инициативный (необязательный) и обязательный финансовый контроль [184, с. 156]. Принято также классифицировать финансовый контроль в зависимости от субъектов и сферы его осуществления (контроль со стороны представительных органов публичной власти; контроль со стороны Президента Российской Федерации; контроль органов публичной власти общей компетенции; контроль финансово-кредитных органов; контроль ведомственный и

внутрихозяйственный; общественный контроль; и аудиторский контроль) [251, с. 412]. В зависимости от сферы можно выделить, например, следующие виды: налоговый контроль; бюджетный контроль; банковский контроль; контроль за страховой деятельностью; валютный контроль [294].

По методам же финансового контроля, под которыми понимаются способы и средства его осуществления, в доктрине финансового права, как правило, выделяются следующие разновидности: наблюдение и мониторинг, проверки, ревизии, обследования и анализ. Выбор соответствующего метода в рамках осуществления финансового контроля зависит от многих факторов (от оснований для осуществления соответствующего вида контроля, объекта контроля, целей осуществления контроля и прочее).

Как указывалось до этого, государственный финансовый контроль классифицируется по разнообразным основаниям, в том числе по сфере осуществления соответствующего вида контроля. Так, одним из таких видов контроля по этому основанию классификации является налоговый контроль. Налоговый контроль требует постоянного осмысления происходящих правовых преобразований в данной сфере и используемых организационно-правовых механизмов для осуществляемых государством налоговых изъятий, которые обуславливаются текущим уровнем развития налоговых отношений и постоянным совершенствованием правового регулирования в сфере налогообложения [200, с. 15]. Кодекс определяет налоговый контроль в качестве деятельности уполномоченных органов (налоговых органов) по контролю за соблюдением налогоплательщиками и другими субъектами налогового права, подпадающими под сферу действия налогового контроля, законодательства о налогах и сборах, осуществляемую в определенном порядке, который закреплен в Кодексе (абз. 1 п. 1 ст. 82 Кодекса). Отдельные авторы в целом исходят из похожего к легальному определению понятия налогового контроля [155, с. 108; 209, с. 47; 298, с. 17]. Некоторые специалисты добавляют, что налоговый контроль может выступать и как функция или элемент государственного управления экономикой [231, с. 13].

Конституционный Суд Российской Федерации дополняет приведенное легальное определение и указывает, что налоговый контроль также можно рассматривать «в качестве элемента правового механизма, гарантирующего исполнение конституционной обязанности по уплате налогов» [48]. Ногина О.А. же в свою очередь указывала аналогичную трактовку правовой природы рассматриваемого вида контроля: «налоговый контроль выступает составной частью создаваемого государством организационно-правового механизма управления, выраженной в форме особого вида деятельности специально уполномоченных на то государственных органов, в ходе чего регулируется установленное правовыми нормами исполнение обязанностей лиц в сфере налогообложения, исследование и выявление оснований для последующего применения принудительных налоговых изъятий в бюджетную систему, а также установление оснований для применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений» [222, с. 19-21].

В доктрине принято рассматривать налоговый контроль в двух его смыслах: в широком смысле и в узком смысле. В широком смысле «налоговый контроль охватывает все этапы налогового процесса от государственной регистрации и учета до контрольной деятельности налоговых органов» [298, с. 17]. Так, по мнению Курбатова Т.Ю., налоговый контроль в широком смысле можно охарактеризовать как «деятельность государства в лице уполномоченных (компетентных) органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах всеми участниками налоговых правоотношений в порядке, установленном действующим законодательством» [294, с. 23].

В узком же смысле налоговый контроль принято понимать в качестве контрольной деятельности уполномоченных органов – налоговых органов за уплатой налогов и сборов. Также отдельные авторы полагают, что «в узком смысле налоговый контроль следует рассматривать как властные действия налоговых органов по проверке законности исчисления, удержания и уплаты налогов и сборов» [200, с. 20].

В доктрине предлагается также рассматривать налоговый контроль в качестве организационно-правового механизма государства и выделять в этой системе следующие элементы: «налогово-правовая норма; функция государственного управления; совокупность приемов и способов (форм и методов), применяемых налоговыми органами; налоговые контрольные отношения; деятельность налоговых органов как завершающая стадия управленческого процесса; формы обратной связи, посредством которой налоговый орган получает необходимую информацию о деятельности налогоплательщика» [200, с. 22]. Стоит согласиться, что элементы данной системы являются взаимосвязанными и позволяют государству осуществлять эффективное правовое регулирование налогового контроля как целостной системы.

Стоит отметить, что одним из основополагающих условий функционирования налогового контроля является его адекватная правовая регламентация [294]. Так, правовую основу деятельности налоговых органов составляют Конституция Российской Федерации, федеральные конституционные законы, Кодекс и другие федеральные законы, нормативные правовые акты Президента Российской Федерации и нормативные правовые акты Правительства Российской Федерации, международные договоры Российской Федерации, а также нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, принимаемые в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов (ст. 3 Закон Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» [18]). Конституционные положения об обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57) [1] получили свое закрепление и развитие в Кодексе, который закрепил текущую налоговую систему Российской Федерации и систему налоговых органов Российской Федерации на законодательном кодифицированном уровне.

Налоговые органы, осуществляя налоговый контроль, опираются в своей деятельности на различные документы (информацию), в том числе предоставляемую самим налогоплательщиком. Налоговая отчетность выступает в данном случае одним из основных источников информации на начальном этапе осуществления налогового контроля. По мнению Евтеева М.Ю., «налоговая декларация является своеобразной формой отчетности налогоплательщиков, на основании которой налоговые органы осуществляют контроль за правильностью исчисления налогов» [170, с. 1]. Согласимся с указанной трактовкой форм налоговой отчетности применительно к рассматриваемой нами теме, поскольку, действительно, отправной точкой для осуществления налогового контроля в большинстве случаев выступают именно документы (налоговая отчетность), которые с определенной установленной в законодательстве о налогах и сборах периодичностью представляются налогоплательщиками в налоговые органы.

Реут А.В. рассматривает основания проведения налоговых проверок в качестве элемента процедуры налогового контроля и указывает, что для камерального контроля основанием будет выступать сам факт подачи налоговой декларации, в то время как для выездного контроля такое основание должно быть специально регламентировано [236, с. 10-14]. В данном случае автор делает акцент на основаниях, которые являются иницилирующими для целей осуществления налоговыми органами налогового контроля.

Стоит отметить, что проведение камерального контроля (далее – КНП) в рассматриваемой нами сфере (налогообложение прибыли КИК) имеет свои правовые особенности [221]. Так, Кодексом предусмотрено, что в случае, если налоговая декларация не представлена контролирующим лицом иностранной организации в установленный срок, налоговый орган вправе провести КНП на основе имеющихся у них документов (информации) о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в течение трех месяцев со дня истечения срока представления такой налоговой декларации (абз. 2 п. 2 ст. 88 Кодекса). Иными словами, камеральная налоговая проверка

может проводиться без представления налоговой декларации, что отличается от общего порядка проведения КНП.

По нашему мнению, это можно обосновать следующим. Во-первых, налоговый орган мог инициировать международный налоговый запрос и получить финансовую отчетность КИК от иностранного налогового органа (финансовая отчетность – основной способ определения прибыли (убытка) для российских налоговых целей в части КИК). Во-вторых, такую отчетность налоговый орган мог получить от других контролирующих лиц (например, когда два российских лица совместно владеют иностранной компанией и одно отчиталось о такой компании с представлением в налоговый орган финансовой отчетности, а другое лицо такую отчетность не представило).

Направление налоговыми органами международных инициативных запросов (англ. Exchange of Information on Request, сокр. EOIR) в налоговые органы других стран является распространенной практикой получения информации (документов) о налогоплательщике. Полученная информация (документы) может использоваться налоговыми органами при осуществлении налогового контроля, в том числе за налогообложением прибыли КИК, и иметь доказательственное значение. Такой обмен осуществляется при наличии действующего международного соглашения (как двустороннего, так и многостороннего), предусматривающего положения об обмене налоговой информацией. В рамках заключенных Россией международных договоров (ДИДН), например, с Кипром [35], Казахстаном [36] и Китаем [32] соответствующие положения содержатся в ст. 26 «Обмен информацией», при этом некоторые соглашения ограничивают перечень налогов, по которым может быть запрошена информация (например, ДИДН с Казахстаном: «Компетентные органы договаривающихся государств обмениваются информацией, ... касающейся налогов, на которые распространяется Конвенция»), другие же таких ограничений не устанавливают («... касающихся налогов любого вида и содержания, установленных от имени Договаривающихся Государств»). Однако данное ограничение, как правило,

не будет препятствием для запроса информации по ДИДН в части КИК, поскольку налог с прибыли КИК часто структурируется как часть корпоративного подоходного налога (налога на прибыль), как это имеет место, например, в России, а на такой налог ДИДН, как правило, распространяются. При этом сам процесс предоставления информации нельзя назвать быстрым или лишенным формальных требований, которые затрудняют доступ к соответствующей информации.

Старженецкая Л.Н. отмечает, что могут существовать определенные ограничения в обмене налоговой информации для целей налогообложения прибыли КИК в случае, если ДИДН, на основе которого планируется осуществить запрос или обмен информацией, был заключен на основе положений первой Модельной конвенции ОЭСР от 1963 года и содержит в этой связи соответствующие ограничительные положения [246]. Однако как также отмечает автор, данные трудности существуют скорее для иностранных юрисдикций, поскольку ныне действующие для Российской Федерации ДИДН были заключены после 1963 года. Последующие редакции Модельной конвенции в целом допускают обмен информацией о КИК. Можно отметить, что вопрос обмена налоговой информации в данном случае скорее больше опирается на политическую конъюнктуру нежели на формальные положения заключенных договоров.

В качестве примера многостороннего договора об обмене налоговой информацией можно назвать Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам от 25 января 1988 г. (англ. Tax Information Exchange Agreements, сокр. ТИЕА). Данная конвенция предполагает возможность обмена любой информацией, которая, как предполагается, является важной для целей налогового администрирования. При ратификации указанной конвенции Россия сделала определенные оговорки. Аналогичные документы можно обнаружить также и на международном (региональном) уровне, например, на уровне ЕС была принята Директива Совета ЕС 2011/16/EU от 15 февраля 2011 г. «Об административном сотрудничестве в

области налогообложения» [47]. На уровне ЕАЭС же был заключен акт в части обмена информацией об уплаченных суммах косвенных налогов [34]. Головченко О.Н. справедливо отмечает необходимость разработки единого акта, который бы закреплял общий порядок использования правовых средств реализации механизма обмена налоговой информацией в рамках ЕАЭС, что способствовало бы повышению уровня эффективности взаимодействия на внутреннем рынке ЕАЭС и расширению взаимодействия в налоговой сфере [288, с. 14-15].

Обмен же налоговой информацией вне рамок заключенных двусторонних и многосторонних соглашений скорее можно назвать исключением из правил. При этом само по себе наличие таких договоров не может рассматриваться в качестве гарантии наличия эффективного обмена между странами либо в целом подтверждением наличия такого обмена. В этой связи ФНС России ведет и обновляет Перечень государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией [26], который применяется в том числе и для целей налогообложения прибыли КИК.

Из анализа правоприменительной практики можно сделать вывод, что налоговый орган в рамках обмена может получить следующую информацию: финансовые отчетности, уставы, суммы выплаченных дивидендов, информация о конечном бенефициаре, информация о руководящих должностных лицах, численность сотрудников иностранной компании и пр. [84; 85; 86]. Однако стоит принимать во внимание, что в текущих условиях отдельные страны начинают отказываться от обмена с Российской Федерацией [167], что может иметь последствия в том числе и для целей налогового контроля за налогообложением прибыли КИК. Соответственно, стоит учитывать, что эффективность налогового контроля за налогообложением прибыли КИК зависит в том числе от качества и существования как такового международного обмена налоговой информацией, который в рамках принимаемых санкционных ограничений

будет сильно ограничен. Следовательно, в данном случае налоговые органы будут больше опираться на декларируемые контролирующими лицами данные и будут ограничены в возможности дополнительной проверки таких данных.

Формы и методы налогового контроля определяют в целом эффективность налогового контроля, если соответствующие формы и методы были правильно выбраны налоговыми органами [180]. Это особенно важно в исследуемой нами сфере. Отдельные авторы также отмечают, что требования к качеству законодательной (нормативной) базы в сфере налогообложения прибыли КИК возрастают [158]. Считаем данный тезис разумным и также указываем на необходимость совершенствования правового обеспечения в данной сфере, что позволит повысить эффективность работы налоговых органов в рамках налогового контроля.

Полагаем целесообразным остановиться на специальном порядке истребования у контролирующих лиц документов в отношении прибыли КИК и применяемых освобождений, который можно рассматривать в качестве одного из методов налогового контроля в данной сфере. Принятым относительно недавно законом расширяется перечень полномочий налоговых органов в части налогового контроля за определением налогоплательщиками прибыли КИК и применяемыми контролирующими лицами освобождениями от налогообложения прибыли КИК в России [9]. Кодекс дополняется ст. 25.14-1 «Истребование у налогоплательщиков – контролирующих лиц документов в отношении контролируемых ими иностранных компаний». Так, в случае, если налогоплательщиком – контролирующим лицом (как физическим лицом, так и организацией) не представлены документы, необходимые для подтверждения соблюдения условий для освобождения прибыли КИК от налогообложения или документы, подтверждающие размер прибыли (убытка) КИК, должностное лицо налогового органа вправе истребовать указанные документы (п. 1 ст. 25.14-1 Кодекса). Соответственно, выделяется два типа документов, которые могут быть запрошены у контролирующих лиц: документы, связанные с расчетом налоговой базы

(прибылью или убытком КИК); и документы, связанные с применяемыми освобождениями от налогообложения в России.

В отношении налогоплательщиков – физических лиц, которые перешли на уплату налога с фиксированной прибыли КИК («5-миллионный режим») – новая норма не применяется. Для таких лиц предусмотрено исключение. Это обусловлено тем, что такие лица и так не считают налоговую базу (прибыль или убыток) по компаниям (КИК), не применяют освобождения от налогообложения, не представляют финансовую отчетность, иное бы привело к тому, что преимущества 5-миллионного режима *de facto* могли бы быть нивелированы запросом налогового органа – необходимо было бы готовить и представлять финансовую отчетность (если такая отчетность не готовилась).

Представляется, что в отсутствие утвержденного перечня подтверждающих соответствующие освобождения документов, возможны злоупотребления со стороны налоговых органов, поскольку ими могут запрашиваться какие-либо дополнительные документы, которые не были представлены налогоплательщиком. *De facto* это будет сводиться к применению налоговыми органами профессионального суждения о списке необходимых подтверждающих документов. При этом соответствующие документы могут отсутствовать у налогоплательщика или на их запрос потребуется значительное время, что в конечном итоге приведет к возможности налогового органа привлечь налогоплательщика к ответственности по новой статье (состав статьи формальной – достаточно непредставления запрашиваемых документов по запросу налогового органа). При этом, по мнению налогоплательщика, представленных ранее документов может быть достаточно для подтверждения выполнения условий применяемых освобождению.

В этой связи видится, что до момента установления соответствующего перечня документов, налоговые органы не должны привлекать налогоплательщиков к ответственности в случае, когда их представления о подтверждающих документах расходятся с представлениями о таком перечне

документов налогоплательщика – контролирующего лица. Соответствующие положения Кодекса должны быть скорректированы. Иное не отвечало бы принципу правовой определенности.

Запрашиваемые документы должны быть представлены в течение одного месяца с даты получения требования. Введение указанной нормы может свидетельствовать о желании налоговых органов усилить контроль за российскими налоговыми резидентами – контролирующими лицами КИК и за налогообложением прибыли КИК.

Стоит отметить, что данная статья не была инкорпорирована законодателем в общую главу, регулирующую осуществление налоговыми органами налогового контроля (гл. 14 «Налоговый контроль»). В связи с чем данная статья *de facto* имеет самостоятельное значение – осуществление запросов в рамках новой статьи может осуществляться налоговыми органами вне рамок осуществления налоговых проверок и даже проведения в отношении отдельных налогоплательщиков налогового мониторинга. Запрос также не ограничивается глубиной камеральных и выездных налоговых проверок – он может направляться вне зависимости от проведения или не проведения таких проверок в отношении налогоплательщика.

Представляется, что указанное обстоятельство говорит о повышении значения сферы налогового контроля в отношении налогообложения прибыли КИК, а также о желании законодателя предоставить налоговым органам дополнительные (расширенные) правовые механизмы (методы налогового контроля), с помощью которых можно было бы осуществлять мероприятия налогового контроля в отношении налогоплательщиков – контролирующих лиц.

Для обеспечения действия данной нормы о праве налоговых органов затребовать информацию о КИК вне рамок налоговых проверок, был введен новый вид ответственности за непредставление налоговому органу документов по запросу в рамках ст. 25.14-1 или представление таких документов с заведомо недостоверными сведениями. Данный состав является

формальным. За данное нарушение предусмотрена налоговая санкция в виде денежного взыскания (штрафа) в размере 1 млн рублей (п. 1.1-1 ст. 126 Кодекса). Стоит отметить, что размер штрафа, если его сравнивать с ответственностью за непредставление документов по КИК вместе с декларацией или уведомлением о КИК, повышен вдвое, что говорит о большей общественной опасности указанного налогового правонарушения с точки зрения законодателя. Однако такая дифференциация ответственности скорее представляется необоснованной, поскольку *de facto* объективная сторона указанных налоговых правонарушений является сходной – непредставление документов для целей осуществления налогового контроля. Так, например, общее нарушение в виде непредставления налоговому органу документов и иных сведений в срок по п. 1 ст. 126 Кодекса предусматривает за собой санкцию в виде штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный документ. Непредставление налоговым агентом расчета суммы НДС влечет взыскание штрафа в размере 1 тыс. руб. (п. 1.2 ст. 126 Кодекса). Непредставление сведений о налогоплательщике по запросу налогового органа влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб. с организаций и 1 тыс. руб. с физического лица (п. 2 ст. 126 Кодекса). Таким образом, из сопоставления указанных санкций по аналогичным налоговым правонарушениям, выражающимся в непредставлении документов либо сведений (информации) налоговому органу, можно сделать вывод, что ответственность по п. 1.1-1 ст. 126 Кодекса существенно превышает аналогичную ответственность (в отношении от 100 до 5 тыс. раз в сторону превышения). Видится, что ответственность за указанное налоговое правонарушение должна быть снижена и приведена в соответствии с ответственностью за аналогичные виды налоговых правонарушений.

Указанная норма была введена в Кодекс в 2020 году, при этом по правилам новой статьи налоговый орган может запросить документы за трехлетний период до даты направления требования о представлении документов. Соответственно, теоретически налоговые органы могли бы

запросить документы у налогоплательщиков и за периоды, когда такая норма еще не была введена в действие. Учитывая, что за нарушение требований о представлении документов предусмотрена ответственность, законодатель предусмотрел, что она может быть применена только за налоговые периоды начиная с 2020 года (ст. 3 Федерального закона от 09.11.2020 № 368-ФЗ). Представляется, что такое регулирование соответствует общим принципам и положениям об установлении юридической ответственности, поскольку иное означало бы привлечение налогоплательщика к ответственности за нарушение требований (обязанностей), которые *de facto* отсутствовали в соответствующем периоде (до момента введения новой нормы – ст. 25.14-1).

Видится также, что практика применения новой ст. 25.14-1 Кодекса может получить особое развитие в рамках Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 10. Это новая структура в рамках системы налоговых органов Российской Федерации, которая наделена полномочиями по администрированию крупнейших налогоплательщиков – физических лиц. Первоначально помимо количественного критерия (доход свыше 500 млн руб.) в качестве дополнительного критерия для постановки физического лица на налоговый учет в такую инспекцию предполагалось, что будет учитываться также наличие КИК [317]. Впоследствии от такого дополнительного критерия было решено отказаться.

Для целей осуществления налоговыми органами налогового контроля за исчислением контролирующими лицами прибыли КИК были введены требования по подаче такими лицами новых видов налоговой отчетности: 1) уведомление об участии в иностранных организациях [31]; 2) уведомление о КИК [30]; 3) налоговая декларация (существующие формы декларации для физических лиц и организаций претерпели определенные изменения – были добавлены новые разделы для отражения соответствующей информации в части КИК) [29]. Для подачи такой отчетности существуют определенные основания, они различаются, что указано в таблице 1 ниже.

Таблица 1 – Сроки подачи налоговой отчетности и нормативные основания такой налоговой отчетности.

Наименование документа	Сроки подачи документа в налоговые органы	Нормативное закрепление
Уведомление об участии в иностранных организациях	В течение 3 месяцев с момента наступления соответствующего события	П. 3 ст. 25.14 Кодекса
Уведомление о КИК (КИК)	Для организаций – до 20 марта, для физических лиц – до 30 апреля	П. 2 ст. 25.14 Кодекса
Налоговая декларация (налоговая декларация по налогу на прибыль организаций и 3-НДФЛ)	Для организаций – до 25 марта, для физических лиц – до 30 апреля	Ст. 229 и ст. 289 Кодекса

Источник: составлено автором.

Рассмотрим правовые основы для подачи уведомления об участии в иностранной организации. Такое уведомление налогоплательщики (вне зависимости от их статуса в качестве контролирующего лица) должны подавать в отношении своих иностранных организаций и иностранных структур (например, трастов, товариществ, партнерств, которые не признаются в качестве юридических лиц по личному закону соответствующей юрисдикции). Обязанность для налогоплательщиков по подаче рассматриваемого уведомления возникает в силу его участия в соответствующей организации или структуре. При этом для участия в иностранной организации установлен минимальный порог (если доля участия налогоплательщика в капитале иностранной организации превышает 10%), то есть при не превышении указанного порога уведомление в отношении иностранной организации не подается. Для иностранных структур же такого порога не установлено, что в целом может объясняться унитарной структурой трастов и иных аналогичных иностранных структур (отсутствие капитала и его деления между участниками и учредителями). В этом случае законодатель связывает обязанность налогоплательщика подать соответствующее уведомление в отношении иностранной структуры с фактом учреждения такой структуры, а также осуществления над ней контроля.

Рассматриваемое уведомление в отличие от уведомления о КИК подается на момент возникновения соответствующих оснований и повторно не представляется, если соответствующие основания для подачи уведомления не изменились (то есть не представляется на ежегодной основе). Если участие в иностранной организации или структуре прекратилось, например, в связи с ее ликвидацией, налогоплательщику необходимо также уведомить налоговой орган о данном изменении в такой же срок (три месяца с момента ликвидации).

У налогоплательщика существует возможность подачи уточненного уведомления, если им были обнаружены ошибки (неточности, неполнота сведений) в поданном ранее уведомлении. Если такое уведомление будет подано до момента обнаружения соответствующего факта налоговым органом, лицо будет освобождено от ответственности, предусмотренной п. 2 ст. 129.6 Кодекса. Объективная сторона указанного налогового правонарушения выражается в нарушении срока представления уведомления либо в представлении недостоверных сведений в рамках поданного уведомления. Санкцией по указанному составу является штраф в размере 50 тыс. руб., который взимается в отношении каждой иностранной организации или структуры, в отношении которой не были поданы сведения или если такие сведения были недостоверными.

В части привлечения налогоплательщика к указанной ответственности хотелось бы остановиться также на следующем моменте. Как мы указывали ранее, в случае прекращения участия, например, в связи с ликвидацией иностранной организации или структуры, налогоплательщику необходимо подать уведомление с основанием подачи – прекращение участия, такое уведомление представляется в течение трех месяцев. При этом возникает вопрос о возможности привлечения указанного лица к ответственности по п. 2 ст. 129.6 Кодекса, если им был нарушен срок подачи уведомления в таком случае. Из анализа существующих разъяснений можно сделать вывод, что ответственность в таком случае для налогоплательщика по ст. 129.6 Кодекса наступать не будет, поскольку, по мнению финансового органа, основанием

для возникновения ответственности, предусмотренной п. 2 ст. 129.6 Кодекса, является невыполнение или надлежащее выполнение налогоплательщиком обязанности по уведомлению налоговых органов о своем участии в иностранной организации в случае, если доля такого участия превышает 10%. Видится, что в данном случае финансовый орган исходит из ограничительной трактовки п. 2 ст. 129.6 Кодекса и рассматривает «уведомление об участии в иностранных организациях» не как наименование документа установленной формы, а как непосредственно процесс информирования (уведомления) налогового органа о наличии участия налогоплательщика в иностранной организации. С одной стороны, такая трактовка указанных законодательных положений является положительным явлением для налогоплательщиков, поскольку позволяет ограничить число случаев привлечения налогоплательщиков к ответственности по п. 2 ст. 129.6 Кодекса. С другой стороны, представляется, что такое прочтение рассматриваемых положений не согласуется с принятыми в доктрине и на практике способами толкования соответствующих налогово-правовых норм. Так, например, если исходить из принятого финансовым органом толкования положений п. 2 ст. 129.6 Кодекса можно будет также прийти, например, к заключению, что ответственность не должна быть применима к случаям, когда представляется с нарушением срока уведомление об учреждении иностранных структур (трастов, товариществ и прочее) или если такое уведомление представляется с недостоверными сведениями, поскольку формально Кодекс разграничивает понятия иностранная организация и иностранная структура, а п. 2 ст. 129.6 Кодекса указывает лишь на «уведомление об участии в иностранных организациях». Видится, что это явным образом не соответствует законодательным целям введения ответственности, предусмотренной п. 2 ст. 129.6 Кодекса. Из рассматриваемого видно, как отступление от принятых правил толкования нормативных положений может потенциально привести к совсем иным (нежелательным) последствиям на практике.

Основным отличием указанного уведомления от уведомления о КИК является перечень включаемых в такое уведомление организаций и структур. Включению в уведомление о КИК подлежит ограниченный (меньший) круг организаций и структур. Видится, что уведомление об участии в иностранных организациях выполняет превентивную функцию и позволяет налоговым органам оценить большее количество организаций и структур, в которых участвует контролирующее лицо. Информация из уведомления может быть использована также для проверки отражения в уведомлении о КИК всех организаций, которые могут быть признаны в качестве КИК по критерию доли участия российских налоговых резидентов (пп. 2 п. 3 ст. 25.13 Кодекса). Уведомление о КИК же позволяет сформировать понимание о конкретном перечне признаваемых налогоплательщиком КИК за соответствующий налоговый период.

Теперь перейдем к рассмотрению правовых основ для подачи уведомления о КИК. В соответствии с пп. 2 п. 1 ст. 25.14 Кодекса, контролирующее лицо подает уведомление в отношении иностранных организаций и структур, контролирующим лицом которых оно является. Вместе с уведомлением представляются документы, подтверждающие основания для освобождения прибыли КИК от налогообложения.

Сведения в уведомлении представляются на дату, предусмотренную п. 3 ст. 25.15 Кодекса. Заполнению подлежат только те листы уведомления, в отношении которых имеются основания для их заполнения. Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о КИК или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о КИК, содержащего недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 500 000 рублей по каждой КИК, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения (п. 1 ст. 129.6 Кодекса).

Налогоплательщик, признаваемый контролирующим лицом на основании пп. 2 п. 3 ст. 25.13 настоящего Кодекса, освобождается от

ответственности, предусмотренной ст. 129.6 настоящего Кодекса, в случае представления в установленный налоговым органом срок уведомления о КИК, информация о которых содержится в требовании.

В случае обнаружения неполноты сведений, неточностей либо ошибок в заполнении представленного уведомления о КИК контролирующее лицо вправе представить уточненное уведомление. В случае подачи уточненного уведомления до момента, когда контролирующее лицо узнало об установлении налоговым органом факта отражения в уведомлении недостоверных сведений, контролирующее лицо освобождается от ответственности, предусмотренной ст. 129.6 Кодекса.

Также у контролирующих лиц могут возникать проблемы по заполнению уведомления в случае, если участие в контролируемой компании реализовано не напрямую, а косвенно (например, кольцевое или перекрестное владение). Такие особые типы косвенного участия могут приводить к образованию бесконечного количества последовательностей участия [144], для расчета которых Минфин России предлагает использовать матричный метод или метод с использованием геометрической последовательности [143]. Что однако может приводить к тому, что получаемая таким образом доля участия контролирующего лица в КИК будет превышать 100%. Отдельные авторы предлагают авторские методы расчета доли участия, позволяющие преодолеть несовершенство предложенных финансовым органом методов расчета [220, с. 40-43]. Данное обстоятельство, по нашему мнению, свидетельствует о недостаточной правовой регламентации порядка заполнения уведомления в случаях, когда участие реализовано по кольцевому или перекрестному типу.

Также с точки зрения правовой регламентации могут оставаться неясными отдельные вопросы заполнения уведомления в случае, когда участие реализовано, например, с использованием договоров инвестиционного товарищества. Так, в общем случае доля участия организации в другой организации для целей правил о КИК определяется по

правилам, предусмотренным для целей трансфертного ценообразования – ст. 105.2 Кодекса (ст. 25.13 Кодекса). Данные правила при этом не содержат специальных положений для расчета доли участия в случае, если такое участие реализовано посредством договора об инвестиционном товариществе (далее – ДИТ). Такие особенности предусмотрены только для инвестиционных фондов – ПИФ (абз. 2 п. 2 ст. 105.2 Кодекса). В то же время известны разъяснения Минфина России по аналогичному вопросу, в которых финансовый орган указал, что для целей расчета доли участия налогоплательщика в иностранной организации, реализованного через ДИТ, такой ДИТ следует рассматривать как если бы ДИТ признавался российским лицом [119; 134]. Долю участия в иностранной организации, соответственно, следует определять с учетом соответствующей доли лица (налогоплательщика) в прибыли ДИТ (указанной в таком договоре).

Алешин Ю.В., исследуя отдельные вопросы налогового администрирования, предлагает ввести новые формы отчетности для целей правил о КИК и расширить перечень запрашиваемой информации в рамках текущих форм отчетности. Так, например, предлагается ввести уведомление об оказании посреднических услуг, установить обязательный перечень представляемой 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 [286]. Однако расширение текущих форм и введение новых форм является необоснованным увеличением административной нагрузки в отношении налогоплательщиков – контролирующих лиц. Кроме того, представляется, что такой объем информации вряд ли может быть адекватно проанализирован налоговыми органами с учетом количества декларируемых иностранных компаний и структур в текущих обстоятельствах.

Таким образом, можно сделать следующие общие выводы по данному параграфу. 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. Осуществление налогового контроля за налогообложением прибыли КИК имеет и свои особенности, так, например, КНП может быть проведена и без представления в налоговый орган налоговой декларации с информацией о соответствующих КИК, такая информация может быть получена налоговыми органами в иных источниках. Правовая регламентация заполнения отдельных форм налоговой отчетности по КИК требует существенной доработки. Размер штрафа за налоговое правонарушение, предусмотренное п. 1.1-1 ст. 126 Кодекса, должен быть снижен и приведен в соответствие с размерами штрафов за аналогичные виды налоговых правонарушений.

Подводя итог по первой главе в целом, можно сделать следующие общие выводы. Заинтересованность отдельных государств и международных объединений в осуществлении согласованной налоговой политики на международном уровне в последнее время возрастает. Такая политика имеет своей целью, в частности, создание взаимовыгодных условий стимулирования развития экономики посредством осуществления международно-правового регулирования, направленного на ограничение использования международными группами компаний налоговых преимуществ отдельных иностранных юрисдикций.

Правовое обеспечение налогового контроля за налогообложением прибыли КИК в течение продолжительного времени занимает одно из основных мест в налоговой политике зарубежных государств и от того, насколько эффективно будет выстроено правовое регулирование в данной сфере, будет в значительной степени зависеть достижение указанной цели на международном уровне – предотвращение налоговых злоупотреблений со стороны международных групп компаний. Осуществляя налоговый контроль,

налоговые органы руководствуются как нормами по сути процедурного характера, так и нормами, обеспечивающими налогообложение прибыли КИК, совокупность и адекватная правовая регламентация которых должны позволить достичь основной цели нормативной регуляции в данной сфере – соблюдение контролирующими лицами законодательных положений в исследуемой области.

Правила о налогообложении прибыли КИК динамичны и подвержены изменениям, обусловленными внешними факторами, что учитывается законодателем при внесении изменений в законодательство о налогах и сборах, что в свою очередь с теоретической точки зрения проявляется в приобретении данными нормами междисциплинарного значения. Специфичность предмета исследования подтверждается также выявленными правовыми особенностями осуществления налогового контроля за налогообложением прибыли КИК. При этом отдельные аспекты законодательного регулирования требуют своего уточнения и реформирования.

Глава 2

Особенности осуществления налогового контроля за определением прибыли контролируемых иностранных компаний и основаниями для освобождения такой прибыли от налогообложения

2.1 Правовая характеристика оснований для освобождения прибыли контролируемых иностранных компаний от налогообложения

Прибыль КИК освобождается от налогообложения на уровне налогоплательщика – контролирующего лица в России, если в отношении такой компании выполняется хотя бы одно из условий (оснований), установленных п. 1 ст. 25.13-1 либо п. 8.1 ст. 25.15 Кодекса. Данные основания призваны сделать налогообложение прибыли КИК более справедливым. В отсутствие указанных условий (оснований), налогообложению в России подлежали бы все иностранные компании и структуры, имеющиеся у контролирующего лица, что в целом не может соответствовать целям введения правил о КИК в России и в других странах. Учитывая, что применение указанных освобождений широко распространено на практике, налоговые органы, осуществляя налоговый контроль за налогообложением прибыли КИК, должны с особой внимательностью подходить к этому вопросу и оценивать возможность применения налогоплательщиками – контролирующими лицами данных освобождений с учетом как имеющихся фактических обстоятельств, так и правовых оснований для применения таких освобождений. Для более глубокого понимания вопроса с теоретической точки зрения остановимся на исследовании таких категорий как «льгота» в целом и «налоговая льгота» в частности.

Толковые словари дают следующие определения понятию «льгота»: исключение из общего правила, предоставление преимуществ по сравнению с

другими, частичное или полное освобождение от выполнения обязательств [151, с. 288; 223, с. 285; 233, с. 733]. Первоначально рассмотрение указанного понятия осуществлялось на уровне соответствующих отраслей права (финансового права, административного права, трудового права и прочее), комплексные же работы в области общей теории права до недавнего времени в целом отсутствовали. В отраслевых же науках данную категорию не рассматривали в качестве самостоятельного правового явления и смешивали ее с иными схожими понятиями (например, компенсации, гарантии).

Морозова И.С. справедливо отмечала, что льготы позволяют достичь диалектического понимания равенства – для того, чтобы уровнять неравных людей, право должно быть неравным [292; 296, с. 13]. В своем диссертационном исследовании она определила льготы следующим образом: «юридическое средство, с помощью которого создается режим благоприятствования для удовлетворения интересов и потребностей субъектов, имеющее для последних компенсационное, стимулирующее либо гарантирующее значение» [292]. В отраслевых науках также отмечалось, что льготы являются некими дополнительными юридическими мерами, которые расширяют сферу дозволенного определенного субъекта и улучшают тем самым его условия по сравнению с иными субъектами [185, с. 92]. В целом стоит согласиться с указанной трактовкой, потому что льготы действительно позволяют создать более благоприятные условия для определенных субъектов в соответствующей сфере общественных отношений. Можно даже говорить о том, что льготы расширяют сферу правосубъектности. Между тем, в рамках отраслевого понимания льгот отсутствует некое единое представление или концепция льгот. Одни авторы понимают под льготами дополнительные права, другие – не только некие дополнительные права, но и исключение из общих правил (требований).

Малько А.В. исходил из понимания, что льготы являются одним из видов правовых стимулов [210, с. 61]. Анализируя указанные вопросы, ученый выделял следующие признаки льгот: льготы являются исключением из общего

нормативного правила, льготы являются законными изъятиями из правового регулирования соответствующей сферы общественных отношений, целью законодателя при предоставлении льгот является желание предоставить более благоприятный режим для субъектов. То есть, иными словами, в данном случае сущностным признаком льгот будет являться также цель предоставления (установления) соответствующего льготного правового режима или статуса. Действительно, учет цели законодателя в целом соответствует телеологическому пониманию соответствующих законодательных положений и позволяет учесть истинный смысл анализируемого нормативного (правового) регулирования.

Кратко определив содержание рассматриваемой категории, представляется целесообразным также остановиться на разграничении данного понятия с иными схожими понятиями (например, гарантии, привилегии и прочее).

Привилегии, по мнению Малько А.В., являются специальными льготами для определенных субъектов, в особенности для публичных органов власти, и необходимы для выполнения возложенных на них обязанностей [213, с. 748]. То есть привилегии в первую очередь ориентированы на компетентные органы государственной власти и их должностных лиц (в отличие от льгот). По мнению Межуева В.М., привилегии в отличие от льгот не смягчают существующее неравенство между субъектами, а наоборот возводят формальное неравенство в закон [216, с. 51].

Льготы принято также отличать от более широкой категории «гарантии», которая включает помимо льгот и иные меры юридического поощрения и иные юридические средства (например, установление запретов, возложение обязанностей и прочее). Таким образом, можно сделать промежуточный итог, что правовые льготы в общем смысле представляют собой средство дифференциации правового режима и правового статуса в целях предоставления наиболее благоприятного режима для определенных категорий субъектов в соответствующей сфере общественных отношений.

Перейдем непосредственно к рассмотрению категории «налоговые льготы». Принято, что налоговые льготы рассматриваются с точки зрения экономической сущности налога, то есть с точки зрения присущих налогам функций. В теории налогового права отсутствует единый подход к пониманию количества функций налога. Так, некоторые ученые выделяют фискальную (аккумулирующую), распределительную и стимулирующую [226, с. 18], другие авторы дополняют указанный перечень еще двумя функциями – поощрительной и контрольной [154, с. 60]. При этом выделение фискальной (аккумулирование средств в целях пополнение бюджета) и регулирующей (стимулирование или дестимулирование развития определенных сфер общественной жизни и экономики) функций в целом является общепринятым в доктрине [252, с. 41]. Янжул И.И. отмечал, что интересы публичного субъекта (государства) в аккумулировании денежных средств не могут удовлетворяться вне связи с возможностью налогоплательщиков уплачивать устанавливаемые налоги [260, с. 238]. Можно говорить о том, что в теории права сформировалось понимание налога не только как основного источника дохода для государственной казны, но и как социального реформатора в целях перераспределения аккумулированных фондов денежных средств [224, с. 71]. То есть подчеркивается регулирующая функция налогов и налогообложения в целом.

Одним из инструментов стимулирования экономики, по мнению Ашмариной Е.М., могут выступать налоговые льготы [148, с. 26]. По мнению Пепеляева С.Г., льготы выступают одним из главных инструментов выравнивания налогового бремени, что способствует обеспечению равенства как одного из основных принципов налогового права [292; 227, с. 118]. Каирова Ф.А. называет налоговые льготы в качестве реализации регулирующей функции налогов [291, с. 30].

Действующий Кодекс содержит легальное определение понятия «налоговые льготы». Это определение (льготы по налогам и сборам) содержится в ст. 56 Кодекса. До принятия Кодекса указанное понятие в

законодательстве не раскрывалось. Действующий до этого законодательный акт [17] лишь указывал на формы налоговых льгот (необлагаемый минимум, изъятие определенных объектов из-под налогообложения, освобождение от налогообложения, пониженные налоговые ставки, налоговые кредиты – отсрочка уплаты налогов и прочее). В отсутствие легального определения многие специалисты формулировали свое теоретическое определение налоговых льгот, используя различные сущностные характеристики данного правового явления.

По мнению Горбуновой О.Н., налоговые льготы можно определить как «факторы (способы) уменьшения налогоплательщику суммы налога на условиях и в порядке, определенных законодателем» [159, с. 190]. Брызгалин А.В. в свою очередь определял налоговые льготы в качестве исключительной возможности полного или частичного освобождения от уплаты налога либо иное смягчение налогового бремени для субъекта [153, с. 296; 292]. Пепеляев С. Г., не определяя конкретно налоговые льготы, указывал, что им присуща одна цель – сокращение налоговой обязанности субъекта налогового права [228, с. 65]. Ногина О.А. не соглашалась с Пепеляевым С.Г. и отмечала, что налоговые преимущества в таком случае могут трактоваться достаточно широко [255, с. 107-108]. При этом сама Ногина О.А. формулировала следующее определение налоговых льгот: право налогоплательщика на такое видоизменение одного или нескольких элементов налога, которое влечет снижение размера налога или иное улучшение положения налогоплательщика, что может быть осуществлено только в установленном в законодательстве порядке [255, с. 108; 292].

Дзагоева М.Р. определяла налоговые льготы как «полное или частичное освобождение от налогообложения определенной категории юридических и физических лиц в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации» [169, с. 31; 292]. Гуреев В.И. в свою очередь определял налоговые льготы как составную часть системы налогообложения, позволяющую облегчить бремя налоговых обязанностей [166, с. 25; 292].

Кучеров И.И. исходил из следующего понимания налоговых льгот: дополнительные права, которые предоставляются субъекту налогового права (налогоплательщику) при наличии соответствующих установленных условий [198, с. 120].

В действующем законодательстве о налогах и сборах налоговые льготы (или льготы по налогам и сборам, как это прямо указано в Кодексе) определяются в качестве предоставляемых отдельным категориям налогоплательщиков предусмотренных законодательством о налогах и сборах преимуществ по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (п. 1 ст. 56 Кодекса). На уровне Кодекса также установлено, что такие льготы не должны носить индивидуальный характер и что налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов. Конституционный суд Российской Федерации в одном из своих определений отметил, что право отказаться от налоговой льготы не является безусловным, законодатель вправе предусмотреть некоторые ограничения права налогоплательщика на отказ от использования налоговой льготы [56]. С введением легального определения налоговой льготы многие авторы концептуально соглашаются с данным определением и его существенными характеристиками.

Костанян Р.К. в своем диссертационном исследовании, посвященном правовому регулированию налоговых льгот, справедливо выделил следующие существенные характеристики указанного правового явления: 1) налоговые льготы являются одним из видов правовых льгот, 2) налоговые льготы являются инструментом регулирующей функции налога, 3) налоговые льготы предполагают ограничение по кругу лиц, 4) сущность налоговых льгот – предоставление преимуществ или освобождение от установленных в законодательстве о налогах и сборах обязанностей, 5) нормы о налоговых льготах являются специальными нормами права, 6) налоговые льготы могут быть предусмотрены только в актах органов представительной власти (то есть

в законе), 7 и 8) налоговым льготам присущ активный и заявительный характер [292, с. 47-49].

Пепеляев С.Г. выделяет следующие три вида налоговых льгот: изъятия (льготы, связанные с объектом налогообложения), скидки (льготы, связанные с налоговой базой) и освобождения (льготы, связанные с налоговой ставкой) [162, с. 210-212; 292]. Однако в доктрине налогового права отсутствует общее понимание видов налоговых льгот. Действующее законодательство о налогах и сборах также не дает прямую классификацию данных льгот в первой части Кодекса, а вторая часть Кодекса содержит лишь конкретные виды налоговых льгот по соответствующим налогам и сборам, при этом можно констатировать отсутствие их терминологического единства либо в целом отказ законодателя от использования какой-либо специальной терминологии в конкретном случае. Отдельные авторы также разделяют между собой формы налоговых льгот (конкретные установленные правовые механизмы, с помощью которых происходит воздействие на соответствующий элемент налога – на объект налогообложения, на налоговую базу, на налоговую ставку) и виды налоговых льгот (группировка налоговых льгот по единому основанию, *exempli gratia*, по субъекту льготирования: льготы для организаций, льготы для физических лиц).

В доктрине налогового права также принято разграничивать понятия «налоговая льгота» и «налоговая преференция». Так, по мнению Баландиной А.С., налоговые преференции следует определять как «предоставление государством преимуществ отдельным категориям налогоплательщиков в виде снижения сумм налоговых обязательств, носящие обязательный характер, на условиях встречных обязательств со стороны налогоплательщика» [149, с. 45-60]. Соответственно, для преференций характерен обязательный характер их применения, в то время как льготы выступают в качестве права налогоплательщика [239]. Классическим примером преференции является налоговая ставка по НДС в размере 0%, устанавливаемая для экспортных операций, поскольку в данном случае у

налогоплательщика отсутствует возможность выбора такой ставки, если им совершаются указанные операции.

С точки зрения правил о КИК представляется, что не все освобождения от налогообложения прибыли КИК, установленные в ст. 25.13-1 и п. 8.1 ст. 25.15 Кодекса, могут рассматриваться с правовой точки зрения в качестве налоговых льгот или налоговых преференций. По нашему мнению, это обусловлено следующим. Приведенная статья содержит различные основания для освобождения прибыли КИК от налогообложения в России, всего их в настоящее время тринадцать. При этом анализ данных оснований не позволяет сделать вывод, что во всех случаях законодатель хотел предоставить какое-либо преимущество одним налогоплательщикам по сравнению с другими налогоплательщиками, цель установления некоторых освобождений, по нашему мнению, была иной.

Так, *exempli gratia*, освобождения, предусмотренные пп. 3 и 4 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса (освобождение по высокой эффективной ставке налогообложения, освобождение для активных иностранных компаний). Видится, что в отсутствие указанных освобождений под налогообложение в России по правилам о КИК попали бы иностранные компании, которые осуществляют активный (реальный) бизнес или облагаются не по номинальной налоговой ставке (то есть имеют высокую налоговую нагрузку), что вряд ли можно было бы признать соответствующим целям введения правил о КИК как в России, так и в других странах, поскольку одной из основных целей введения указанных правил является противодействие избежанию уплаты налога с нераспределенной прибыли КИК, а не обложение любого иностранного присутствия налоговых резидентов соответствующей страны (юрисдикции). Представляется, что данные освобождения скорее можно рассматривать в качестве одного из элементов порядка расчета и уплаты налога с дохода в виде нераспределенной прибыли КИК.

При этом видится, что данные освобождения не однородны и некоторые основания для освобождения можно охарактеризовать с правовой

точки зрения скорее в качестве налоговых льгот. Например, к таким освобождениям можно отнести основания, предусмотренные пп. 2 и 6 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса (освобождение для компаний, инкорпорированных в государстве-члене ЕАЭС и освобождение для эмитентов обращающихся облигаций). В данном случае можно говорить скорее о предоставлении налоговых преимуществ отдельным субъектам нежели о правовом механизме (элементе порядка расчета и уплаты налога с дохода в виде нераспределенной прибыли КИК) российских правил о КИК.

Правовая природа исследуемых оснований освобождения имеет не только теоретическое, но и практическое значение. Так, на уровне Конституционного Суда Российской Федерации была выработана доктрина факультативности [247]. Данная доктрина предполагает, что вопросы установления налоговых льгот являются прерогативой законодателя, что в связи с факультативностью налоговых льгот как элемента юридического состава налога (не влияющего по сути на законность установления налога) позволяет говорить о не относимости таких вопросов к предмету ведения Конституционного Суда Российской Федерации и невозможности их рассмотрения в рамках конституционного судопроизводства [48; 49; 50]. Соответственно, если исходить из позиции, что все указанные основания освобождения прибыли КИК от налогообложения являются налоговыми льготами, у контролирующего лица будет отсутствовать возможность обратиться в Конституционный Суд Российской Федерации за защитой своих конституционных прав, если, по его мнению, применение отдельных положений Кодекса будет нарушать его права и свободы, закрепленные в Конституции Российской Федерации. Выделение же неоднородной правовой природы оснований для освобождения позволяет дифференцировать данный подход в зависимости от основания, что представляется более справедливым в данном случае.

Остановимся также на классификации оснований для освобождения прибыли КИК от налогообложения в России. Основания для освобождения

прибыли для целей настоящей диссертации предлагается классифицировать 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. Критерием классификации в данном случае будет выступать способ применения и подтверждения соответствующих оснований для освобождения от налогообложения (для одних необходимо осуществить расчет определенных показателей и предоставить такой расчет, другие освобождаются в силу существования определенных обстоятельств).

Под качественными (нерасчетными) основаниями для освобождения прибыли КИК, по нашему мнению, следует понимать:

- 1) освобождение для некоммерческих организаций (пп. 1 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса);
- 2) освобождение для организаций, образованных в соответствии с законодательством государств-членов ЕАЭС и имеющих постоянное местонахождение в этом государстве (пп. 2 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса);
- 3) освобождение для организаций, являющихся банками или страховыми организациями (пп. 5 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса);
- 4) освобождение для организаций, участвующих в проектах на новых морских месторождениях углеводородного сырья (пп. 8 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса);
- 5) освобождение для организаций, признаваемых международными холдинговыми компаниями (пп. 9 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса);
- 6) освобождение для структур, являющихся формой осуществления коллективных инвестиций (п. 8.1 ст. 25.15 Кодекса).

Под количественными (расчетными) основаниями для освобождения прибыли КИК, по нашему мнению, следует понимать:

- 1) освобождение для организаций по пороговому значению эффективной ставки налогообложения (пп. 3 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса);
- 2) освобождение для организаций, являющихся эмитентами обращающихся облигаций, или организаций, которым были уступлены права и обязанности по выпущенным обращающимся облигациям, эмитентами которых являются другие иностранные организации (пп. 6 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса);
- 3) освобождение для организаций, являющихся активными иностранными компаниями (абз. 1 пп. 4 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса);
- 4) освобождение для организаций, являющихся активными иностранными холдинговыми (субхолдинговыми) компаниями (абз. 2-3 пп. 4 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса);
- 5) освобождение для организаций, участвующих в проектах по добыче полезных ископаемых на основании соглашений о разделе продукции (пп. 7 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса).

Представленная классификация позволяет расширить текущие теоретические представления об основаниях освобождения прибыли КИК от налогообложения и может служить основой для дальнейших исследований в данной области. С практической точки зрения данная классификация позволяет упорядочить действия налогоплательщиков по порядку применения тех или иных освобождений. Например, представляется целесообразным вначале оценить применимость качественных оснований, а в случае, если качественные основания для КИК не выполняются – перейти к оценке и применимости расчетных оснований. Это обуславливается, в частности, тем, что для количественных оснований необходимо производить соответствующие расчеты, что является более трудоемким для налогоплательщиков и может требовать большего вовлечения человеческих и административных ресурсов.

Видится, что в целом применение освобождений прибыли КИК от налогообложения с учетом текущей конструкции рассматриваемых

законодательных положений является правом, а не обязанностью контролирующего лица. Для использования данных оснований освобождения налогоплательщику – контролирующему лицу необходимо заявить об этом в рамках проставления отметки в соответствующих полях уведомления о КИК и налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, а также предоставить в налоговый орган подтверждающие документы.

С точки зрения налогового контроля налоговый орган должен определить, какой вид освобождения заявлен налогоплательщиком в уведомлении о КИК и проанализировать представлены ли документы, предусмотренные для соответствующего вида освобождения, в полном объеме (абз. 2 п. 9 ст. 25.14 Кодекса). Указанные документы представляются в налоговый орган вместе с уведомлением о КИК. Такие документы подлежат переводу на русский язык в части, необходимой для подтверждения соблюдения условий для освобождения прибыли КИК от налогообложения. Аудиторское заключение по финансовой отчетности КИК представляется в случае, если в соответствии с личным законом или учредительными (корпоративными) документами этой КИК установлено обязательное проведение аудита такой финансовой отчетности или аудит осуществляется КИК добровольно. При этом расчеты (если это предусмотрено условиями для применения соответствующего освобождения) предоставляются налогоплательщиком в произвольной форме.

Налогоплательщик – контролирующее лицо вправе не представлять документы, подтверждающие освобождение, если такие документы были представлены иным налогоплательщиком – контролирующим лицом этой КИК, являющимся российской организацией, через которую реализовано 100% косвенное участие налогоплательщика. Налогоплательщик может воспользоваться таким правом при условии указания им соответствующего символа на листе Г1 уведомления о КИК (п. 9 ст. 25.13-1 Кодекса). Видится, что данное условие является послаблением в части административной нагрузки для контролирующих лиц – налогоплательщиков.

Для целей упрощения администрирования и осуществления налоговыми органами налогового контроля представляется, что необходимо структурировать основания для освобождения прибыли КИК от налогообложения в России и предусмотреть конкретный список документов, которые подтверждали бы выполнение налогоплательщиками условий для конкретного освобождения. Это также позволило бы повысить для налогоплательщиков степень определенности в части того, что ожидают налоговые органы для подтверждения соответствующих условий и оснований, учитывая установленную ответственность за непредставлением таких документов по запросу налогового органа.

Перейдем также к рассмотрению отдельных теоретических вопросов, возникающих при применении конкретных оснований освобождения прибыли КИК от налогообложения. Одним из первых оснований освобождения, упоминаемым в Кодексе, является освобождение по критерию места постоянного местонахождения иностранной компании – ЕАЭС (Армения, Беларусь, Казахстан, Россия и Кыргызстан в соответствии с Договором о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года [33]). Для целей применения освобождения прибыли КИК от налогообложения участие государства в ЕАЭС подтверждается контролирующим лицом по состоянию на день, на который приходится окончание финансового периода, за который составляется неконсолидированная финансовая отчетность КИК. В случае отсутствия у КИК такой финансовой отчетности статус государства-члена ЕАЭС подтверждается по состоянию на 31 декабря календарного года, за который определяется ее прибыль.

При этом формально Кодекс не требует представления каких-либо подтверждающих документов для данного основания освобождения от налогообложения (п. 9 ст. 25.13-1 Кодекса). Для подтверждения данного основания, тем не менее, может использоваться, *exempli gratia*, сертификат налогового резидентства (справка о постоянном местонахождении иностранной организации) за соответствующий финансовый год

контролируемой компании. Известно, что налоговые органы в ряде случаев запрашивали подтверждающие документы по данному основанию у некоторых налогоплательщиков в рамках направления им требований, однако представляется, что данная практика налоговых органов не является правомерной и формально не соответствует положениям Кодекса.

Тем не менее, при применении указанного освобождения стоит учитывать следующие ситуации: ситуации двойного налогового резидентства компании, ситуацию смены (изменения) налогового резидентства, редомициляцию компании. Указанные ситуации могут привести к потере возможности применять рассматриваемое освобождение. Стоит помнить, что не все государства-члены ЕАЭС используют в качестве критерия налогового резидентства компаний – критерий инкорпорации. Так, *exempli gratia*, Налоговый кодекс Республики Казахстан [37] предусматривает, что резидентом могут быть как компании, созданные по законодательству Казахстана, так и организации с эффективным местом управления в Казахстане (ст. 217 Налогового кодекса Республики Казахстан) [109]. Таким местом в свою очередь признается «место проведения собрания фактического органа (совета директоров или аналогичного органа), на котором осуществляются основное управление и (или) контроль, а также принимаются стратегические коммерческие решения, необходимые для проведения предпринимательской деятельности юридического лица». Следовательно, налоговое резидентство компаний в ЕАЭС может изменяться. Например, если иностранная компания сначала признавалась резидентом Казахстана, а затем сменила налоговое резидентство и стала резидентом другого государства, не являющегося членом ЕАЭС, то представляется, что в отношении такой КИК не может применяться рассматриваемое освобождение, поскольку правовым основанием для его применения является место постоянного местонахождения, то есть налогового резидентства. Также возможны ситуации, когда компания станет резидентом не только страны своей инкорпорации, но и другого государства (наличие резидентства более чем в

одной юрисдикции). При этом возможны ситуации двойного резидентства, например, с Россией (ст. 246.2 Кодекса). Видится, что в таком случае существуют определенные аргументы для того, чтобы сохранить за такой компанией освобождение по критерию ЕАЭС, поскольку *de facto* такая компания сохраняет налоговое резидентство ЕАЭС, так как Россия является частью ЕАЭС.

Прочие качественные (нерасчетные) основания освобождения (некоммерческие организации, банки и страховые организации, организации, участвующие в проектах на новых морских месторождениях углеводородного сырья) в целом являются относительно понятными с точки зрения действующего правового регулирования и не содержат критической массы теоретических вопросов для рассмотрения в рамках настоящей диссертации.

Рассмотрим освобождение для международных холдинговых компаний. В 2018 году был принят и одобрен пакет из семи законов о создании на территории Российской Федерации (острова Русский и Октябрьский) специальных административных районов (далее – САР). На островах был создан гибкий режим налогового и валютного регулирования для международных компаний (далее – МК). На отдельные аспекты данных изменений обращали внимание в своих работах различные специалисты [173; 176; 179], тем не менее, на практике остались неразрешенные вопросы. Для МК предусмотрен ряд льгот. Для международных холдинговых компаний (далее – МХК), являющихся разновидностью МК, налоговых льгот предусмотрено еще больше. В частности, прибыль КИК (далее – КИК) освобождается от налогообложения в случае, если на дату признания такой иностранной компании в качестве контролируемой, она признается МХК (пп. 9 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса). Представляется, что введение данного освобождения не согласуется с правовым статусом МК и потенциально может привести к двойному экономическому налогообложению. Наша позиция основывается на следующем.

Так, как указывалось ранее, российские правила о КИК предполагают обложение на уровне контролирующего лица нераспределенной прибыли КИК. Иностранная организация признается КИК при соблюдении одновременно двух следующих условий (п. 1 ст. 25.13 Кодекса): иностранная организация не признается налоговым резидентом Российской Федерации; контролирующим лицом иностранной организации являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации. Следовательно, правила о КИК могут применяться к иностранным организациям, не являющимся российскими налоговыми резидентами, и не могут применяться к российским организациям. Получить статус МК могут иностранные организации, осуществившие «переезд» в Российскую Федерацию путем редомициляции.

После редомициляции в Российскую Федерацию происходит изменение личного закона МК. Гражданским кодексом Российской Федерации (п. 1 ст. 1202) предусмотрено, что «личным законом юридического лица считается право страны, где учреждено юридическое лицо, если иное не предусмотрено Федеральным законом от 3 августа 2018 года № 290-ФЗ «О международных компаниях» (далее – Закон о международных компаниях). В соответствии со ст. 4 Закона о международных компаниях личным законом МК с момента ее государственной регистрации в Российской Федерации становится российское право; к МК применяются положения законодательства Российской Федерации. Тем не менее, «в отношении отдельных вопросов (право на имущество, ответственность по прежним обязательствам, сертификаты на акции, размещение которых осуществляется за пределами России) правоспособность МК продолжает регулироваться иностранным правом, это обуславливает двойное подчинение МК различным правопорядкам» [176].

При этом не каждая МК признается МХК. Введение режима МХК было обусловлено налоговыми целями (целями предоставления отдельных налоговых льгот). МХК, по общему правилу, признается МК, которая

одновременно удовлетворяет условиям, предусмотренным п. 1 ст. 24.2 Кодекса. Как было указано ранее, освобождение от налогообложения прибыли КИК было введено только в отношении МХК. Следовательно, из буквального прочтения указанной нормы Кодекса можно сделать вывод о том, что МК, которые не будут соответствовать критериям для получения статуса МХК (например, если они были зарегистрированы после 1 марта 2022 года) или которые не подадут заявление на получение статуса МХК (получение статуса МХК носит заявительный порядок), не смогут использовать указанное освобождение и будут по-прежнему подлежать налогообложению с точки зрения правил о КИК. Кроме того, необходимо учитывать, что применение освобождений, предусмотренных п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса, является правом налогоплательщика (контролирующего лица), которым он может воспользоваться или не воспользоваться [120; 123].

При этом указанная логика не согласуется с правовым статусом МК, поскольку для целей налогообложения МК были приравнены к российским организациям (российским налоговым резидентам), что следует из системного толкования отдельных положений Кодекса, а применение правил о КИК к российским налоговым резидентам, как было указано ранее, входит в прямое противоречие с положениями п. 1 ст. 25.13 Кодекса. Так, российскими налоговыми резидентами признаются, в частности, российские организации (пп. 1 п. 1 ст. 246.2 Кодекса). Российскими организациями, в свою очередь, признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также МК (абз. 2 п. 2 ст. 11 Кодекса).

Следуя буквальному толкованию пп. 9 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса, налоговые органы могут прийти к выводу о том, что МК не освобождаются от налогообложения с точки зрения правил о КИК и, соответственно, обложить налогом их нераспределенную прибыль на уровне акционеров (участников). Данное обстоятельство может привести к двойному экономическому налогообложению прибыли такой компании, поскольку МК являются

российскими налоговыми резидентами и должны также уплачивать налог на прибыль организаций в соответствии с гл. 25 Кодекса. С практической точки зрения данный сценарий маловероятен, поскольку можно будет осуществить зачет уплаченного налога, заявить применение освобождения по высокой эффективной ставке налогообложения, однако это не снимает теоретическую проблему и не устраняет повышения административной нагрузки на контролирующих лиц.

Отдельным аспектом, который обращает на себя внимание, является использование при формулировании указанного освобождения слова «признается» («КИК на дату, определяемую ... признается МХК в соответствии со статьей 24.2 настоящего Кодекса»), поскольку при формулировании иных освобождений законодателем используется слово «является». Например, освобождение по пп. 1 п. 1 ст. 309.1 Кодекса: «она является некоммерческой организацией, которая в соответствии со своим личным законом не распределяет полученную прибыль (доход) между акционерами (участниками, учредителями) или иными лицами». Однако, нашему мнению, данное обстоятельство не влияет существенным образом на толкование данного освобождения, указанные слова в данном контексте следует рассматривать как синонимы, что подтверждается, в частности, лексическим значением слова «признается» в п. 1 ст. 24.2 Кодекса, к которой отсылает пп. 9 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса («в целях настоящего Кодекса МХК признается МК»).

Из указанного выше следует, что при введении данного освобождения не были согласованы отдельные положения законодательства о налогах и сборах. В целях устранения указанных противоречий и исключения потенциальной возможности двойного экономического налогообложения МК (МХК), по нашему мнению, следует рассмотреть возможность исключения из Кодекса специального освобождения от налогообложения, введенного в отношении МХК и предусмотренного пп. 9 п. 1 ст. 25.13-1 Кодекса.

Далее рассмотрим освобождение для активных иностранных компаний. Иностранная компания признается активной и освобождается от налогообложения в России, если активные доходы компании составляют более 80% либо если пассивные доходы компании не превышают 20% (что аналогично первому условию). Стоит отметить, что указанное освобождение доступно только для компаний, имеющих финансовую отчетность. Если прибыль КИК определяется по правилам гл. 25 Кодекса (второй возможный способ определения прибыли (убытка) КИК), такая компания формально не может претендовать на применение рассматриваемого освобождения. Видится, что данный порядок не может являться обоснованным, поскольку такое положение дел будет приводить к необоснованному налогообложению активных иностранных компаний налогоплательщиков только лишь на том основании, что они не готовят финансовую отчетность либо если для такой отчетности не выполняются условия для ее использования. Представляется, что указанное правовое регулирование должно быть скорректировано, а условия для применения данного освобождения расширены.

Перечень пассивных доходов перечислен в Кодексе, данный перечень является открытым – «иные аналогичные доходы» (п. 4 ст. 309.1 Кодекса). Видится, что к таким аналогичным доходам можно было бы отнести следующие виды доходов: например, доходы от реализации облигаций, конвертируемых облигаций, получаемые от государственных органов выплаты за счет бюджетных средств (субсидии), безвозмездно полученное имущество, процентные доходы в виде штрафов (пеней) по договорным обязательствам, процентные доходы, начисляемые на положительный остаток денежных средств на банковском счете. Определение активных доходов происходит, соответственно, по остаточному принципу (все то, что не перечислено в качестве пассивного дохода, должно квалифицироваться в качестве активного дохода). Тем не менее, по нашему мнению, представляется, что в Кодексе также должен содержаться открытый перечень активных доходов, который позволял бы исключить определенные спорные

моменты в трактовке того или иного дохода в качестве активного или пассивного для целей КИК.

Из доходов для целей расчета процентного соотношения исключаются определенные доходы, поименованные в Кодексе (п. 6.1 ст. 25.13-1 Кодекса). Так, при расчете не учитываются курсовые разницы, переоценка финансовых активов по справедливой стоимости, доходы от восстановления резервов, доходы дочерних (ассоциированных) компаний, признаваемых в отчетности иностранной компании, например, по методу долевого участия. Исключение курсовой разницы, по нашему мнению, обусловлено желанием избежать последствий сильной волатильности отдельных иностранных валют.

Судебных дел, связанных с оспариванием налоговыми органами права контролирующих лиц на применение освобождений от налогообложения прибыли КИК, в настоящее время нет, что, по мнению автора, может быть связано в том числе с недостаточным правовым обеспечением налогового контроля в данной сфере. При этом в целом применение налоговых льгот и налоговых преференций часто оспаривается налоговыми органами и становится предметом рассмотрения в рамках судебного разбирательства. Основаниями для такого оспаривания выступают различные факторы: неясность положений законодательства, их противоречивость, наличие разных разъяснительных писем финансового органа, отсутствие единой практики на уровне судов, в том числе в зависимости от региона, неправомерное применение налогоплательщиком налоговых льгот и преференций, изменение законодательного регулирования и пр.

Тем не менее, учитывая общий негативный тренд в налоговых спорах (в 2022 году арбитражными судами было рассмотрено 6 262 налоговых дел, из которых только 2 303 дел было разрешено в пользу налогоплательщиков, то есть около 37% [310]), можно отметить и положительные моменты формирующейся судебной практики. Так, например, на уровне Верховного Суда Российской Федерации можно встретить применение доктрины правомерных ожиданий налогоплательщика, которая подразумевает, что

добросовестный налогоплательщик вправе ожидать получения налоговых льгот и налоговых преференций несмотря на, например, изменившееся толкование отдельных положений законодательства о налогах и сборах [59; 60]. В некоторых случаях также можно встретить применение судами телеологического толкования отдельных положений законодательства: учет цели законодателя при введении того или иного льготного режима или положения, что позволяет им подходить к разрешению соответствующих споров не формально, а с учетом всех фактических обстоятельств [63; 64; 66].

Также на уровне Верховного Суда Российской Федерации можно обнаружить дела, в рамках которых исправляются ошибки нижестоящих судов, избравших для разрешения спора формальный подход (формальное прочтение законодательных положений). Так, например, в одном из дел суды отказали налогоплательщику в применении налоговой льготы, поскольку им был нарушен срок на представление налоговой декларации и подтверждающих освобождение документов (сведений) [62]. Однако Верховный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что сам по себе пропуск указанного срока не может являться основанием для отказа в применении налоговой льготы, поскольку данный срок не является пресекательным и в ином случае это приводило бы фактически к вменению штрафной санкции за нарушение срока на представление декларации и документов (необходимость доплаты налога до налоговой ставки в размере 20%), что не может быть применимо к налогоплательщикам, которые имеют право на налоговые льготы и *de facto* выполняют существенные требования к ее получению.

При этом нарушения процедурного характера, совершаемые налоговыми органами при проведении налогового контроля, как правило, не влияют на законность принимаемых решений по результатам налоговой проверки (если нарушения процедурного характера не являются существенными). Так, Головченко О.Н. справедливо отмечает, что, например, ознакомление налогоплательщиков с результатами налоговой проверки позже

императивно установленного Кодексом срока не будет рассматриваться судами в качестве нарушения, которое может повлечь отмену решения налогового органа [157]. С одной стороны, налоговые органы нарушают определенные сроки при осуществлении налогового контроля и это не влечет отмену принятых налоговым органом решений, с другой стороны, налоговые органы отказывают налогоплательщикам в применении налоговых льгот по причине нарушения срока представления документов. Видится, что это может свидетельствовать о нарушении баланса частных и публичных интересов, что также подтверждается указанным ранее негативным трендом в удовлетворении заявлений налогоплательщиков по данной категории дел.

Можно ожидать, что упомянутые правовые подходы (доктрина правомерных ожиданий, телеологическое толкование, отход от формального прочтения законодательных положений) также будут использоваться судами при разрешении споров в части применения контролирующими лицами освобождений от налогообложения прибыли КИК, поскольку данные подходы в целом носят универсальный характер и могут быть применимы и к иным категориям налоговых споров. Однако можно предположить, что, учитывая специфику правил о налогообложении прибыли КИК, в рамках судебной правоприменительной практики будут сформированы также свои специфические подходы к разрешению данной категории дел, что может быть обусловлено, например, неоднородной правовой природой оснований освобождения от налогообложения прибыли КИК.

Таким образом, принимая во внимание изложенные выше положения в части рассмотренных освобождений от налогообложения, можно сделать следующие общие выводы по данному параграфу. С правовой точки зрения основания освобождения от налогообложения не всегда можно рассматривать в качестве налоговой льготы, применение которой является правом, а не обязанностью контролирующего лица – налогоплательщика. По критерию порядка применения оснований освобождения прибыли КИК от налогообложения можно классифицировать их на качественные и

количественные или нерасчетные и расчетные. Более подробно разграничение было приведено в рамках параграфа. Для упрощения налоговым органам налогового контроля за основаниями освобождения от налогообложения представляется целесообразным структурировать пакет подтверждающих такие основания документов и требования к ним.

2.2 Особенности правового регулирования определения контролирующими лицами прибыли контролируемых иностранных компаний

Осуществляя налоговый контроль, налоговые органы в первую очередь осуществляют проверку того, как и в каком порядке была рассчитана (исчислена) налоговая база контролирующего лица (физического лица или организации). Соответственно, вопросы определения (исчисления) контролирующими лицами налоговой базы по доходам в виде прибыли КИК являются существенными при проведении налогового контроля. От правильного исчисления налоговой базы зависит в значительной степени то, будут ли достигнуты цели введения правил о налогообложении прибыли КИК в российское законодательство о налогах и сборах или нет. Действующий порядок исчисления налоговой базы нельзя назвать предельно понятным, отдельные положения могут быть истолкованы по-разному как налоговыми органами, так и налогоплательщиками – контролирующими лицами, что может привести к *de facto* неправильному определению налоговой базы (не в соответствии с первоначальными целями введения правил о налогообложении прибыли КИК).

Порядок расчета налогооблагаемой прибыли КИК (налоговой базы контролирующего лица) установлен ст. 25.15 и ст. 309.1 Кодекса. В случае признания российского налогового резидента (организации) контролирующим лицом, доход в виде прибыли КИК подлежит налогообложению в Российской Федерации на уровне такого

контролирующего лица пропорционального его доле участия (доле в прибыли, если она отличается от доли участия) по ставке в размере 20 % (13% / 15% для физического лица – контролирующего лица), при отсутствии оснований для освобождения такой прибыли от налогообложения. Кодексом установлена отдельная налоговая ставка, которая применяется к налоговой базе, определяемой налогоплательщиками (контролирующими лицами) по доходам в виде прибыли КИК (п. 1.6 ст. 284 Кодекса). Налоговая ставка в размере 20 % подлежит применению даже в случае, если налогоплательщиком применяется специальный налоговый режим (система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, упрощенная система налогообложения).

Налоговая база по КИК, прибыль которых не освобождается от налогообложения, определяется одним из следующих способов: по данным финансовой отчетности КИК, составленной в соответствии с личным законом такой КИК за финансовый год (пп. 1 п. 1 ст. 309.1 Кодекса); по правилам, предусмотренным гл. 25 Кодекса «Налог на прибыль организаций» (пп. 2 п. 1 ст. 309.1 Кодекса). Налоговая база определяется отдельно в отношении каждой КИК (п. 6 ст. 309.1 Кодекса). Стоит отметить, что в некоторых правопорядках налоговая база по КИК может определяться консолидировано, например, по всем КИК, инкорпорированным в одном иностранном государстве.

В отчете Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР) «Разработка эффективных правил о КИК» упоминается четыре варианта (опции), которые могут применяться для целей расчета прибыли (убытка) КИК: 1) использование локальных правил юрисдикции, которая применяет нормы о КИК (предусмотрено использование корректировок); 2) использование правил юрисдикции, где инкорпорирована (зарегистрирована) КИК; 3) использование правил той юрисдикции, которую выбрал сам налогоплательщик – контролирующее лицо; 4) использование для расчета общих стандартов, например, МСФО [278, с. 57]. Представляется, что российские правила о КИК ближе к первому варианту (опции) расчета

прибыли (убытка) КИК, предложенному ОЭСР. Далее рассмотрим порядок и условия применения расчета прибыли (убытка) КИК по данным финансовой отчетности иностранной компании (пп. 1 п. 1 ст. 309.1 Кодекса) более подробно.

В целях определения прибыли (убытка) КИК по данным финансовой отчетности используется неконсолидированная финансовая отчетность иностранной компании (англ. standalone financial statements), составленная в соответствии со стандартом, установленным личным законом такой компании (пп. 1 п. 1.2 ст. 309.1 Кодекса). Для использования финансовой отчетности в целях определения прибыли (убытка) КИК необходимо выполнить хотя бы одно из установленных условий (п. 1.1 ст. 309.1 Кодекса). Прибылью (убытком) КИК, определяемой по данным финансовой отчетности, признается величина прибыли (убытка) этой компании до налогообложения (англ. profit (loss) before taxation) по данным отчета о прибылях и убытках (англ. profit and loss statement) с учетом корректировок, предусмотренных Кодексом. Для целей настоящей работы под корректировками прибыли (убытка) КИК для целей налогообложения в Российской Федерации понимаются доходы (расходы) КИК, не учитываемые (исключаемые) при определении прибыли (убытка) такой иностранной компании или учитываемые в особом порядке для целей налогообложения в Российской Федерации.

Данные корректировки можно разделить на общие и специальные корректировки. Критерием для разграничения корректировок прибыли (убытка) служит область (сфера) применения корректировок. В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 309.1 Кодекса прибылью (убытком) КИК, рассчитываемой по данным финансовой отчетности, признается величина прибыли (убытка) этой компании с учетом особенностей, предусмотренных п. 3, 3.1, 7 и 8 ст. 309.1 Кодекса. В то же время, при расчете прибыли (убытка) КИК по правилам гл. 25 Кодекса не учитываются положения п. 3-5 и 7 ст. 309.1 Кодекса (п. 1.3 ст. 309.1 Кодекса). Следовательно, 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. Данное обстоятельство обуславливает разграничение корректировок с точки зрения их области (сферы) применения.

Необходимо отметить также цели осуществления корректировок прибыли (убытка) КИК для целей налогообложения в Российской Федерации. Основной целью введения специальных корректировок, по нашему мнению, является исключение из расчета прибыли (убытка) КИК «бумажных» доходов (расходов), образовавшихся, например, в результате обесценения акций или формирования резерва. Так, например, если по результатам финансового года иностранной организацией получен убыток в размере 1 млн долл. США и при этом данный убыток был сформирован в основном за счет обесценения акций (1,5 млн долл. США), после корректировки убыток трансформируется в прибыль, которая потенциально будет подлежать налогообложению в Российской Федерации ($-1\ 000\ 000 - (-1\ 500\ 000) = 500\ 000$).

Тем не менее, стоит признать, что данная цель не может в полной мере охватить все установленные Кодексом специальные корректировки. Например, очевидно, что из данной логики выбивается корректировка, связанная с реализацией (выбытием) финансового актива, поскольку в отдельных случаях по результатам ее осуществления прибыль (убыток) КИК может остаться неизменной. Отсутствие единой цели в данном случае может быть обоснованно, в частности, тем фактом, что данная корректировка была введена в Кодекс после вступления в силу первоначальной редакции ст. 309.1 Кодекса [14]. Следовательно, в рассматриваемом случае можно говорить лишь об общей направленности специальных корректировок.

Общими корректировками прибыли (убытка) КИК для целей налогообложения в Российской Федерации, по нашему мнению, признаются:

1) корректировка прибыли (убытка) по правилам трансфертного ценообразования в связи с совершением контролируемых сделок (п. 9 ст. 309.1 Кодекса);

2) корректировка прибыли (убытка) на доходы (расходы) от реализации ценных бумаг и (или) имущественных прав в пользу контролирующего лица (п. 10 ст. 309.1 Кодекса).

Специальными корректировками прибыли (убытка) КИК для целей налогообложения в Российской Федерации, по нашему мнению, признаются:

1) корректировка прибыли (убытка) на доходы (расходы) от положительной переоценки и (или) обесценения финансовых активов, а также на доходы (расходы) от реализации или иного выбытия финансовых активов (пп. 1 и 1.1 п. 3 и п. 3.1 ст. 309.1 Кодекса);

2) корректировка прибыли (убытка) на доходы (расходы) в виде признанных в финансовой отчетности сумм прибыли (убытка) дочерних (ассоциированных) организаций (пп. 2 п. 3 ст. 309.1 Кодекса);

3) корректировка прибыли (убытка) на доходы от восстановления резервов и расходы на формирование резервов (пп. 3 п. 3 ст. 309.1 Кодекса).

После корректировки прибыли (убытка) КИК величина скорректированной прибыли КИК подлежит уменьшению на отдельные показатели, предусмотренные ст. 25.15 и ст. 309.1 Кодекса. Введение данных показателей преследовало различные цели: недопущение двойного налогообложения; стимулирование распределения прибыли из иностранных юрисдикций; повышение экономической обоснованности правил налогообложения прибыли КИК.

Необходимо отметить следующие особенности данных показателей: использование (применение) контролирующим лицом таких показателей возможно только после осуществления корректировок; 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.

Анализ ст. 25.15 и ст. 309.1 Кодекса позволяет выделить следующие показатели, уменьшающие величину скорректированной прибыли КИК:

1) сумма промежуточных дивидендов, выплаченных в течение финансового года, за который составлена финансовая отчетность (абз. 2 п. 1 ст. 25.15 Кодекса);

2) сумма дивидендов, выплаченных в календарном году, следующем за годом, за который составлена финансовая отчетность (абз. 2 п. 1 ст. 25.15 Кодекса);

3) сумма распределенной прибыли (для структур без образования юридического лица или юридических лиц, для которых в соответствии с их личным законом не предусмотрено участие в капитале) (абз. 4 п. 1 ст. 25.15 Кодекса);

4) доходы в виде имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав, которые получены в качестве взноса (вклада) от учредителя (основателя) (для структур без образования юридического лица или юридических лиц, для которых в соответствии с их личным законом не предусмотрено участие в капитале) (абз. 1 п. 1.1 ст. 25.15 Кодекса);

5) расходы в виде переданного имущества (включая денежные средства) и (или) имущественных прав (для КИК, контролирующим лицом которой является учредитель (основатель) структуры без образования юридического лица, в которую передается соответствующее имущество и (или) имущественные права) (абз. 1 п. 1.1 ст. 25.15 Кодекса);

б) сумма полученных пассивных доходов, источником выплаты которых являются российские организации и фактическое право на которые имеет контролирующее лицо (абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса);

7) величина прибыли, не подлежащей распределению между участниками (пайщиками, доверителями или иными лицами) и направляемой на увеличение уставного капитала и (или) формирование обязательных резервов (п. 8 ст. 25.15 Кодекса);

8) сумма убытка или части убытка, уменьшающего налоговую базу за налоговый период (п. 7 ст. 309.1, ст. 283 Кодекса);

9) величина прибыли, подлежащая учету у иных контролирующих лиц, через которых реализовано косвенное участие, соответствующая доле участия налогоплательщика (п. 4 ст. 25.15 Кодекса).

Рассмотрим отдельные виды показателей, уменьшающих величину скорректированной прибыли КИК для целей налогообложения в Российской Федерации, более подробно: 1) уменьшение величины скорректированной прибыли на сумму дивидендов (промежуточных дивидендов); 2) уменьшение величины скорректированной прибыли на сумму доходов, источником выплаты которых являются российские организации; 3) уменьшение величины скорректированной прибыли на сумму убытков прошлых лет; 4) уменьшение величины скорректированной прибыли на сумму прибыли, не подлежащей распределению между участниками.

Вначале рассмотрим порядок уменьшения величины скорректированной прибыли на сумму дивидендов (промежуточных дивидендов). Прибыль КИК уменьшается на величину дивидендов, выплаченных этой иностранной компанией в календарном году, следующем за годом, за который в соответствии с личным законом такой компании составляется финансовая отчетность, с учетом промежуточных дивидендов, выплаченных в течение финансового года, за который составляется эта финансовая отчетности (абз. 2 п. 1 ст. 25.15 Кодекса). Данная норма является ключевой для российских правил о налогообложении прибыли КИК.

Согласно ст. 43 Кодекса дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации. К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами Российской Федерации, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательством иностранных государств [192].

Дополнительно, согласно разъяснениям Минфина России, дивидендом признается распределенная прибыль КИК после налогообложения, которая отражается в качестве дивиденда в финансовой отчетности, составленной в соответствии со стандартом, установленным личным законом такой компании, или в соответствии с МСФО, или в качестве аналогичного показателя, отражаемого в такой финансовой отчетности и характеризующего распределение прибыли на основании соответствующего решения о ее распределении и подтверждения размера фактической выплаты дивидендов [135; 117].

При этом текущее законодательство о налогах и сборах напрямую не ограничивает источник выплаты дивидендов (то есть прибыль, из которой такие дивиденды будут выплачиваться), формально определяя лишь временные рамки для такой выплаты. По мнению Минфина России, прибыль КИК может быть уменьшена на величину дивидендов, выплачиваемых 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 г.), с учетом особенностей, предусмотренных ст. 309.1 Кодекса [124; 132; 136]. По мнению Минфина России, «величина выплаченных дивидендов, на которую подлежит уменьшению прибыль КИК, должна быть отражена в финансовой отчетности КИК; при этом подтверждение величины

выплаченных дивидендов, помимо финансовой отчетности, осуществляется посредством копий платежных поручений или кассовых документов на выплату дивидендов, бухгалтерских справок, расшифровок финансовой отчетности, копий решений о выплате дивидендов, иных документов, предусмотренных обычаями делового оборота государства постоянного местонахождения КИК» [116; 132].

В то же время в Кодексе не закреплено определение понятия «промежуточные дивиденды», что влечет за собой появление соответствующей правовой неопределенности для налогоплательщиков – контролирующих лиц, например, в ситуациях, когда такие дивиденды выплачиваются из прибыли прошлых финансовых периодов (накопленная прибыль) [192]. С теоретической точки зрения данные выплаты могут быть реклассифицированы российскими налоговыми органами в финальные дивиденды, которые распределяются за предыдущий год (финансовый период), и, следовательно, такие дивиденды не будут уменьшать прибыль КИК текущего периода, что потенциально может повлечь для контролирующих лиц – налогоплательщиков негативные налоговые последствия.

В каждом таком случае следует руководствоваться локальным законодательством юрисдикции, в которой была учреждена соответствующая КИК, с учетом вышеизложенных правил (при этом формально не определено какой отраслью законодательства должен руководствоваться налогоплательщик в таком случае и какая отрасль законодательства имеет приоритет в случае разночтений: налоговое, корпоративное, бухгалтерское). Так, например, если обратиться к корпоративному законодательству Германии [39], то можно сделать вывод о том, что источником, из которого должна происходить выплата промежуточных дивидендов, с точки зрения немецкого корпоративного законодательства является ожидаемая балансовая прибыль (*нем. voraussichtlichen Bilanzgewinn*), то есть прибыль периода, за который составляется финансовая отчетность (§ 59 Закона). В целом указанная

трактовка промежуточных дивидендов (а точнее источника выплаты промежуточных дивидендов) свойственна и для иных иностранных правопорядков. Так, например, п. 5 ст. 56 Директивы ЕС № 2017/1132 также предполагает, что промежуточные дивиденды должны включать в себя прибыль текущего периода: «Если законодательство государства – члена ЕС разрешает выплату промежуточных дивидендов, применяются как минимум следующие условия: (а) составляется промежуточная отчетность, свидетельствующая о достаточности средств, доступных для распределения; (b) сумма, подлежащая распределению, не может превышать общую прибыль, полученную после окончания последнего финансового года ...». При этом представляется, что если возникнет противоречие между корпоративным и налоговым законодательством соответствующей юрисдикции, то следует использовать определение из налогового законодательства, поскольку в данном случае оно будет являться более специальным по отношению к общему корпоративному законодательству (по аналогии с правилами толкования терминов в международных договорах об избежании двойного налогообложения).

Если же соответствующее локальное законодательство не содержит легального определения, представляется, что в целях уменьшения существующей правовой неопределенности, можно было бы исходить из того, что под промежуточными дивидендами для целей применения законодательства о налогах и сборах в части правил о налогообложении прибыли КИК следует понимать доход, выплачиваемый из текущей прибыли периода, за который составляется финансовая отчетность, до окончания такого периода. Что позволит контролирующим лицам – налогоплательщикам четко разграничить две категории: финальные дивиденды за соответствующий период и промежуточные дивиденды за текущий период. Учитывая, что в настоящее время Кодекс предусматривает только временной критерий для разграничения данных двух категорий дивидендов, и что такой критерий не позволяет в полной мере учесть все ситуации, связанные с распределением

соответствующих дивидендов, видится, что критерий источника выплаты дивидендов будет являться дополнительным фактором, который позволит повысить правовую определенность для налогоплательщиков – контролирующих лиц, принимая во внимание также его распространенность в иных правопорядках.

При этом необходимость в каждом конкретном случае анализировать иностранное законодательство для определения того, является ли соответствующая выплата распределением промежуточных дивидендов или нет, может быть слишком обременительным для налогоплательщиков. В связи с чем представляется целесообразным в данном случае закрепить указанное определение на уровне Кодекса, поскольку в ином случае это создавало бы для налогоплательщиков существенную административную нагрузку по анализу локального иностранного законодательства в целях определения понятия промежуточных дивидендов с точки зрения соответствующего иностранного законодательства.

В одном из своих писем финансовый орган [114] осуществил попытку определения понятия промежуточных дивидендов через перечисление соответствующих признаков исходя из экономического смысла определяемого понятия. При этом видится, что использованный Минфином России подход не элиминирует всех проблемных аспектов на практике и в целом не может быть признан полностью обоснованным с учетом существующих правил толкования законодательства о налогах и сборах, что также подтверждает необходимость закрепления соответствующего понятия на уровне законодательства о налогах и сборах, а не на уровне разъяснительного письма.

Подводя итог вышеизложенному, еще раз отметим, 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); промежуточные дивиденды можно было бы

определить как дивиденды, выплачиваемые из текущей прибыли (прибыли текущего года) периода, за который составляется финансовая отчетность, до окончания такого периода (финансового года).

Перейдем к рассмотрению порядка уменьшения величины скорректированной прибыли на сумму доходов, источником выплаты которых являются российские организации. Так, при определении прибыли КИК не учитываются пассивные доходы, источником выплаты которых являются российские организации, если контролирующее лицо этой КИК имеет фактическое право на такие доходы (абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса). В прошлой редакции данного абзаца было указано, что при определении КИК не учитываются только дивиденды, источником выплаты которых являются российские организации.

Изменения, внесенные Федеральным законом от 29.09.2019 № 325-ФЗ, расширили сферу применения данной нормы, распространив ее действие на все виды пассивных доходов. Данные изменения были обусловлены в свою очередь другими изменениями: в п. 1.1 ст. 312 Кодекса были внесены поправки [11], расширяющие область применения так называемого сквозного подхода (до внесения изменений сквозной подход в соответствии с данной статьей мог быть применен только в отношении дивидендов).

Применение данной нормы предполагает исключение контролирующим лицом из расчета прибыли КИК полученных ею пассивных доходов, в случаях, когда корпоративное управление российскими активами осуществляется через техническую иностранную юрисдикцию по следующей схеме: Российская Федерация (организация-бенефициар) – Иностранная юрисдикция (техническая компания, держатель акций российской организации) – Российская Федерация (российская организация – основной актив). Для реализации механизма данной нормы необходимо наличие одновременно следующих условий: 1) получаемые КИК доходы являются пассивными доходами; 2) у КИК отсутствует фактическое право на такие пассивные доходы; 3) контролирующее лицо КИК имеет фактическое право

на такие пассивные доходы; 4) российские организации являются источников выплаты таких пассивных доходов.

Первое условие. Для определения конкретного дохода в качестве пассивного нам необходимо обратиться к положениям п. 1 ст. 309 Кодекса, именно к этому пункту отсылает абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса. Примечательно, что положения абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса отсылают именно к ст. 309 Кодекса, а не к ст. 309.1 Кодекса, определяющей особенности налогообложения прибыли КИК и содержащей список доходов от пассивной деятельности (п. 4 ст. 309.1 Кодекса, данный список используется для целей применения освобождения для активных иностранных компаний).

К пассивным доходам в соответствии со ст. 309 могут быть отнесены, в частности, следующие виды доходов иностранной организации: дивиденды, выплачиваемые иностранной организации – акционеру (участнику) российских организаций; процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации; доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности (роялти). При этом список пассивных доходов является открытым (пп. 10 п. 1 ст. 309 Кодекса). В отличие от п. 4 ст. 309.1 Кодекса, п. 1 ст. 309 Кодекса прямо не называет в качестве пассивных, в частности, следующие виды доходов: 1) доходы по операциям с ПФИ; 2) доходы от реализации инвестиционных паев ПИФ; 3) доходы от оказания услуг (консультационных, юридических, бухгалтерских, аудиторских, и др.); 4) доходы от услуг по предоставлению персонала.

Второе и третье условия. Подтверждение наличия (отсутствия) фактического права на доход для целей абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса должно осуществляться с учетом положений ст. 312 Кодекса. Лицом, имеющим фактическое право на доходы, признается лицо, которое в силу прямого и (или) косвенного участия в организации, контроля над организацией либо в силу иных обстоятельств имеет право самостоятельно пользоваться и (или) распоряжаться доходом, полученным этой организацией; лицом, имеющим

фактическое право на доходы, также признается лицо, в интересах которого иное лицо правомочно распоряжаться доходом, полученным вышеуказанной организацией, или непосредственно таким иным лицом (абз. 1 и 2 п. 2 ст. 7 Кодекса).

Если иностранная организация признает отсутствие фактического права на получение доходов от источников в Российской Федерации, положения международных договоров Российской Федерации и (или) Кодекса могут быть применены к иному лицу, если такое лицо имеет фактическое право на такие доходы (абз. 1 п. 1.1 ст. 312 Кодекса, так называемый сквозной подход). Для применения данного подхода КИК, признающая отсутствие фактического права на доходы, и контролирующее лицо, признающее фактическое право на доходы, должны предоставить налоговому агенту (российской организации), в частности, следующую информацию (документы): 1) документальное подтверждение признания КИК отсутствия фактического права на получение указанных доходов; 2) информацию о контролирующем лице, которое признается КИК фактическим получателем доходов (п. 1.2 ст. 312 Кодекса). При этом российская организация, являющаяся источником выплаты доходов, должна направить в налоговый орган по месту постановки на учет сообщение о выплате доходов в адрес иностранного лица, не имеющего фактического права на их получение [142] (пп. 1 п. 4 ст. 7 Кодекса).

Четвертое условие. Источником полученных КИК пассивных доходов должны быть российские организации. В соответствии с п. 2 ст. 11 Кодекса под источником выплаты дохода понимается организация, от которой налогоплательщик получает доход. Следовательно, для того, чтобы признать российские организации источником полученных КИК пассивных доходов, необходимо, чтобы такая российская организация осуществляла непосредственную выплату данных доходов.

Данное толкование названных положений не позволяет в полной мере применить норму абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса в ситуациях, когда

корпоративное управление российскими активами осуществлено не через одну иностранную юрисдикцию, а через две и более иностранные юрисдикции. Например, по следующей структуре: Российская Федерация (организация-бенефициар) – Иностранная юрисдикция (техническая компания, держатель акций иностранной организации) – Иностранная юрисдикция (техническая компания, держатель акций российской организации) – Российская Федерация (российская организация – основной актив). При такой корпоративной структуре правом на применение механизма абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса будет обладать только первая иностранная организация, поскольку для второй иностранной организации источником выплаты доходов будет признаваться не российская организация, а иностранная организация.

Данный вывод подтверждается правоприменительной практикой. Так, в одном из своих писем Минфин России отметил следующее. В случае признания последующим лицом отсутствия фактического права на доход в виде дивидендов, выплаченных российской организацией, право на применение положений международных договоров Российской Федерации и (или) Кодекса возникает у последующего лица в соответствующей последовательности участия; при этом к указанному последующему лицу не могут быть применимы положения абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса, если прибыль такого лица первоначально сформирована без учета дохода в виде дивидендов, источником выплаты которых являются российские организации [128].

Представляется, что такое ограничение в применении данной нормы не может быть признано обоснованным. Во-первых, *de facto* положения абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса не соответствуют концепции сквозного подхода, изложенной в ст. 312 Кодекса, так как применение данного подхода не предполагает ограничения в количестве иностранных организаций, которые могут признать отсутствие фактического права на соответствующий доход (абз. 2 п. 1.1 ст. 312 Кодекса). Во-вторых, при многоуровневом владении российскими активами через иностранные юрисдикции вероятно, что

фактическим (а не юридическим) источником дохода выступают именно российские организации, а иностранные организации выступают лишь техническими компаниями для перечисления денежных средств. В-третьих, для целей применения механизма абз. 3 п. 1 ст. 25.15 Кодекса отсутствует какая-либо существенная разница при владении российскими активами через одну или две и более иностранные юрисдикции, учитывая тот факт, что при применении сквозного подхода перед налоговыми органами раскрывается вся цепочка владения и конечный бенефициар.

Таким образом, учитывая существующие ограничения при уменьшении величины скорректированной прибыли КИК на сумму доходов, источником выплаты которых являются российские организации, 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».

Далее рассмотрим отдельные вопросы, связанные с уменьшением величины скорректированной прибыли на сумму убытков прошлых лет. Если по данным финансовой отчетности КИК, составленной в соответствии с ее личным законом за финансовый год, определен убыток, указанный убыток может быть перенесен на будущие периоды без ограничений и учтен при определении прибыли КИК при условии, что за период, за который получен убыток, было представлено уведомление о КИК (п. 7 ст. 309.1 Кодекса). Сумма прибыли (убытка) КИК должна быть документально подтверждена ее финансовой отчетностью, составленной за соответствующий период

(периоды), с приложением ее финансовой и налоговой отчетности в соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 309.1 Кодекса.

На практике возникал вопрос относительно возможности контролирующего лица перенести на будущие периоды сумму убытка, образовавшегося в результате уменьшения прибыли КИК на сумму выплаченных дивидендов. Например, если по результатам финансового года сумма выплаченных дивидендов превышала сумму прибыли до налогообложения по данным финансовой отчетности за соответствующий период. Исходя из логики заполнения Приложения № 1 к Листу 09 налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, убыток, уменьшающий налоговую базу по налогу с доходов в виде прибыли КИК (так же, как и остаток не перенесенного убытка на конец налогового периода), рассчитывается с учетом суммы выплаченных дивидендов. В новой форме налоговой декларации данная проблема частично была решена.

Учитывая, что согласно действующим положениям Кодекса сумма убытка, переносимого на будущие периоды, определяется по данным финансовой отчетности, представляется, что уменьшение прибыли последующих периодов на сумму, возникшую в результате уменьшения прибыли КИК на величину дивидендов, выплаченных как за счет чистой прибыли текущего периода, так и за счет нераспределенной прибыли предыдущих периодов и превышающих прибыль КИК текущего периода (то есть на «убыток», образовавшийся в результате уменьшения прибыли КИК на сумму выплаченных дивидендов), является необоснованным с правовой точки зрения.

Следующим спорным вопросом, возникающим на практике, является вопрос о порядке переноса на будущие периоды исторических убытков КИК. Совокупный убыток КИК за период, предшествующий финансовому году, начавшемуся в 2015 году, может быть перенесен на будущие периоды в порядке, установленном п. 7 ст. 309.1 Кодекса, и учтен при определении прибыли КИК (п. 8 ст. 309.1 Кодекса). При этом убыток КИК не может быть

перенесен на будущие периоды, если контролирующим лицом не представлено уведомление о КИК за период, за который получен указанный убыток (п. 7.1 ст. 309.1 Кодекса). Буквальное толкование положений Кодекса не позволяет сделать однозначный вывод о необходимости подачи организацией уведомления о КИК за ретроспективный период для целей переноса на будущие периоды исторических убытков КИК. Теоретически положения Кодекса могут толковаться следующим образом: для переноса убытка КИК на будущие периоды необходимо подать уведомление о КИК за периоды, в которых такой убыток был сформирован, в том числе за периоды, предшествующие 2015 году.

Примечание – Для целей настоящей работы под историческими убытками КИК понимается отрицательный расчетный финансовый результат КИК, определенный по данным финансовой отчетности такой КИК для ретроспективного периода (три финансовых года, непосредственно предшествующие финансовому году, начавшемуся в 2015 году) [194].

В соответствии с п. 2 ст. 25.14 Кодекса уведомление о КИК представляется в срок не позднее 20 марта года, следующего за налоговым периодом, в котором контролирующим лицом – организацией признается доход в виде прибыли КИК. Основанием для подачи такого уведомления является наличие у организации статуса контролирующего лица КИК, определяемого в соответствии с положениями ст. 25.13 Кодекса. Указанные законодательные положения вступили в силу с 1 января 2015 года. Следовательно, первое уведомление о КИК должно было быть подано до 20 марта 2017 года, поскольку 31 декабря 2016 года признается датой получения контролирующим лицом дохода в виде прибыли КИК за период с 1 января по 31 декабря 2015 года.

В более ранних письмах Минфин России поддерживал вышеизложенную позицию и указывал, что, если налогоплательщиком не представлено уведомление о КИК за период, за который получен убыток, в том числе по причине того, что налогоплательщик не признается контролирующим лицом КИК, такой убыток не переносится на будущие

периоды [138, 137]. Однако данное толкование *de facto* приводило бы к тому, что лицу необходимо было бы подавать уведомление о КИК за периоды, за которые в принципе отсутствуют установленные законодательством о налогах и сборах основания по подаче уведомления о КИК (ст. 25.14 Кодекса). В дальнейшем Минфин России изменил указанную позицию.

Минфин России указал, что «условие, установленное п. 7.1 ст. 309.1 Кодекса, о невозможности переноса убытка, полученного КИК, на будущие периоды в случае непредставления уведомления о КИК за период, в котором получен такой убыток, не может быть применено в случае, если за такой период в принципе отсутствовали основания по представлению такого уведомления» [127]. Так, если налогоплательщик впервые признается контролирующим лицом КИК, например, по состоянию на 31 декабря 2017 года, то такой налогоплательщик имеет право на перенос исторических убытков КИК на будущие периоды [125].

Учитывая неопределенность положений Кодекса и вышеизложенные позиции финансового органа, представляется, что в случае наличия у КИК исторических убытков, такие убытки могут быть перенесены на будущие периоды и учтены при определении прибыли КИК, при этом представлять в налоговые органы уведомления о КИК за ретроспективный период, в котором такой КИК получен убыток, не требуется.

Отдельно следует рассмотреть случай, когда КИК приобретает налогоплательщиком у другой российской организации – предыдущего контролирующего лица. В таком случае, по мнению Минфина России, «контролирующее лицо, ставшее таковым в текущем налоговом периоде, не вправе воспользоваться правом переноса убытка в соответствии с п. 7 ст. 309.1 Кодекса в случае, если лицо, ранее являвшееся контролирующим лицом КИК, не исполнило обязанность по представлению уведомления о КИК за период, за который такая КИК получила убыток» [122; 126]. Представляется, что данная позиция Минфина России накладывает на новое контролирующее лицо необоснованные ограничения. При чем данные ограничения обосновываются

не действиями (бездействием) такого нового контролирующего лица, а бездействием предыдущего контролирующего лица (третьего лица). Видится, что такие ограничения могут быть обоснованы, например, в случае, когда сделка по приобретению иностранной компании осуществляется между организациями одной группы компаний, что может обуславливать на уровне презумпции осведомленность покупателя о невыполнении продавцом обязанности по подаче уведомлений о КИК за соответствующие периоды образования убытков. В случае же с независимыми лицами это носит неоправданный характер, поскольку покупатель может основываться только на предоставленной продавцом информации. Таким образом, полагаем, что данная позиция Минфина России требует уточнения.

В заключение отметим, что убыток, образовавшийся в результате уменьшения прибыли КИК на сумму выплаченных дивидендов, является «бумажным» 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.

Также представляется интересным рассмотреть порядок уменьшения величины скорректированной прибыли на сумму прибыли, не подлежащей распределению между участниками. Так, 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 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, такая прибыль не учитывается при определении налоговой базы у налогоплательщика – контролирующего лица (п. 8 ст. 25.15 Кодекса) [195]. В первоначальной редакции данной нормы отсутствовали

положения о возможности налогоплательщика уменьшить прибыль КИК на ту часть прибыли, которая была направлена на формирование обязательных резервов. Соответствующие изменения были внесены в конце 2017 года [14], что показывает определенную тенденцию к расширению сферы действия п. 8 ст. 25.15 Кодекса.

Кодекс не определяет конкретных документов (сведений), подтверждающих основания для применения данной нормы [195]. По мнению Минфина России, условия (основания) для применения налогоплательщиком данной нормы должны подтверждаться, в частности, ссылками на соответствующие нормы личного закона иностранной организации, которые прямо и непротиворечиво свидетельствуют об обязанности, условиях, порядке и сроках направления прибыли на увеличение уставного капитала, а также документами, свидетельствующими о факте такого увеличения уставного капитала [129; 131; 133]. Такие условия должны подтверждаться налогоплательщиком ежегодно по итогам периода, за который в соответствии с личным законом иностранной организацией составляется финансовая отчетность за финансовый год.

Как было указано до этого, применение данной нормы ограничено двумя случаями: первое, необходимостью направления прибыли на увеличение уставного капитала и второе, необходимостью направления прибыли на формирование обязательных резервов. По мнению Минфина России, иных положений о возможности не учитывать прибыль КИК в связи с невозможностью ее распределения между участниками по причине, установленной личным законом такой организации, Кодексом не предусмотрено [121]. Данное ограничение в применении п. 8 ст. 25.15 Кодекса представляется необоснованным.

Рассмотрим пример, обосновывающий необходимость расширения сферы действия п. 8 ст. 25.15 Кодекса. Так, *exempli gratia*, корпорации, регулируемые Законом Канады о корпорациях [41], могут осуществлять выплаты участникам тремя способами: выкупом акций, возвратом части

уставного капитала и выплатой дивидендов. При этом раздел 42 вышеуказанного закона запрещает корпорации выплачивать дивиденды, в частности, если после такой выплаты величина ее активов будет меньше, чем совокупная величина ее обязательств и акционерного капитала (для всех классов обращающихся акций). Нарушение корпорацией данного запрета повлечет наложение установленной законом ответственности на директоров компании (разд. 118 (2) вышеуказанного закона). Кроме того, данное нарушение может повлечь наложение административных и квази-уголовных санкций на саму корпорацию по законодательству Канады.

Соответственно, такой запрет на распределение дивидендов своим акционерам, установленный в законодательстве Канады, не связан с обязанностью направления полученной прибыли на увеличение уставного капитала или формирование обязательных резервов. В данном случае налогоплательщик – контролирующее лицо дочерней иностранной организации, зарегистрированной на территории Канады, не смог бы воспользоваться положениями п. 8 ст. 25.15 Кодекса и потенциально обязан был бы исчислить и уплатить налог с дохода в виде нераспределенной прибыли КИК. Представляется, что такое формальное ограничение применения данной нормы (только в двух случаях, закрытый перечень) может повлечь необоснованное налогообложение прибыли КИК в случаях, когда запрет на распределение дивидендов носит императивный характер в соответствии с личным законом КИК [195].

Таким образом, учитывая изложенное, представляется целесообразным расширить сферу действия данной нормы и 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».

Подводя итог по данному параграфу, можно сделать следующие выводы. В рамках параграфа были исследованы вопросы в части исчисления контролирующими лицами налоговой базы и определения суммы налога к уплате. Было предложено определение промежуточных дивидендов, установлена возможность уменьшения прибыли КИК на суммы дивидендов, выплачиваемых 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). Также были установлены правовые особенности уменьшения прибыли КИК на сумму накопленных убытков, в том числе исторических убытков. Была обоснована необходимость уточнения правового регулирования отдельных положений в части налогообложения прибыли КИК, предложены поправки в абз. 3 п. 1 и п. 8 ст. 25.15 Кодекса.

2.3 Правовые позиции судебных органов в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний

Представляется необходимым остановиться также и на том, как в настоящее время применяются на практике анализируемые налогово-правовые нормы в части правил налогообложения прибыли КИК. Одно из первых судебных дел (2017 год), рассмотренных в России и связанных с правилами налогообложения прибыли КИК (имеющим базовую методологическую основу), является дело АО «Экспоцентр» [59]. Так, налогоплательщик являлся контролирующим лицом в двух КИК (доля –

100%). По результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за 2016 год налогоплательщик был привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения, выразившегося в непредставлении в налоговый орган уведомления о двух иностранных компаниях за календарный 2016 год. Оспаривая привлечение к ответственности, налогоплательщик указал на то, что он обязан уведомлять налоговый орган о КИК только тогда, когда по итогам деятельности иностранной компании у контролирующего лица возникает положительный экономический результат (прибыль).

Суд не согласился с позицией налогоплательщика, исходя из того, что признание налогоплательщика контролирующим лицом, возникновение обязанности по представлению уведомления о КИК связано с наличием предусмотренных ст. 25.13 Кодекса оснований для признания налогоплательщика контролирующим лицом, и не обусловлено возникновением какого-либо финансового результата у КИК. Положения ст. 309.1 Кодекса не устанавливают порядок, в соответствии с которым налогоплательщик не обязан представлять в налоговый орган уведомление о КИК. Указанная статья закрепляет право налогоплательщика на перенос убытка на будущие периоды в случае представления уведомления о КИК и запрещает налогоплательщику переносить убыток КИК на будущие периоды в случае непредставления в налоговый орган уведомления о КИК.

Кроме того, поскольку данные о величине доходов, расходов, прибыли или убытка КИК не влияют на обязанность налогоплательщиков по представлению уведомления о КИК, форма уведомления о КИК не содержит требований о необходимости их отражения. Суд также отклонил довод налогоплательщика о том, что номер КИК можно указать на основании данных уведомления об участии в иностранных организациях, и в этой связи не имеет значения, что уведомление о КИК не представлялось, поскольку по своему содержанию уведомление о КИК представляет налоговому органу

больший объем информации о налогоплательщике и КИК, чем уведомление об участии в иностранных компаниях.

После данного дела в 2020 году в Кодекс были внесены соответствующие изменения, теперь прямо указано, что уведомление подается также и при наличии негативного финансового результата (убытка) за финансовый период (год) иностранной компании или структуры. В связи с чем предложение Мельниковой А.С. дополнить ст. 25.14 пунктом следующего содержания: «обязанность по представлению уведомления о контролируемых иностранных компаниях не зависит от финансовых результатов контролируемых иностранных компаний» [217, с. 18], представляется нецелесообразным, поскольку данный вопрос уже урегулирован в рамках существующих положений Кодекса в п. 2 ст. 25.14 Кодекса. С методологической точки зрения, как видится, данный спор не является сложным и скорее связан с неправильным пониманием налогоплательщиком указанных норм права, закрепленных в законодательстве о налогах и сборах, поскольку очевидно, что обязанность по информированию налогового органа о конкретных КИК не может быть поставлена в зависимость от факта наличия положительного финансового результата у компании за период. Тем не менее, как было указано, законодатель учел данную судебную практику и уточнил положения Кодекса.

С точки зрения суммы санкций суммарно дела начиная с 2016 года были рассмотрены на сумму не менее 10,2 млн руб. (в части споров, связанных с нарушениями в части подачи уведомлений). Наибольшие санкции были в рамках указанных дел компаний ООО «Рост Инвестиции» и КОО «Рыбаков Фэмили Холдингз Лимитед», однако самая крупная сумма штрафа среди всех дел была у физического лица в рамках рассмотрения дела в суде общей юрисдикции (1,4 млн руб.). Иллюстративно рассмотренные основные судебные дела можно представить в следующей таблице 2 (столбец 1 – наименование организаций, являющихся контролирующими лицами, и реквизиты судебного дела; столбец 2 – сумма спора, штрафные санкции;

столбцы 3 и 4 – указание на форму налоговой отчетности, в отношении которой возник налоговый спор; столбец 5 – указание на итог рассмотрения спора, если применимо с учетом фактических обстоятельств):

Таблица 2 – Сводный перечень судебных дел в части применения правил налогообложения прибыли КИК (судебно-арбитражная практика)

Наименование налогоплательщика и реквизиты судебного дела	Размер штрафа, тыс. руб. (первоначально)	Уведомление об участии в ИО	Уведомление о КИК	Кто выиграл спор (исход судебного дела)
1	2	3	4	5
ООО «Метапласт-С», дело № А40-263897/2021	500	–	X	Налогоплательщик в части, размер штрафа снижен до 50 тыс. руб.
КОО «Рыбаков Фэмили Холдингз Лимитед», дело № А40-301221/2019	1 100	–	X	Налогоплательщик в части, размер штрафа снижен до 100 тыс. руб.
АО «Банк Русский Стандарт», дело № А40-1524/2018	500	–	X	Дело направлено на новое рассмотрение
ООО «Рост Инвестиции», дело № А40-49647/2019	700	X	–	Налоговая инспекция
АО «Система Венчур Кэпитал», дело № А40-267038/2018	300	X	–	Налогоплательщик
ООО «Инфраструктура ТК», дело № А40-235623/2018	500	–	X	Налоговая инспекция
АО «Инспекторат Р», дело № А40-264248/2018	100	–	X	Налогоплательщик в части, размер штрафа снижен до 25 тыс. руб.
АО «Объединенная транспортно-логистическая компания», дело № А40-122142/2018	500	–	X	Налоговая инспекция
ООО «Инфраструктура ТК», дело № А40-197196/2018	250	X	–	Налогоплательщик в части, размер штрафа снижен до 50 тыс. руб.
АО «Экспоцентр», дело № А40-178867/2017	200	–	X	Налоговая инспекция

Продолжение таблицы 2

1	2	3	4	5
ПАО «Авиакомпания ЮТЭйр», дело № А40-24922/2016	475	X	—	Налоговая инспекция
НКО «Инвестиционно-венчурный фонд Республики Татарстан», дело № А65-28408/2017	9,4	X	—	Налоговая инспекция
Линд Н. П., дело № А56-52281/2020	200	—	X	Неподсудность спора арбитражному суду
ООО «Иммо», дело № А40-194348/19	100	—	X	Налоговая инспекция
ООО «Микробор Нанотех», дело № А40-225749/18	50	X	—	Налоговая инспекция
ООО «Новое Содружество», дело № А40-262652/18	100	—	X	Налоговая инспекция
ООО «Авиакомпания Волга-Днепр», дело № А40-38548/18	350	X	—	Налоговая инспекция
АО «РН-Транс», дело № А55-2978/2017	50	X	—	Налоговая инспекция
ООО «СТС-Инвест», дело № А62-605/2019	25	—	X	Налоговая инспекция

Источник: составлено автором по материалам [61; 65; 67; 69; 70; 71; 72; 73; 74; 75; 76; 77; 78; 79; 80; 81; 82; 87; 88].

Из представленных дел также видно, что больше половины дел связано со спорами в части уведомлений о КИК. С точки зрения исхода дела – подавляющее большинство дел было выиграно налоговым органом. Однако имеется также достаточно большое количество дел, в которых судом был уменьшен размер санкции – штрафа в несколько раз.

Рассмотрим также практику, формирующуюся на уровне судов общей юрисдикции (то есть когда контролирующим лицом выступает физического лицо – российский налоговый резидент) – в части споров, связанных с нарушениями в части подачи уведомлений, таблица 3.

Таблица 3 – Сводный перечень судебных дел в части применения правил налогообложения прибыли КИК (практика судов общей юрисдикции)

Наименование налогоплательщика, реквизиты судебного дела / решения	Размер штрафа, тыс. руб.	Уведомление об участии в ИО	Уведомление о КИК	Кто выиграл спор (исход судебного дела)
Физическое лицо А.О.ГА., дело № 2а-1-5147/2021	100	—	X	Налогоплательщик, направлено на новое рассмотрение
Физическое лицо К.А.Д., дело № 2а-478/2019	37,5	—	X	Налоговая инспекция
Физическое лицо К., дело № 2а-468/2019	18,8	—	X	Налоговая инспекция
Физическое лицо Х., решение № 88А-16860/2022	Нет данных	—	X	Налоговая инспекция
Физическое лицо Х., решение № 88А-10990/2022	Нет данных	—	X	Налоговая инспекция
Физическое лицо Т.Д.ВА., решение № 88а-11089/2022	1 400	—	X	Налоговая инспекция
Физическое лицо А., дело № 2а-151/2021	50	—	X	Налоговая инспекция
Физическое лицо Б., дело № 2а-0355/2020	50	—	X	Налоговая инспекция
Физическое лицо К.А.П., дело № 2а-4770-2021	250	—	X	Налоговая инспекция
Физическое лицо М., дело № 2а-1294/2020	200	—	X	Налогоплательщик
Физическое лицо С.С.В., дело № 8а-14111/2020	100	—	X	Налоговая инспекция
Физическое лицо К., дело № 2а-1205/2020	900	—	X	Налоговая инспекция
Физическое лицо С., дело № 2а-973/2019	72,5	—	X	Налоговая инспекция
Физическое лицо Т., дело № 33а-2908/2022	Нет данных	—	X	Налоговая инспекция
Физическое лицо Т., дело № 33а-39/2022	Нет данных	—	X	Налоговая инспекция
Физическое лицо Ш., дело № 33а-2767/2020	150	—	X	Налоговая инспекция
Физическое лицо Ч., дело № 11а-2498/2019	400	—	X	Налоговая инспекция

Источник: составлено автором по материалам [92; 93; 94; 95; 96; 97; 98; 99; 100; 101; 102; 103; 104; 105; 106; 107; 108].

В части дел в судах общей юрисдикции можно отметить, что все дела были связаны с нарушениями в части подачи уведомлений о КИК. В большинстве дел выигрывал налоговый орган.

В целом в рамках рассмотрения дел налогоплательщики – контролирующие лица зачастую пытались снизить размер начисленных штрафов, указывая на различного рода смягчающие обстоятельства. Так, например, заявлялись следующие обстоятельства: фактическое прекращение деятельности иностранной компании, отсутствие негативных последствий для российского бюджета, отсутствие полученной прибыли от деятельности иностранной компании, приостановка текущих проектов, уменьшение количества контрагентов, в том числе с учетом эпидемиологической обстановки, тяжелое материальное положение, угроза наступления банкротства, угроза невозможности выплаты налогов и иных обязательных платежей, совершение налогового правонарушения впервые, небольшой срок просрочки в подаче уведомлений и прочее.

Также достаточно часто в этой связи приводилась правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации, выработанная в постановлении от 15.07.1999 № 11-П [57]. Так, по мнению Конституционного Суда Российской Федерации, принцип соразмерности, выражающий требования справедливости, предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и ее дифференциацию в зависимости от обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при применении взыскания. Правовая позиция, согласно которой законодатель, предусматривая ответственность за совершение налоговых правонарушений, должен исходить из конституционных принципов справедливости, юридического равенства, пропорциональности, соразмерности устанавливаемой ответственности конституционно значимым целям сформулирована Конституционным Судом Российской Федерации также в постановлении от 12.05.1998 № 14-П [58], определениях от 16.01.2009 № 146-О-О [54], от 16.12.2008 № 1069-О-О [55].

Если проанализировать указанную правоприменительную практику, можно отметить, что она в основном связана либо с подачей контролирующими лицами уведомлений об участии в иностранных организациях, либо уведомления о КИК. Если выделить категории рассматриваемых дел, то можно получить следующую примерную статистику споров в процентном соотношении, указанную в таблице 4. Похожие категории споров выделяются также и иными авторами [217].

Таблица 4 – Процентное соотношение проанализированных дел по различным категориям спора

Категория спора – содержание судебного дела	В процентах от всех дел
Нарушение срока представления уведомления	46
Непредставление уведомления в связи с негативным финансовым результатом иностранной компании	14
Представление уведомления в другом формате (на бумажном носителе)	8
Представление уведомления с ошибками технического характера	5
Непредставление уведомления в связи с наличием освобождения от налогообложения	3
Прочие дела (например, нарушение установленного порядка в части амнистии капитала при редомициляции, представление уведомления в иную инспекцию и пр.)	24

Источник: составлено автором.

Из анализа правоприменительной практики можно сделать также следующие общие методологические выводы (или иными словами, вывести следующие правовые позиции), которые, однако, в целом прямо или косвенно следуют из текущего законодательного регулирования и иной судебной практики по налоговым спорам, таблица 5.

Таблица 5 – Общие и основные методологические выводы по результатам анализа правоприменительной практики

Наименование налогоплательщика и номер дела	Общий методологический вывод
1	2
Дело ООО Альмера, № А40-263546/2018	Уведомления организациями подается в электронной форме, не на бумажной носителе

Продолжение таблицы 5

1	2
Дело ООО СТС-Инвест, № А62-605/2019	Подавать уведомление о КИК необходимо даже если заявляется освобождение от налогообложения
Дело АО Система Венчур Кэпитал, № А40-267038/2018	Техническая ошибка в уведомлении не является основанием для налоговой санкции – штрафа (указание неверного кода представителя)
Дело АО РН-Транс, № А55-2978/2017	Неполный адрес или адрес на иностранном языке (без использования транслитерации) не является основанием для налоговой санкции – штрафа
Дело ООО Интерконсалтинг, № А40-75547/2021	Нахождение организации в процессе банкротства не является уважительным основанием для непредставления уведомления о КИК

Источник: составлено автором по материалам [70; 87; 88].

При этом стоит отметить, что спектр рассматриваемых в рамках судебного разбирательства методологических споров постепенно начинает расширяться. Так, в настоящее время известны дела в части оспаривания непредставления документов, финансовой отчетности (дело ООО «РЖД Логистика», № А40-235624/22-183-4655; дело АО ТВЭЛ, № А40-137300/22), дело в части уменьшения суммы прибыли КИК на сумму выплаченных дивидендов (дело «ФГ БКС ЛТД», № А45-10537/2023). Указанное может свидетельствовать о позитивном тренде в правоприменении для налоговых органов в части налогообложения прибыли КИК.

Как представляется, с учетом проанализированных судебных дел, споры по результатам налогового контроля за налогообложением прибыли КИК могут быть классифицированы на: 1) споры, связанные с формальными требованиями и процессуальными обязанностями налогоплательщика (необходимость 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 применяемых и 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 негативным финансовым результатом иностранной компании и пр.). Споры в части непосредственно оспаривания налогоплательщиками процессуальных нарушений, допущенных налоговыми органами в рамках осуществляемых налоговых проверок, налогового мониторинга, для целей настоящей работы не выделяются в отдельное направление практики (отдельную категорию), поскольку, как правило, в целом имеют общий характер и явно не зависят от конкретной проверяемой сферы деятельности налогоплательщика, и поскольку в рамках работы ставится цель исследования нарушений применительно именно к сфере налогообложения прибыли КИК.

С учетом имеющейся в настоящее время правоприменительной практики можно сделать вывод, что в настоящее время преимущественно известна судебная практика только по первому направлению; дел, связанных с расчетом прибыли КИК, практически нет. Данное обстоятельство представляется несколько странным с учетом того, что правила действуют относительно значительное количество времени (начиная с 2015 года). Вероятно такое состояние текущей практики в первую очередь связано с существующим уровнем администрирования и налогового контроля (недостаточностью его правового обеспечения). При этом в рамках второго направления потенциально могут быть выделены следующие категории споров: оспаривание заявляемых освобождений от налогообложения, оспаривание порядка определения налоговой базы, в том числе с учетом применяемых корректировок и прочие.

Таким образом, существующую правоприменительную практику в России можно охарактеризовать как находящуюся в зачаточном состоянии и только начинающую развиваться, практически полностью отсутствует второе направление судебной практики – споры, связанные с непосредственно

определением налоговой обязанности налогоплательщика по доходу в виде прибыли КИК. Видится, что с развитием и улучшением качества правового обеспечения налогового контроля в данной сфере в судебной практике могут появиться какие-либо подвижки (развитие).

Если подводить итог по второй главе в целом, то можно прийти к следующим общим выводам. Налоговый контроль за налогообложением прибыли КИК продолжает оставаться актуальной темой и требует всестороннего исследования. Состояние правоприменительной практики показывает необходимость совершенствования правового регулирования и соответственно правового обеспечения в данной сфере, необходимо уточнить как порядок осуществления налогового контроля, так и порядок налогообложения прибыли КИК. Совершенствование только одного элемента (только правил о контроле либо только правил о налогообложении) не будет способствовать эффективному решению целевой задачи правил о налогообложении прибыли КИК – предотвращение использования низконалоговых юрисдикций. Несмотря на многочисленные поправки, которые принимаются для уточнения порядка налогообложения прибыли КИК, отдельные аспекты по-прежнему требуют изменения и корректировки. С теоретической точки зрения представляется, что изложенные в рамках главы отдельные положения и аспекты могут также являться основой для дальнейших исследований в будущем, что будет способствовать в дальнейшем обогащению доктрины налогового права в данной области.

Глава 3

Совершенствование правового регулирования налогового контроля в данной сфере с учетом международного опыта

3.1 Опыт ЕС в построении правил о контролируемых иностранных компаниях и востребованность такого опыта Россией

Правила о КИК, как было указано ранее, в рамках ЕС получили свое распространение в рамках принятой директивы ATAD [218]. Директивой был введен так называемый минимальный стандарт правил, которому должны следовать другие государства-члены ЕС при принятии или изменении своего локального законодательства [283]. Соответственно, если в стране уже существовали аналогичные правила, такая страна должна была только удостовериться, что подходы локального законодательства и подходы принятой директивы не расходятся, если были выявлены какие-либо разночтения, страна была обязана внести соответствующие поправки в свое локальное законодательство. Как и в мире, европейские правила нацелены на недопущение накапливания нераспределенной прибыли в иностранной юрисдикции и отложенного налогообложения на уровне акционера – контролирующего лица [272, с. 511], что в конечном счете позволяет обеспечить снятие «корпоративной вуали» [250] с иностранной контролируемой компанией.

Как же устроены правила о КИК в соответствии с правом ЕС. В рамках директивы соответствующие положения урегулированы в рамках ст. 7 и 8. Стоит признать, что в отличие от российских правил, европейские правила сформулированы достаточно лаконично (конечно, стоит учитывать, что это только минимальный стандарт, а не сами детальные правила конкретной страны, тем не менее достаточно много регулятивных аспектов осталось за рамками текста директивы).

Так, компания или постоянное представительство, не подлежащее налогообложению в государстве – члене ЕС, признаются в качестве КИК при выполнении следующих условий:

1) если налогоплательщик участвует в такой иностранной компании более чем на 50% (или доля участия в капитале, или доля голосующих акций, или доля получаемой прибыли превышает 50%);

2) такая иностранная компания имеет относительно низкую эффективную ставку налогообложения (уплаченный налог на прибыль ниже разницы между налогом, который был бы начислен такой компании в государстве – члене ЕС, и уплаченным налогом).

После определения компании или постоянного представительства в качестве КИК необходимо осуществить налогообложение применимого дохода. Такой доход определяется либо по первой (категориальный подход), либо по второй (субстанциональный подход) модели [229]. В рамках первого в налоговую базу налогоплательщика будут включены следующие доходы: «нераспределенный доход в виде процентных доходов; доходов от использования интеллектуальной собственности (роялти); дивидендных доходов и иных доходов от акций; лизинговых доходов; доходов от финансовой деятельности; доходы от технических компаний» [230]. При этом у налогоплательщика существует возможность освободить компанию от налогообложения при таком подходе, если будет установлено и доказано, что такая иностранная компания осуществляет реальную экономическую деятельность, что будет подтверждаться соответствующим уровнем используемых активов и работающих сотрудников.

В рамках второй модели в налоговую базу будет включаться нераспределенный доход, который искусственно был перемещен на уровень такой иностранной компании. В данном случае искусственность перемещения прибыли (дохода) будет существовать в случаях, когда КИК не стала бы заключать доходные сделки (операции) и брать на себя риски, если бы такая компания не контролировалась иной компанией, которая осуществляет

существенные управленческие функции (англ. significant people functions) в отношении такой иностранной компании и заключаемых ею доходных сделок (операций). Иными словами, когда КИК выступает в качестве технической компании, в то время как ее управление осуществляется на уровне иной компании. В рамках данной модели также предусмотрены освобождения. Так, компания не будет признаваться в качестве КИК, если 1) ее прибыль не превышает 750 тыс. евро, доходы от неторговой деятельности не превышают 75 тыс. евро; либо 2) если ее прибыль не превышает 10% от операционных расходов за соответствующий финансовый период.

При первой модели доход исчисляется по локальным налоговым правилам страны инкорпорации налогоплательщика – контролирующего лица, то есть не по данным финансовой отчетности. Исчисленный таким образом доход включается в налоговую базу контролирующего лица. Если по итогам периода у иностранной компании убыток, убыток не включается в налоговую базу и может быть перенесен на следующие налоговые периоды.

При второй модели в налоговую базу включается доход, который искусственно был перемещен на уровень иностранной компании. Доход в таком случае будет определяться по правилам трансфертного ценообразования (то есть с учетом имеющихся активов, принимаемых рисков и выполняемых функций).

Доход при обеих моделях включается в налоговую базу с учетом доли контролирующего лица в такой компании, то есть пропорционально участию. При этом не уточняется, какая доля должна использоваться в случае расхождения между разными долями (доля участия в капитале, доля голосующих акций, доля получаемой прибыли). Доход при этом будет включен в тот же налоговый период контролирующего лица. Если за соответствующий период иностранной компанией будет распределена прибыль и она включится в налоговую базу контролирующего лица, такая прибыль не будет учитываться для целей правил о налогообложении прибыли КИК.

Перейдем к рассмотрению схожего и отличий между европейскими и российскими правилами о налогообложении прибыли КИК.

Во-первых, в рамках перечисления лиц, которые могут рассматриваться в качестве КИК, указываются как предприятия, так и постоянные представительства. Это первое отличие в рамках сравнения с российскими правилами, по которым постоянные представительства не рассматриваются в качестве субъекта правил (ими могут быть либо непосредственно компании, либо структуры – трасты, товарищества, партнерства и прочие – без образования юридического лица). Это обусловлено в первую очередь особенностями отдельных европейских правопорядков, предусматривающих в определенных случаях исключения для налогоплательщиков – так называемые объектные освобождения (англ. *object exemption*), когда прибыль филиала или представительства компании-резидента (то есть постоянного представительства) не включается в общую налоговую базу самой компании. Такие положения есть, например, в законодательстве Нидерландов. Это, соответственно, позволяет перемещать прибыль в соответствующее постоянное представительство и пользоваться возможными налоговыми послаблениями локального законодательства страны местонахождения такого постоянного представительства (например, не обложения каких-либо доходов).

Расширение субъектного состава для целей российских правил путем включения в список субъектов иностранных постоянных представительств (филиалов, иных обособленных подразделений) не имеет рациональной основы, поскольку действующий в России режим налогообложения не исключает доходы иностранных филиалов или иных обособленных подразделений со статусом постоянного представительства для налоговых целей в иностранных государствах из прибыли головного офиса – российской организации. Такая прибыль (доходы) и так будут включены в налоговую базу российской организации и обложены налогом на прибыль организаций в России. Стоит отметить, что, однако, возможность создания необлагаемых с

российской налоговой точки зрения иностранных филиалов рассматривалась применительно к международным холдинговым компаниям [313]. То есть к организациям, которые были зарегистрированы в России путем редомициляции из иностранного государства [12; 13]. При это представляется, что даже в таком случае отсутствовала бы необходимость расширения субъектного состава для целей российских правил, поскольку предполагалось, что будут освобождаться от налогообложения в России не все филиалы, а только те, что участвуют в осуществлении и реализации проектов в сфере добычи полезных ископаемых, и с одновременным признанием сделок с такими филиалами контролируемые с точки зрения российских правил о трансфертном ценообразовании. Напомним, что одним из оснований освобождения от налогообложения прибыли КИК в России является п. 7 ст. 25.13-1 Кодекса – от налогообложения освобождаются КИК, задействованные в реализации добычных проектов на основании соглашений о разделе продукции (СРП) с учетом определенных условий. Для филиалов предполагалось использованием в целом аналогичных условий (критериев для освобождения). Следовательно, само по себе «создание» таких необлагаемых филиалов не создавало бы необходимость расширения круга субъектов, которые можно было бы рассматривать в качестве КИК.

Во-вторых, условиями для признания компании в качестве контролируемой являются участие более 50% или право на получение прибыли в размере более 50% и порог налоговой нагрузки (налоговая нагрузка в стране нахождения компании меньше, чем в стране, применяющей правила). В отличие от российских правил, где для признания компании в качестве контролируемой достаточно доли прямого или косвенного участия более 25%, европейские правила используют стандартный критерий контроля по доле участия – более 50%. Стоит согласиться, что такой критерий является более оправданным, поскольку в таком случае гарантируется, что у налогоплательщика есть действительный контроль над компанией – над принятием ею соответствующих решений, в том числе о распределении

прибыли. Кроме того, европейские правила учитывают ситуации участия в компании вместе с ассоциированными предприятиями (аналог взаимозависимых лиц в российском законодательстве о налогах и сборах). Стоит также отметить, что критерий налоговой нагрузки в европейских правилах вынесен в качестве критерия для признания компании в качестве контролируемой, в российских же правилах такой критерий отсутствует. При этом в российских правилах налоговая нагрузка учитывается при применении контролирующими лицами освобождения по эффективной ставке налогообложения, однако само по себе это не влияет на признание компании или структуры в качестве контролируемой для российских налоговых целей. С точки зрения административной нагрузки видится, что российский вариант является менее затратным для налогоплательщиков, однако европейские критерии больше соответствуют сути общих правил о КИК и учитывают налоговую позицию соответствующих компаний.

В-третьих, в отличие также от российского варианта правил, европейский вариант не учитывает в качестве критерия признания компании в качестве контролируемой – наличие у лица фактического контроля над такой компанией. Это можно назвать недоработкой директивы. В российских правилах такой критерий присутствует (необходимо доказать, что у лица существует фактическая возможность определять или воздействовать на принятие решений о распределении прибыли – хотя на практике это сложно доказуемо). Тем не менее, с теоретической точки зрения представляется, что такой критерий должен быть закреплён.

В-четвертых, европейская директива, как было, в частности, указано до этого, предусматривает два подхода к определению налоговой базы – вменяемой прибыли КИК. Первый подход заключается в определении перечня облагаемых доходов КИК (предусмотрен соответствующий перечень пассивных доходов). Второй подход заключается в обложении той части прибыли, которая искусственно была перемещена на уровень КИК. В теории такие подходы называются категориальный (первый подход) и

субстанциональный (второй подход) [229, с. 74]. Выбор конкретного подхода является решением соответствующей страны – государства-члена ЕС – таблица 6.

Таблица 6 – Распределение по странам Европейского Союза в части выбора соответствующего подхода

Первый подход – категориальный, страны, выбравшие данный подход:	Второй подход – субстанциональный, страны, выбравшие данный подход:
Австрия	Бельгия
Хорватия	Кипр
Чешская Республика	Эстония
Дания	Венгрия
Германия	Ирландия
Греция	Латвия
Италия	Люксембург
Литва	Мальта
Польша [271]	Словакия
Португалия	–
Румыния	–
Словения	–
Испания	–
Швеция	–

Источник: составлено автором по материалам [320].

Стоит отметить, что Финляндия и Болгария не выбрали ни одну из предложенных опций и используют свои собственные подходы, закрепленные в локальном законодательстве. Нидерланды заняли позицию о применении указанных двух подходов в совокупности.

Если сравнивать данные подходы с российским вариантом, можно будет отметить, что они различаются. Российский вариант правил предполагает, что контролирующему лицу – налогоплательщику вменяется вся нераспределенная за соответствующий период прибыль КИК. Видится, что данный вариант к конструированию налоговой базы по КИК является неоправданно жестким. Европейские правила в данном случае таргетируют только доходы иностранной компании, которые потенциально могут быть связаны с попыткой агрессивного налогового планирования. Тем не менее, с точки зрения налогового контроля и налогового комплаенса представляется, что российский вариант является более удачным – поскольку предполагает

осуществление меньшего количества действий для определения налоговой базы и налога к уплате по правилам о налогообложении прибыли КИК. Тем не менее, в данном случае встает вопрос о том, что в таком случае должно превалировать – более справедливое определение налоговой базы и налога или более простые правила определения такой базы и налога. Представляется, что с учетом существующих принципов налогообложения первое должно быть главенствующим. В этой связи представляется, что российские правила в данной части могут быть скорректированы, в том числе с учетом европейского опыта построения правил о налогообложении прибыли КИК.

В-пятых, Европейские правила закрепляют минимальный необлагаемый порог (если прибыль определяется по второму подходу). Так, прибыль КИК не будет облагаться, если бухгалтерская прибыль компании не превышает 750 тыс. евро и сумма неторговых доходов не превышает сумму в размере 75 тыс. евро; либо если бухгалтерская прибыль составляет не более 10% операционных расходов компании – таблица 7. В российских правилах также закреплено исключение по уровню прибыли – она не должна превышать сумму в размере 10 млн руб. (в начале применения российских правил порог был установлен на уровне 50 млн руб.). Необходимо отметить, что европейский минимальный порог в пересчете на средний курс выше российского аналога. В целом представляется, что существующий порог в размере 10 млн руб. является низким и мог бы быть повышен, однако это требует соответствующего экономического обоснования и расчетов.

Таблица 7 – Распределение по странам Европейского Союза в части выбора соответствующего освобождения

Страны, выбравшие оба освобождения	Страны, выбравшие одно освобождение – более 750 тыс. евро	Страны, не выбравшие освобождение по размеру дохода или прибыли
Кипр	Эстония	Бельгия
Венгрия	Латвия	Нидерланды
Ирландия	–	Словакия
Люксембург	–	–
Мальта	–	–

Источник: составлено автором по материалам [320].

Большинство государств – членов ЕС, тем не менее, предпочли применять правила в тех случаях, когда компания является резидентом юрисдикции, которая была включена в список юрисдикций ЕС, обеспечивающих соответствующий уровень сотрудничества.

В-шестых, стоит также отметить, что в директиве опущен вопрос о возможном возникающем двойном экономическом налогообложении [282]. Данный вопрос при этом рассматривается в рамках плана БЕПС. Представляется, что это является упущением директивы. В рамках российских правил двойное налогообложение решается путем предоставления контролирующему лицу права на осуществления зачета суммы налога, уплаченной КИК в своей юрисдикции, а также налога, исчисленного в отношении постоянного представительства такой компании в Российской Федерации (п. 11 ст. 309.1 Кодекса). При этом ни европейские правила, ни российские правила не учитывают ситуации множественного иностранного последовательного владения, когда одной иностранной компанией по последовательной цепочке владеют несколько компаний, для каждой из которых такая иностранная компания будет признаваться в качестве контролируемой (КИК).

Например, компания А (российская организация) владеет на 100% компанией Б (компания является налоговым резидентом Кипра), компания Б в свою очередь владеет на 100% компанией С (компания С зарегистрирована на территории Британских Виргинских островов) – рисунок 2 ниже. Предположим, что условия для признания компании С в качестве КИК выполняются для двух стран – России и Кипра. В таком случае может возникнуть ситуация двойного налогообложения в части компании С, поскольку определенная часть ее нераспределенной прибыли подлежала бы налогообложению по правилам о КИК в двух юрисдикциях, так как для России в качестве контролируемых будут признаны компании на Кипре и БВО, а для кипрской компании – компания на БВО. Что явным образом не может соответствовать международным принципам в области налогообложения и

стремления стран уменьшить случаи возникающего двойного налогообложения.



1 – условное обозначение вменения прибыли компании С компании Б; 2 – условное обозначение вменения прибыли компании С компании А; 3 – условное обозначение вменения прибыли компании Б компании А.

Источник: составлено автором.

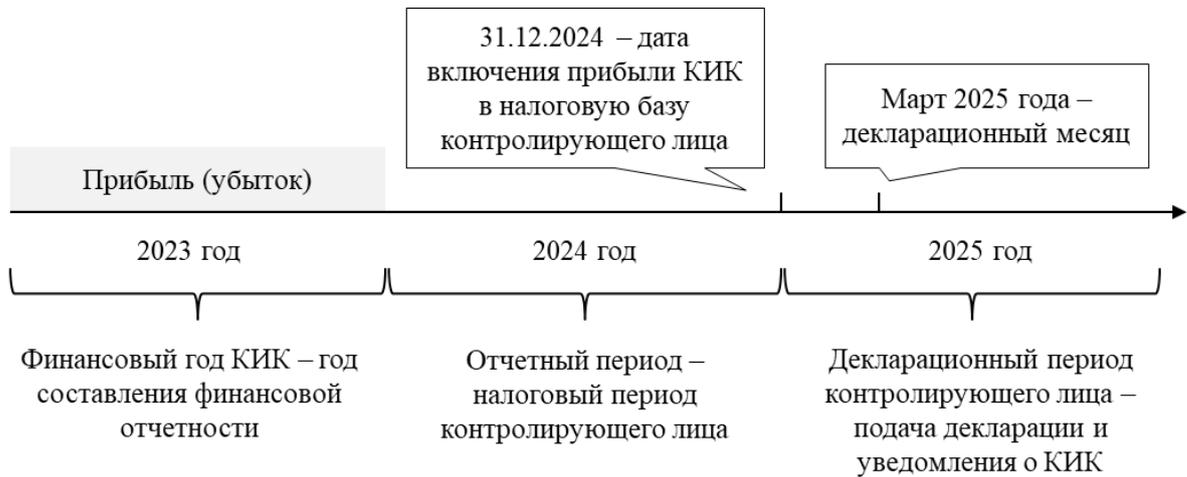
Рисунок 2 – Иллюстративная схема ситуации с множественным последовательным иностранным владением в рамках правил о КИК

Как правило, двойное налогообложение в литературе предлагается устранять путем предоставления налогоплательщику возможности осуществления зачета суммы налога. При этом видится, что с учетом конструкции правил о КИК данная ситуация может решаться также путем реформирования механизм расчета эффективной ставки налогообложения, что является одним из оснований освобождения прибыли КИК от налогообложения в России. Видится, что данный второй вариант обладает такой же эффективностью как и вариант с осуществлением зачета суммы налога и позволяет нивелировать двойное обложение прибыли КИК в нескольких юрисдикциях в случае, если вторая юрисдикция обеспечивает высокий для целей России уровень налогообложения прибыли КИК. Такой

механизм также по существу похож на то, как учитывается налог с прибыли КИК для целей глобального минимального налога.

В этой связи для разрешения указанных ситуаций можно было бы предусмотреть 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. Опционально также указанные ситуации могут разрешаться на уровне ДИДН между различными государствами (в настоящее время заключенные ДИДН указанную ситуацию не регулируют, охватывая лишь общие случаи зачета), однако это потребует кооперации большого количества государств, внесения изменений в большое количество международных договоров (ДИДН) либо принятие многостороннего договора (MLI), что, как представляется, требует использования существенного политического капитала на международной арене и активное содействие со стороны ОЭСР и международного сообщества.

В-седьмых, европейские правила предусматривают включение прибыли КИК в налоговую базу контролирующего лица в налоговом периоде, который совпадает с финансовым годом иностранной компании, за который исчисляется налог. В России же включение прибыли в налоговую базу налогоплательщика охватывает трехлетний или четырехлетний период. Так, *exempli gratia*, в России налог с прибыли иностранной компании за 2023 год по правилам о КИК будет уплачен только в начале 2025 года. В российских правилах происходит смещение периода вменения прибыли с шагом в один год. В рассматриваемом нами примере: финансовый год иностранной компании – 2023 год, налоговый период (он же отчетный период), в который будет включена прибыль контролируемой компании – 2024 год, декларационный период – 2025 год (подача уведомления, декларации, уплата налога), рисунок 3 ниже. Если финансовый год иностранной компании не совпадает с календарным годом, указанный период увеличивается *de facto* на год.



Источник: составлено автором.

Рисунок 3 – Иллюстративная схема вменения прибыли КИК в налоговую базу контролирующего лица в России по периодам

В целом смещение признания прибыли на год позволяет налогоплательщикам осуществить следующие действия:

- 1) распределить финальные дивиденды;
- 2) ликвидировать компанию;
- 3) присоединить компанию к другой компании (транснациональное присоединение – реорганизация);
- 4) уменьшить долю до неконтролирующей;
- 5) продать иностранную компанию или часть акций (долей);
- 6) произвести редомициляцию компании в Россию;
- 7) сменить налоговое резидентство компании на российское и пр.

Видится, что данное смещение в периоде вменения (включения) прибыли в налоговую базу является положительным явлением и представляет собой период для возможной реструктуризации иностранных активов (бизнеса), в том числе для проведения его деофшоризации и перевода таких активов в российскую юрисдикцию.

Таким образом, учитывая изложенное выше, можно заключить, что были установлены следующие основные отличия российских правил о КИК от аналогичных европейских правил (АТАД): 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 АТАД закреплён более сложный с административной точки зрения порядок исчисления прибыли КИК.

Тасалов К.А. в своем исследовании отмечает, что российские правила о КИК являются механистическими и лишены возможности, которая есть в рамках европейских правил – возможность налогоплательщика преодолеть презумпцию избежания уплаты налога, продемонстрировав суду коммерческие цели операций, осуществляемых без злоупотребления правом [305, с. 102]. В целом представляется, что данное утверждение можно назвать справедливым лишь частично. В рамках российских правил о КИК у контролирующего лица существует возможность применения широкого перечня освобождений, в том числе основанных на учете отдельных аспектов деятельности и условий деятельности соответствующей иностранной компании (реальный и активный характер осуществляемой ею предпринимательской деятельности, высокая налоговая нагрузка). В некоторой степени наличие данных установленных освобождений является даже преимуществом, поскольку предполагает закрепление относительно конкретных критериев для применения освобождений, что в свою очередь ограничивает дискрецию налогового органа и суда в толковании соответствующих положений. Можно сказать, что такие освобождения выступают конкретизацией общего принципа, закреплённого в европейских правилах. Кроме того, стоит учитывать, что, например, освобождение по высокой эффективной ставке, предусмотренное в российском законодательстве о налогах и сборах, *de facto* есть также и в европейских правилах, однако оно закреплено там в качестве условия признания компании в качестве контролируемой (КИК).

Стоит согласиться с Пономаревой К.А., которая справедливо отмечала, что европейские правила являются недостаточно эффективными и могут

приводить к выводу прибыли в низконалоговые юрисдикции, при этом данные правила соответствуют принципу свободы учреждения компаний, поскольку содержат в себе опровержимую презумпцию *bona fides* для налогоплательщика – контролирующего лица [300, с. 239].

14 февраля 2023 года Россию внесли в так называемый «черный список» ЕС (список юрисдикций, не сотрудничающих для целей налогообложения, англ. EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes) [46], таблица 8. В настоящее время в такой список включено 16 стран (юрисдикций). Вместе с Россией в список были внесены Британские Виргинские острова, Коста-Рика и Маршалловы острова (однако последние три страны были исключены из этого списка 17 октября 2023 года). Список стран (юрисдикций), как правило, обновляется дважды в год.

Одной из причин внесения России в указанный список называется несоответствие специального налогового регулирования (специального налогового режима, англ. harmful preferential tax regime) для международных холдинговых компаний, действующих в рамках САР (налогообложение доходов от интеллектуальной собственности, наличие «дедушкиной» оговорки) принципам и стандартам ЕС в области эффективного управления в налоговой сфере.

Стоит отметить, что до этого Россия была включена в течение определенного периода времени в «серый» список ЕС по аналогичным основаниям. Нахождение страны (юрисдикции) в таком списке однако не влечет за собой каких-либо прямых негативных налоговых последствий.

Таблица 8 – Распределение стран (юрисдикций) по «черному» и «серому» списку ЕС (приложения 1 и 2)

Страны (юрисдикции), включенные в «черный список» ЕС (Приложение 1 – англ. Annex I)	Страны (юрисдикции), включенные в «серый список» ЕС (Приложение 2 – англ. Annex II)
1	2
Американское Самоа	Турция
Ангилья	Аруба
Багамские острова	Коста-Рика
Фиджи	Кюрасао

Продолжение таблицы 8

1	2
Гуам	Израиль
Палау	Ботсвана
Панама	Доминика
Россия	Британские Виргинские острова
Самоа	Гонконг
Тринидад и Тобаго	Малайзия
Острова Теркс и Кайкос	Албания (Промышленные инициативы)
Виргинские острова (США)	Армения (Свободные экономические зоны и информационные технологические проекты)
Вануату	Эсватини (Особая экономическая зона)
Белиз	Вьетнам
Антигуа и Барбуда	–
Сейшельские острова	–

Источник: составлено автором.

Минфин России в своем публичном комментарии отметил, что по его мнению, Россией были устранены замечания, которые выдвигались ЕС в 2022 году, а именно, были внесены следующие изменения в законодательство: российские организации получили доступ к САР, были введены требования к присутствию компаний в САР, льготный налоговый режим может применяться без условий только компаниями (МХК), которые были зарегистрированы в САР до этого и только до конца 2025 года [308]. Соответствующая информация была доведена до ЕС. При этом формально включение страны (юрисдикции) в «черный» список ЕС нельзя обжаловать в Суде ЕС, поскольку документы (акты) вида «Выводы» (англ. conclusions) формально не признаются в качестве нормативных правовых актов и не имеют юридической силы, такие акты рассматриваются скорее в качестве актов рекомендательного характера («акты мягкого права», англ. soft law).

Нахождение страны (юрисдикции) в «черном» списке ЕС влечет за собой как негативные налоговые последствия, так и меры административного (ограничительного) характера. При этом список мер включает в себя в том числе меры, связанные с применением правил о КИК в ЕС. Так, в рамках реализации Директивы ЕС 2016/1164 от 12 июля 2016 года [42] государства-члены ЕС должны применять как минимум одну из четырех ограничительных

(защитных) налоговых и одну из трех административных мер в отношении юрисдикций, входящих в «черный» список ЕС. Применимые меры каждая страна выбирает самостоятельно. По желанию страны также могут разработать дополнительные защитные меры и внедрить их в свое локальное законодательство.

Так, к мерам ограничительного (защитного) налогового характера относятся следующие меры, рисунок 4:

1) невозможность учета для целей налогообложения налогоплательщиками-резидентами стран ЕС расходов, понесенных при осуществлении сделок с лицами из «черного» списка ЕС;

2) применение правил КИК в отношении лиц – резидентов ЕС, которые потенциально могли не применять данные правила согласно локальному законодательству;

3) применение налогов у источника по выплачиваемым лицам из «черного» списка ЕС доходам, которые ранее могли освобождаться от налогообложения или облагаться по более низкой (пониженной) налоговой ставке;

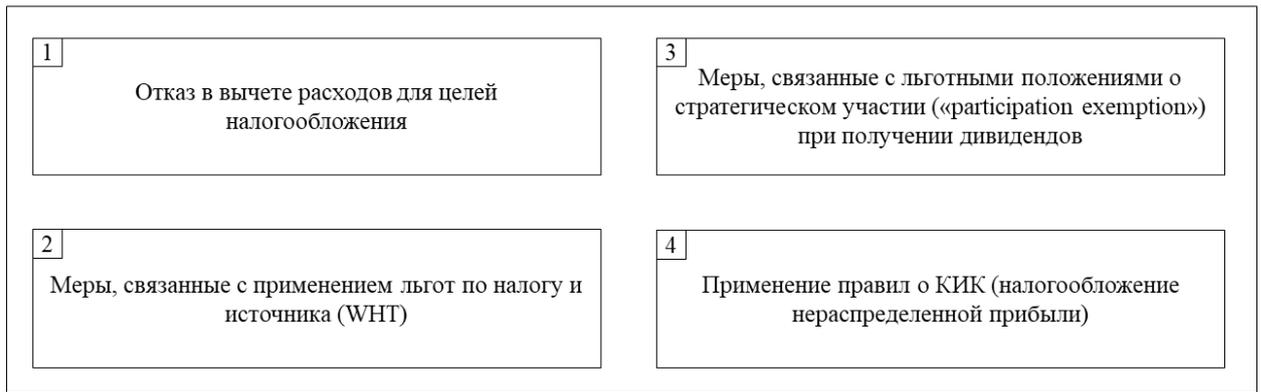
4) ограничение на применение для акционеров-резидентов ЕС правил освобождения от налогообложения распределяемой прибыли, получаемой от лиц из «черного» списка ЕС.

К мерам административного характера относятся, в частности, следующие меры:

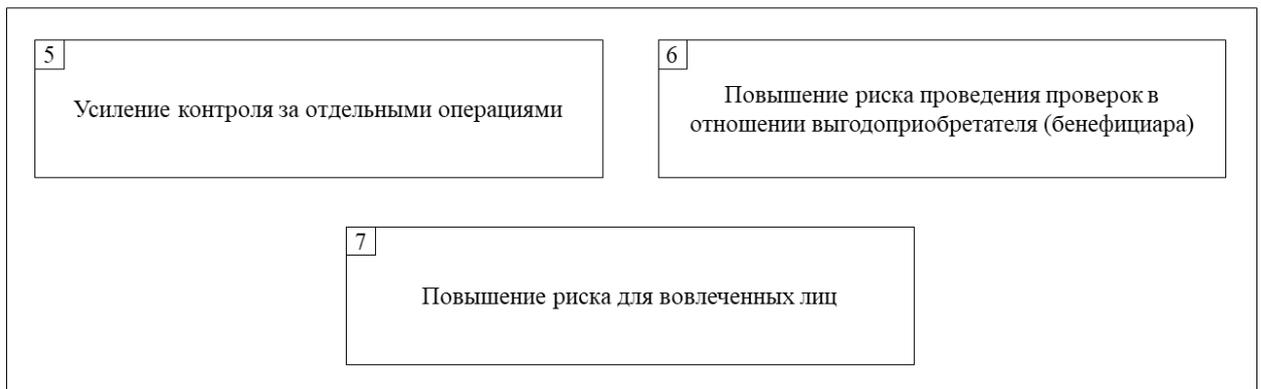
1) усиленный мониторинг определенных транзакций между резидентами ЕС и лицами из «черного» списка ЕС;

2) повышенные «аудиторские» риски для налогоплательщиков ЕС, которые используют структуры или сделки, в которые вовлечены лица из «черного» списка ЕС.

Ограничительные (защитные) налоговые меры (1-4)



Административные меры (5-7)



Источник: составлено автором.

Рисунок 4 – Перечень ограничительных (защитных) налоговых мер и административных мер, принимаемых к странам (юрисдикциям) из «черного» списка ЕС

Из таблицы 9 ниже видно, что больше половины стран ЕС приняло более одной защитной налоговой меры. Страны, выбравшие все меры в рамках опций: Франция, Германия, Латвия, Португалия. Отдельные страны выбрали в качестве защитной налоговой меры применение правил о КИК. Это значит, что российские организации с соответствующей необходимой долей участия иностранных акционеров из указанных стран потенциально будут рассматриваться в таких странах в качестве КИК, что может повлечь для таких акционеров – контролирующих лиц дополнительную налоговую обязанность. При этом также вероятно, что такая обязанность может и не возникнуть в связи с высокой стандартной налоговой ставкой в России (20%), что, как правило, должно исключать российские организации из под действия соответствующих правил КИК в ЕС, однако это будет зависеть от конкретных правил в локальном законодательстве соответствующей страны ЕС.

Таблица 9 – Выбор стран ЕС мер ограничительного (защитного) налогового характера к странам из «черного» списка ЕС

Наименование страны ЕС	Отказ в вычете расходов для налоговых целей	Применение правил о КИК	Меры, связанные с налогом у источника (WHT)	Ограничение на применения льготы по стратегическому участию для получаемых дивидендов
Австрия	–	X	–	X
Бельгия	X	X	–	X
Болгария	–	–	X	–
Хорватия	–	X	X	–
Кипр	–		X	–
Чехия	–	X	–	–
Дания	X	–	X	–
Эстония	–	–	X	X
Финляндия	–	X	–	–
Франция	X	X	X	X
Германия	X	X	X	X
Венгрия	–	X	–	–
Ирландия	–	X	X	–
Латвия	X	X	X	X
Люксембург	X	–	–	–
Нидерланды	–	X	X	–
Мальта	–	–	–	X
Польша	X	X	X	
Португалия	X	X	X	X
Румыния	X	–	–	–
Словакия	X	–	X	X
Словения	X	–	X	X
Швеция	X	–	–	–

Источник: составлено автором по материалам [325].

При этом включение страны (юрисдикции) в «черный список» ЕС не означает немедленного применения к указанным странам мер налогового или административного характера. Это зависит от порядка в конкретной стране, одни страны используют так называемый динамический подход (*ipso jure* обновление локального черного списка страны вслед за обновлением в ЕС) и статический подход (необходимость принятия внутреннего акта для имплементации списка ЕС). Так, например, Германия использует второй подход. Ожидается, что обновление списка в Германии произойдет только к концу 2023 года, при этом соответствующие меры начнут действовать только

со следующего года – 2024 года. При чем отдельные меры вступят в силу в еще более поздние сроки, так, ожидается, что ограничение на вычет расходов начнет действовать только с 2027 года, а ограничения льготных положений по стратегическому участию на получаемые дивиденды только с 2026 года. Рассмотрим также иные страны в таблице 10 ниже.

Таблица 10 – Используемые странами ЕС подходы в части имплементации «черного» списка ЕС (динамический подход, статический подход)

Наименование страны ЕС	Характер используемого «черного» списка ЕС (порядок имплементации в конкретной стране)
Австрия	Динамический подход (на конец налогового периода)
Бельгия	Динамический подход (на конец налогового периода для льготы по стратегическому участию и правилам о КИК)
Болгария	Динамический подход
Хорватия	Динамический подход
Кипр	Не определено
Чехия	Динамический подход (на конец налогового периода)
Дания	Статический подход (регулируется на уровне закона)
Эстония	Динамический подход
Финляндия	Динамический подход (на конец текущего и прошлого налоговых периодов)
Франция	Статический подход (регулируется на уровне закона, обновляется на ежегодной основе)
Германия	Статический подход (регулируется на уровне закона)
Венгрия	Динамический подход
Ирландия	Статический подход (для применения правил о КИК), динамический подход (для целей мер в части налога у источника)
Люксембург	Статический подход (регулируется на уровне закона, обновляется на ежегодной основе)
Нидерланды	Статический подход (регулируется на уровне закона, обновляется на ежегодной основе)
Мальта	Динамический подход
Польша	Статический подход (регулируется на уровне закона)
Португалия	Статический подход (регулируется на уровне постановления)
Румыния	Динамический подход
Словакия	Статический подход (на 1 января календарного года)
Словения	Статический подход (регулируется на уровне закона, обновляется на ежегодной основе)
Швеция	Динамический подход

Источник: составлено автором по материалам [325].

По результатам исследования указанных отличий в рамках параграфа можно сделать общий вывод об отсутствии необходимости кардинального реформирования Россией национальных правил о КИК с учетом европейского

опыта, однако можно рассмотреть возможность внесения изменений в части отдельных нормативных аспектов: возможность увеличения необлагаемого минимума (в настоящее время 10 млн руб.); возможность корректировки порядка определения налоговой базы. При этом представляется также целесообразным рассмотреть внесение изменений в законодательство о налогах и сборах в части ситуаций множественного иностранного владения с целью недопущения возникновения двойного налогообложения для групп компаний (например, предусмотрев возможность зачета уплаченного другой иностранной компанией-владельцем налога с прибыли КИК или учета такого налога для целей освобождения по эффективной ставке налогообложения – п. 3 ст. 25.13-1 Кодекса). Включение России в «черный список» ЕС будет иметь последствия в том числе с точки зрения применения к российским организациям европейских правил о КИК.

3.2 Сравнение правил о контролируемых иностранных компаниях с концепцией глобального минимального налога

Одной из последних инициатив ОЭСР является введение глобального минимального налога – ГМН (англ. Pillar Two, или Второе направление). Отдельные авторы отмечают необходимость учета указанной инициативы ОЭСР при рассмотрении российских правил о КИК [253, с. 41-44].

Впервые идея введения ГМН была упомянута еще в 2019 году [274] как механизм для борьбы с вызовами, возникающими в связи с цифровизацией мировой экономики [280]. В феврале и ноябре того же года были проведены первые публичные консультации с широкой общественностью для сбора первых комментариев в части отдельных вопросов, в том числе практических, которые интересуют заинтересованные стороны [275]. После этого, в 2020 году, ОЭСР опубликовала первый приблизительный проект правил, содержащих основные характеристики и элементы предлагаемого правового регулирования [281].

В проекте прямо отмечалась близость предлагаемых правил с регулированием в части правил о КИК. При этом утверждалось, что указанные правила могут сосуществовать после введения правила Второго направления, поскольку они имеют разную направленность и призваны решать разные задачи в области международного налогообложения. Однако прямо вопрос о необходимости ГМН в дополнение к правилам о КИК ОЭСР не ставился. Учитывая, однако, что с введения правил о КИК прошло не более пяти лет, а такие правила были введены около 50 странами [276], необходимость введения нового регулирования, как кажется, не стояла так остро. Отдельные авторы отмечают, что оценивать эффект от БЕПС с 2015 года все еще рано [264]. Для ответа на данный вопрос кратко остановимся на основных положениях предлагаемого регулирования в рамках Второго направления и того, как оно соотносится с российскими правилами о КИК и европейскими правилами в целом.

В конце 2021 года ОЭСР опубликовала Модельные правила в части ГМН [323] – основной базовый документ в данной сфере. Впоследствии методологический корпус актов в сфере ГМН был существенно расширен со стороны ОЭСР (были выпущены комментарии к правилам, иллюстративные примеры, руководства и пр.), однако для целей настоящего исследования мы сфокусируемся на Модельных правилах, поскольку они определяют основные сущностные характеристики концепции ОЭСР о ГМН. В соответствии с указанными модельными правилами ГМН распространится на международные группы компаний (далее – МГК) с ежегодной выручкой 750 млн евро и выше согласно консолидированной финансовой отчетности (отметим, что этот порог совпадает с порогом, при котором необходимо подавать страновую отчетность (англ. Country by Country Reporting, сокр. CbCR) в связи с применением правил трансфертного ценообразования). При этом критерий по выручке должен выполняться как минимум в двух из четырех календарных лет, предшествующих отчетному периоду. Так, например, для применения правил в 2023 году потребуются, чтобы выручка как

минимум двух годов за период 2019 – 2022 была равна или превышала 750 млн евро (за каждый такой год).

ГМН не будет затрагивать (ст. 1.5 Модельных правил): государственные организации; международные организации (межправительственные или наднациональные организации); некоммерческие организации; пенсионные фонды; инвестиционные фонды и имущественные компании (англ. Real Estate Investment Vehicle), являющиеся материнскими компаниями международной группы; а также доходы от международных перевозок (ст. 3.3 Модельных правил); организации в юрисдикциях с невысокими финансовыми оборотами и показателями группы (см. далее о применимых освобождениях).

На себя обращает внимание также и то, что в отличие от Первого направления ОЭСР (налогообложение МГК по месту нахождения покупателей), в исключения по Второму направлению не попали финансовые институты и добывающие компании. То есть список исключений разный. В этой связи представляется, что в связи с более низкими финансовыми порогами сфера применения ГМН будет в десятки раз шире, чем у Первого направления (англ. Pillar 1).

Примечание – Первое направление, являющееся также концепцией ОЭСР, предполагает предоставление странам новых налоговых прав в части налогообложения доходов международных групп в стране, где она ведет предпринимательскую деятельность (по месту нахождения покупателей такой группы), даже если там нет физического присутствия указанной группы.

Периметр компаний, подпадающих под ГМН, будет основываться на принципах консолидации по правилам бухгалтерского учета (прежде всего, МСФО). Согласно МСФО 10 [24], компания подлежит включению в консолидированную отчетность другой компании, если вторая имеет контроль над первой. Контроль определяется либо по доле участия, либо по иным основаниям (как правило, если компания владеет более чем 50% в другой компании, вторая будет включена в консолидированную отчетность). Это первое отличие от правил о КИК. В России компания признается

контролируемой при превышении доли в 25% (либо по наличию контроля), в ЕС – при превышении доли в 50%. Со всей очевидностью, периметр включаемых компаний совпадать не будет: по российским правилам в периметр будет включено больше компаний за счет сниженного порога, по европейским правилам также возможны расхождения, учитывая, что в них не предусмотрены положения в части фактического контроля над компанией.

Стоит отметить, что предлагаемые освобождения также не совпадают. Так, *exempli gratia*, российские правила о КИК предполагают освобождение иностранных компаний, осуществляющих реальную предпринимательскую деятельность активного характера – активную деятельность (освобождение для активных иностранных компаний). Европейские правила содержат также аналогичное по существу освобождение. ГМН при этом не предполагает исключение для компаний, осуществляющих реальную предпринимательскую деятельность активного характера, из своего периметра.

Видится, что это обусловлено различиями в целях рассматриваемых правил. 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 налогов на уровне не ниже согласованного между странами (то есть не ниже 15%). Представляется, что исключение таких компаний (осуществляющих реальную предпринимательскую деятельность активного характера) из периметра ГМН не позволило бы достичь заявляемой ОЭСР цели. Однако Россия в лице Минфина России предлагала предусмотреть в правилах исключение для активных иностранных компаний [307]. Тем не менее, такая идея в итоге не была поддержана.

ОЭСР предложила несколько правил, которые дополняют друг друга и позволяют обложить налогом иностранные компании даже в случае, когда материнская компания не ввела правила ГМН. При применении этих правил прибыль, где бы она ни была сформирована, будет обложена по согласованной минимальной ставке, равной 15%. Ставка также отличается для России и ЕС.

В России ставка для прибыли КИК составляет 20%, для ЕС ставка зависит от конкретной юрисдикции (она может быть больше или меньше 15%, как, например, на Кипре).

При этом можно ожидать, что иностранные юрисдикции со ставкой, которая составляет меньше 15%, повысят данную ставку после имплементации правил о ГМН. Так, например, такое заявление было сделано на уровне ОАЭ. Стандартная ставка налогообложения в ОАЭ в настоящее время составляет 9% (для компаний, подпадающих под корпоративный налог, введенный с июня 2023 года), однако для международных групп с присутствием в ОАЭ такая ставка, как ожидается с учетом упомянутого заявления, будет повышена до 15%.

Правило первое – англ. Income Inclusion Rule (IIR). По этому правилу (ст. 2.1, 2.2 Модельных правил) материнская компания доплачивает приходящуюся на нее часть дополнительного налога (англ. Top-Up Tax) на прибыль компаний группы, расположенных в низконалоговой юрисдикции. В итоге уровень налогообложения не должен быть меньше 15%. Ст. 2.3 Модельных правил позволяет конечной материнской компании зачесть налог, уплаченный промежуточной материнской компанией с прибыли их иностранной компании в соответствующей юрисдикции.

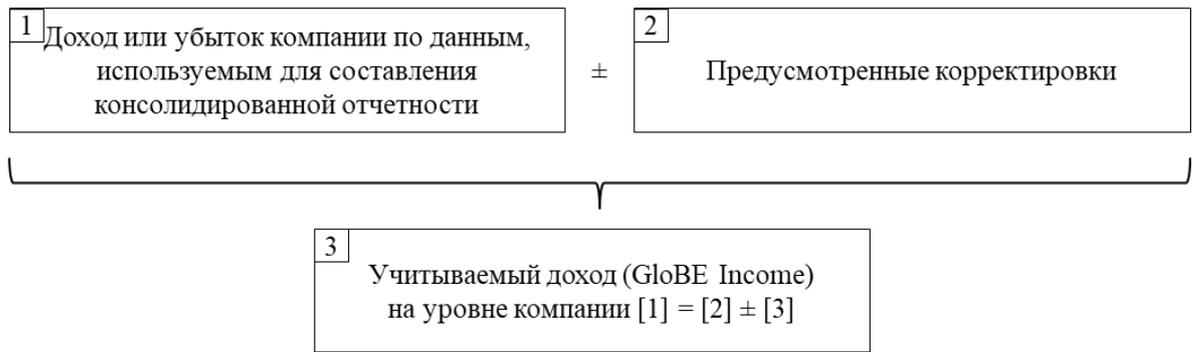
Второе правило – англ. Undertaxed Payments / Profits Rule (UTPR). Если правило IIR не сработало (то есть в стране материнской компании налог не доплачен), то налог должен будет быть доплачен на уровне непосредственно самих дочерних компаний группы, прибыль которых обложилась по ставке меньшей чем 15%. Механизм доплаты выглядит следующим образом – определенную сумму расхода будет запрещено вычесть таким образом, чтобы сумма налога к доплате составила неуплаченную на уровне материнской компании сумму дополнительного налога (ст. 2.4 Модельных правил). Если в текущем налоговом периоде такую корректировку осуществить будет нельзя, она будет перенесена на следующий период. Рассчитать доплату можно будет следующим образом (ст. 2.6 Модельных правил): необходимо определить

общую сумму доплаты по всем юрисдикциям, затем определить долю, приходящуюся к доплате в каждой конкретной низконалоговой юрисдикции, для этого необходимо определить сколько в ней сотрудников и сколько материальных активов (по данным бухгалтерского учета) по сравнению с общим числом по всем таким юрисдикциям. Такой расчет доли должен будет производиться на ежегодной основе.

ОЭСР в Модельных правилах предложила использовать данные для составления консолидированной финансовой отчетности (до исключения внутригрупповых транзакций) со следующими корректировками:

- на сумму налога;
- дивидендов и прибыли или убытка от капитала (англ. equity gain or loss) (для исключения двойного учета сумм, которые ранее уже были учтены для целей налогообложения и, как правило, освобождаются от налогообложения во многих странах);
- переоценку;
- результат от продажи активов и обязательств, исключенных по ст. 6.3 Модельных правил;
- ассиметричные курсовые разницы (в тех случаях, когда могут произойти искажения в результате использования разной функциональной валюты для бухгалтерского учета и налогового учета);
- не вычитаемые расходы (незаконные выплаты);
- доходы и расходы прошлых периодов (в результате ошибок или изменения учетной политики); расходы на пенсионное обеспечение.

Целью таких корректировок является приближение используемых данных финансовой отчетности (бухгалтерского учета) к данным налогового учета. Перечисленные случаи, по мнению ОЭСР, являются наиболее общими случаями возникающих разниц. Тем не менее, не все корректировки в настоящее время предельно понятны с точки зрения порядка и оснований для их осуществления, что требует своего уточнения в последующем.



1 – финансовый результат за период; 2 – корректировки финансового результате (увеличивающие или уменьшающие сумму финансового результата); 3 – математический результат исчислений – учитываемый для целей ГМН доход.

Источник: составлено автором.

Рисунок 5 – Расчет прибыли (убытка) для целей глобального минимального налога (ГМН)

Указанный выше на рисунке 5 порядок расчета прибыли (убытка) и включения его в базу материнской компании группы также отличается от правил о КИК. Российские правила предполагают использование как неконсолидированной финансовой отчетности, так и использование первичных документов для целей расчета (если прибыль (убыток) определяется по правилам для гл. 25 Кодекса), при ГМН же используются по сути консолидированные данные (трансформационные и консолидационные таблицы). Правила ЕС предполагают использование налоговых правил для расчета прибыли (убытка), что также не соотносится с концепцией ОЭСР о ГМН. Следовательно, прибыль, а значит и налоговая база, определенная по указанным правилам, будут различаться. Используемые и предлагаемые корректировки также не совпадают, что увеличит возникающие между правилами исчисляемые разницы.

В ст. 3.3 Модельных правил указывается, что следует понимать под прибылью от международных перевозок, и каким образом ее следует исключать из расчета для целей правил GloBE. Данное «послабление» для указанной отрасли сделано, как представляется, с учетом специфики ее налогообложения и предусмотренными специальными режимами налогообложения в различных странах. В ст. 3.4 Модельных правил определено, как следует распределить прибыль между головным офисом и

зарубежным постоянным представительством (постоянное представительство, как известно, не является отдельным юридическим лицом, в связи с чем возникает необходимость распределения дохода между облагаемым филиалом и головным офисом). Следует отметить, что постоянное представительство будет выступать в качестве отдельного субъекта для целей ГМН. Это схоже с европейскими правилами о КИК, однако отличается от российских правил ввиду указанных ранее особенностей налогообложения филиалов российских организаций в России. В ст. 3.5 Модельных правил описано, как следует определить прибыль сквозных структур (например, партнерств и товариществ, прибыль которых облагается налогом на уровне соответствующих товарищей или партнеров).

Сумма налога, используемая для расчета эффективной ставки по конкретной юрисдикции, должна будет браться из отчетности (финансовых таблиц для целей консолидации), но также с учетом предлагаемых ОЭСР некоторых корректировок (например, на отложенные налоги). Целью данных корректировок является приближение используемых данных к данным налогового учета. Полный список корректировок приведен в ст. 4.1 Модельных правил. Механизм учета отложенных налогов при этом указан в ст. 4.4 Модельных правил. Так, *exempli gratia*, подлежат исключению суммы, связанные с оценкой руководства налоговой позиции компании в связи с будущими событиями (изменение в оценке суммы налоговых убытков, неопределенные налоговые позиции). Использование данных финансовой, а не налоговой отчетности, как видится, обусловлено общим принципом использования финансовой отчетности для целей расчета и сближения соответствующих показателей, потому что данные налогового и бухгалтерского учета могут в некоторой либо существенной степени отличаться.

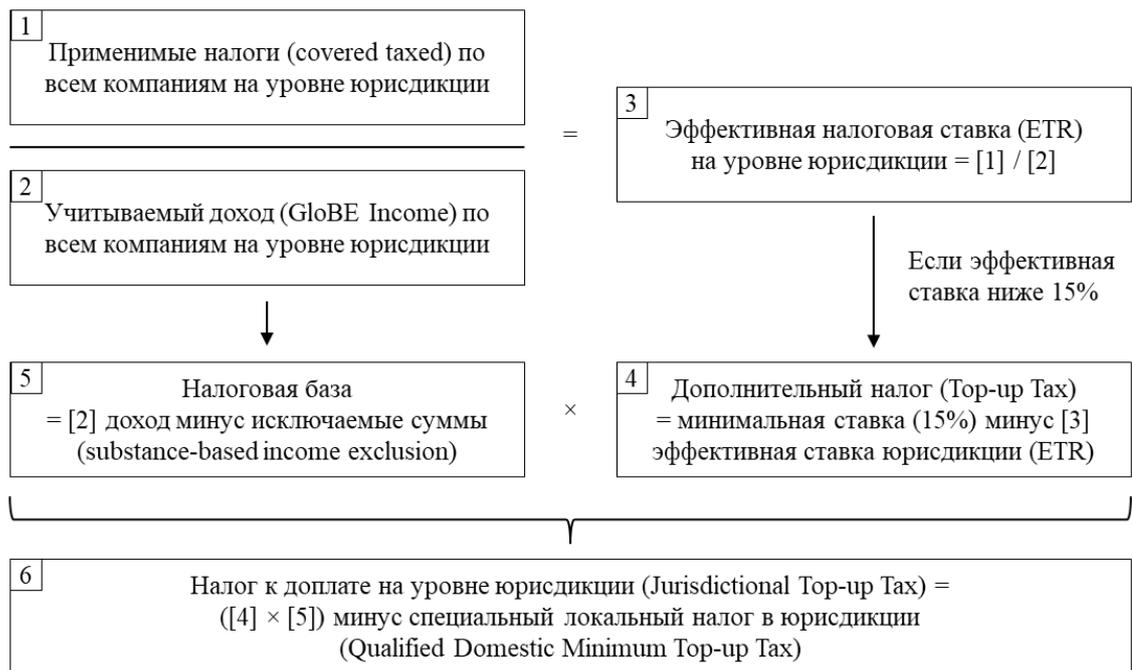
Также в ст. 4.2 Модельных правил раскрыто понятие учитываемых для целей ГМН налогов (*covered taxes*). В эту сумму необходимо будет включить корпоративный налог на прибыль за финансовый год, налог на

распределенную прибыль и некоторые другие. В главе, связанной с расчетом и учетом уплаченных налогов в конкретной юрисдикции, содержатся и другие уточняющие правила, например, в отношении корректировок, сделанных после подачи отчетности (ст. 4.6 Модельных правил), которые необходимо учитывать для определения соответствующих сумм и осуществления корректного расчета.

В рамках определения суммы уплаченного налога и следовательно эффективной ставки по соответствующей юрисдикции, ОЭСР предлагает учитывать уплаченный контролирующими лицами налог с прибыли КИК в качестве налога, атрибутируемого самой КИК. То есть эффективная ставка для целей ГМН с учетом такого отнесения налога с дохода в виде прибыли КИК, соответственно, будет увеличена. Стоит отметить, что формально такое распределение суммы налога не соответствует общепризнанному определению того, кто считается обязанным с налоговой точки зрения субъектом по правилам о КИК (контролируемая компания или акционер). Поскольку, как и заявляла сама ОЭСР, таким субъектом выступает контролирующее лицо – акционер, а не иностранная компания. С чем вполне можно согласиться, так как фактическую уплату налога производит контролирующее лицо за счет своих средств, а не за счет средств иностранной компании. Однако отнесение суммы налога для целей ГМН на уровень КИК в целом можно считать обоснованным, поскольку это позволяет учесть общую для международной группы налоговую нагрузку, которую *de facto* такая группа несет в отношении соответствующей иностранной компании. Иное также приводило бы к необоснованному двойному налогообложению в рамках параллельного сосуществования рассматриваемых правил (ГМН и правил о КИК).

Для определения материнской компании группы того, где и сколько необходимо будет доплачивать до 15% (а именно на материнскую компанию будет возложена налоговая обязанность доплаты налога по иностранным компаниям группы), нужно будет определить, какие суммы налогов с прибыли

в каждой юрисдикции уже были уплачены (прибыль всех компаний группы, попавших в периметр правил, расположенных в этой юрисдикции). Для этого необходимо разделить их уплаченные в юрисдикции налоги на их скорректированную прибыль в целях ГМН. Если ставка оказалась меньше 15%, юрисдикция считается низконалоговой в целях ГМН и на уровне материнской компании группы необходимо будет исчислить налог к доплате. Схематично это можно представить следующим образом, рисунок 6.



1 – уплаченные в юрисдикции налоги; 2 – доход в юрисдикции; 3 – рассчитываемая эффективная ставка налогообложения; 4 – дополнительный налог в юрисдикции (в процентах); 5 – налоговая база для целей расчета дополнительного налога; 6 – итоговая сумма налога к доплате по соответствующей юрисдикции.

Источник: составлено автором.

Рисунок 6 – Порядок расчета налога к доплате на уровне соответствующей юрисдикции по правилам Второго направления (Pillar 2)

Из итоговой суммы можно будет исключить часть сумм (около 5% после переходного периода), которые относятся к материальным активам и вознаграждению работников конкретной компании группы (англ. substance-based income exclusion). В рамках переходного периода предполагается, что процентная доля вычитаемых сумм (8% и 10% соответственно) постепенно в течение 10 лет будет снижаться до 5%, таблица 11.

Таблица 11 – Процентная доля вычитаемых сумм, относящихся к материальным активам и вознаграждению работников, в пределах переходного периода, предлагаемого ОЭСР в рамках модельных правил

В процентах

В части вознаграждения работников (payroll carve-out)		В части материальных активов (tangible asset carve-out)	
Год	Вычитаемая доля	Год	Вычитаемая доля
2023	10	2023	8,0
2024	9,8	2024	7,8
2025	9,6	2025	7,6
2026	9,4	2026	7,4
2027	9,2	2027	7,2
2028	9,0	2028	7,0
2029	8,2	2029	6,6
2030	7,4	2030	6,2
2031	6,6	2031	5,8
2032	5,8	2032	5,4

Источник: составлено автором.

В модельных правилах упоминается также специальный локальный налог в юрисдикции (англ. Qualified Domestic Minimum Top-up Tax). Данная конструкция позволит юрисдикциям исключить отток налоговых доходов в случаях, когда по такой юрисдикции в результате расчетов по разным причинам получилась низкая эффективная ставка налогообложения (менее 15%). Это может быть актуально также и для России с учетом имеющихся льготных режимов и ставок (0% налоговая ставка для IT-компаний, РИП, СПИК, СЗПК и прочее).

Указанный порядок отличается от российского и европейского в части КИК. В России налог определяется для каждой компании отдельно, в то время, как уже указывалось, для целей ГМН будут использоваться данные совокупно по всем компаниям по соответствующей юрисдикции. В ЕС, однако, существуют некоторые правопорядки, которые также предполагают смешивание финансового результата по отдельным компаниям внутри одной юрисдикции. По российским правилам обязанность уплаты налога будет возложена на первого в цепочке акционера – российского налогового резидента, в то время как для целей ГМН необходимо будет определить

материнскую компанию группы, которая будет обязана уплатить недостающую сумму налога.

Для юрисдикций, в которых средняя выручка международной группы не превышает 10 млн евро и средний уровень дохода (англ. GloBE Income) не превышает 1 млн евро (или получен убыток), установлено освобождение (ст. 5.5 Модельных правил). К таким юрисдикциям правила Второго направления не применяются (англ. De Minimis Exclusion). Для расчета используются показатели за три года, включая отчетный год. В России исключение по лимиту установлено на меньшую сумму (10 млн руб.), как и в ЕС (750 тыс. евро).

Модельные правила содержат еще 2 главы, описывающие специфические ситуации: гл. 6 посвящена корпоративным реструктуризациям, а гл. 7 посвящена налоговой нейтральности и режимам распределения прибыли. Гл. 8 устанавливает правила в части подачи специальной налоговой отчетности (англ. GloBE Information Return) в целях ГМН в каждой юрисдикции, которая имплементировала правила Второго направления. Переходные правила описаны в гл. 9, гл. 10 содержит определения используемых понятий и обозначений.

С учетом указанных выше правил ГМН, можно установить следующий общий порядок действий для целей определения налоговой базы и суммы налога к доплате по каждой юрисдикции:

- 1) сначала необходимо определить, подпадает ли международная группа под действие ГМН (необходимо оценить порог по выручке), после необходимо определить компании группы, не указанные в списке исключений и, соответственно, подпадающие под ГМН, и место их расположения (налогового резидентства);

- 2) необходимо определить учитываемый доход (англ. GloBE Income), отталкиваясь от данных, используемых для составления консолидированной финансовой отчетности, произвести соответствующие корректировки показателей;

3) определить сумму налога (англ. covered taxes), используя данные финансовой отчетности, но с учетом проведения некоторых корректировок на отложенные налоги;

4) необходимо посчитать эффективную ставку (англ. ETR) по юрисдикции, определив сумму налога к доплате (англ. top-up tax), если эффективная ставка меньше 15%; при этом необходимо будет вычесть часть сумм (около 5% после переходного периода), которые относятся к материальным активам и вознаграждению работников конкретной компании группы (англ. substance-based income exclusion); применить соответствующие освобождения;

5) начислить налог к доплате и определить лицо, которое должно будет осуществить уплату налога, по первому (англ. Income Inclusion Rule – IIR) или второму (англ. Undertaxed Payments / Profits Rule – UTPR) правилу.

Рассмотрим также позиции отдельных стран в части имплементации концепции ОЭСР о ГМН в таблице 12. В столбце 1 указано наименование страны (юрисдикции), в столбце 2 – общая позиция страны (юрисдикции) в части имплементации ГМН, в столбце 3 – статус проводимых консультаций, в столбце 4 – статус по имплементации законодательства о ГМН (наличие проекта, наличие принятого закона и пр.), в столбцах 5 и 6 – ожидаемые периоды применения первого и второго правил.

Таблица 12 – Позиции отдельных стран (юрисдикций) в части имплементации концепции ОЭСР о глобальном минимальном налоге

Страна / юрисдикция	Общая позиция	Объявление / проведение консультаций	Статус по проекту закона	Год начала применения IIR	Год начала применения UTPR
1	2	3	4	5	6
ЕС	–	–	Принята директива	2024	2025
Нидерланды	Официальный план	Да	Есть проект	2024	2025
Германия	Формальное указание	Ожидается в 2023	Нет	2024	2025

Продолжение таблицы 12

1	2	3	4	5	6
Швеция	Официальный план	–	Есть промежуточный отчет	2024	2025
Франция	Формальное указание	–	–	2024	2025
Люксембург	Нет формальных указаний	–	–	2024	2025
Швейцария	Официальный план	Да	Проект закона	2024	2024
Великобритания	Официальный план	Да	Закон принят	2024	2025
Катар	Официальный план	–	Закон принят (формально)	Нет информации	Нет информации
Гонконг (САР)	Официальный план	Вторая половина 2023 года	–	2025	2025
Корея	Официальный план	–	Закон принят	2024	2024
Япония	Официальный план	–	Закон принят	2024	2025 или позже

Источник: составлено автором по материалам [321].

Таким образом, подводя итог по изложенному выше в данном параграфе, можно отметить следующее. Правила о КИК и правила, предлагаемые ОЭСР в части ГМН, отличаются как по механизму действия, так и по субъектному охвату. Как было указано, ГМН предполагает определение периметра компаний по принципу бухгалтерской консолидации, расчет налоговой базы происходит на основе консолидированных данных, налоговая база считается для каждой юрисдикции отдельно, а не для каждой иностранной компании, 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 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 налогообложения по соответствующей юрисдикции.

Для России и российских организаций потенциальный налоговый эффект от введения ГМН может быть следующим. Если российские международные группы имеют в своей структуре иностранные компании в низконалоговой юрисдикции, в том числе осуществляющие предпринимательскую деятельность активного характера, в России необходимо будет доплатить налог до соответствующего минимального уровня (до 15%).

Если же российская организация сама входит в международную группу с иностранной материнской головной компанией, то такая российская организация или организации будут оценены на российский уровень налогообложения. Принимая во внимание, что в России налогообложение налогом на прибыль осуществляется по ставке 20%, существенных сумм доплаты в иностранной юрисдикции возникнуть не должно. Однако для таких случаев будет целесообразно все равно предусмотреть возможность доплаты налога на уровне России (по аналогии с предлагаемым ОЭСР – англ. QDMTT) с тем, чтобы не потерять дополнительный источник налоговых доходов, который может перераспределиться в иностранную юрисдикцию. Это будет особенно релевантно для российских организаций, применяющих льготные режимы налогообложения в России (0% налоговая ставка для IT-компаний, РИП, СПИК, СЗПК и прочее), поскольку ГМН *de facto* может нивелировать предоставляемые государством меры налогового стимулирования в соответствующих отраслях и тогда встанет вопрос о том, что является приоритетным в данном случае: налоговые доходы, которые могут перераспределены в иностранную юрисдикцию, или поддержка локального бизнеса иностранных холдингов и международных групп.

В целом российские правила о КИК позволяют в большинстве случаев нивелировать эффект от накапливаемой прибыли в низконалоговых юрисдикциях, однако различий со Вторым направлением, как указывалось, относительно много, и, как видится, в рамках правил о ГМН можно будет охватить ситуации в том числе с перераспределением доли маржинальности на активные иностранные компании, например, на трейдеров, облагаемых в некоторых европейских странах по преференциальным сниженным налоговым ставкам. Представляется, что вносить какие-либо изменения в российские правила о КИК в связи с потенциальной имплементацией концепции ОЭСР о ГМН в настоящее время нет необходимости.

Подводя итог по третьей главе, можно сделать следующие общие выводы. Россия в целом старается следовать глобальным трендам в области международного налогообложения, что, однако, в последнее время осложняется с учетом внешней обстановки и принимаемых ограничительных мер. Российские правила о КИК соответствуют международной практике формирования правил о КИК, однако имеют свою национальную специфику. Сопоставление российских правил с их европейским аналогом показало необходимость установления механизма избежания двойного налогообложения для международных групп компаний.

Соотношение же рассматриваемых правил с концепцией ОЭСР о ГМН показало возможность их сосуществования с учетом заложенного в правила о ГМН механизма определения эффективной ставки налогообложения. Несмотря на внешние обстоятельства представляется, что сравнение российского законодательства с иностранным не перестает быть актуальным. Анализ международного опыта позволяет расширить представления о национальных налоговых механизмах и учитывать лучшие практики построения таких механизмов за рубежом либо наоборот делать выводы об отсутствии необходимости в имплементации данного зарубежного опыта, что в конечном счете будет способствовать цели построения эффективной налоговой системы в России.

Заключение

В диссертации проведен анализ правил налогообложения прибыли КИК как основы правового обеспечения в данной сфере и правового регулирования оснований для осуществления налогового контроля и оснований для освобождения прибыли КИК от налогообложения в России. В частности, освещены следующие аспекты рассматриваемой темы: характеристика российских налогово-правовых норм в данной сфере, оценен опыт ЕС в построении правил налогообложения прибыли КИК и его востребованность Россией, осуществлен анализ правоприменительной практики и сделаны соответствующие выводы в данной части, проанализированы основания для осуществления налогового контроля в данной сфере и соответствующие основания для освобождения прибыли от налогообложения, оценены существующие особенности определения налогоплательщиками налоговой базы по КИК. Проведенное в настоящей работе исследование правового обеспечения налогового контроля за налогообложением прибыли КИК позволило сделать, в частности, следующие теоретические и практические выводы.

Так, в работе установлено, что начиная с шестидесятых годов прошлого века был намечен тренд на введение правил о КИК, поддержанный международным сообществом в лице ОЭСР и органов ЕС. Россия последовала данному тренду и в целом ее правила соответствуют опубликованным рекомендациям к построению эффективных правил налогообложения прибыли КИК, однако имеют свою локальную специфику, в определенном степени облегчающую задачу российским налоговым органам по осуществлению налогового контроля за налогообложением прибыли КИК.

При рассмотрении вопроса об исчислении налога с суммы фиксированной прибыли КИК выявлено, что у альтернативного (упрощенного) режима налогообложения для физических лиц, контролируемых иностранными компаниями, есть свои преимущества и

недостатки, отдельные аспекты нового режима могут в последующем потребовать изменения введенного законодательного регулирования. Для отдельных налогоплательщиков использование нового режима может оказаться более выгодным (*exempli gratia*, если не предполагается распределение прибыли КИК в среднесрочной перспективе). В целом представляется, что введение такого режима как с точки зрения налогового контроля, так и с точки зрения упрощения налогового комплаенса для физических лиц, является положительным явлением; распространение указанного нового режима на налогоплательщиков – организаций не представляется целесообразным.

В работе также проанализирована текущая правоприменительная практика в сфере налогообложения прибыли контролируемых контролирующими лицами иностранных компаний. По результатам анализа правоприменительной практики определено, 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 порядком исчисления налоговой базы по КИК; видится, что с развитием и улучшением качества налогового контроля в данной сфере в судебной практике могут появиться какие-либо подвижки (начаться развитие второго направления в судебной практике). Представляется, что одной из основных причин текущего состояния дел является, в том числе, недостаточное правовое обеспечение налогового контроля за налогообложением прибыли КИК.

При рассмотрении и сравнении российских правил с их европейским аналогом установлены, в частности, следующие отличия российских правил о КИК от аналогичных европейских правил (ATAD): 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 АТАД закреплена более сложная с административной точки зрения процедура исчисления прибыли КИК. По результатам исследования указанных отличий делается вывод об отсутствии необходимости реформирования Россией национальных правил о КИК с учетом европейского опыта. При этом в части множественного последовательного иностранного владения делается вывод о необходимости изменения существующего нормативного регулирования в целях недопущения возникновения случаев двойного налогообложения.

При исследовании оснований освобождения прибыли КИК от налогообложения обосновано, что для целей упрощения осуществления налоговыми органами налогового контроля необходимо структурировать основания для освобождения прибыли КИК от налогообложения в России и предусмотреть конкретный список документов, которые подтверждали бы выполнение налогоплательщиками условий для конкретного освобождения, что позволило бы повысить для налогоплательщиков степень определенности в части того, что ожидают налоговые органы для подтверждения соответствующих условий и оснований. Также автором была предложена авторская квалификация оснований для освобождения прибыли от налогообложения на качественные (нерасчетные) и количественные (расчетные).

В работе также отмечается, что налоговая отчетность контролируемых лиц (уведомление об участии в иностранных организациях, уведомление о КИК, специальные листы (разделы) налоговых деклараций) является одним из основных источников информации для налоговых органов для проведения налогового контроля за налогообложением прибыли КИК. Дополнение указанной отчетности новыми видами (формами) отчетности представляется нецелесообразным.

Исследуя правовое регулирование уменьшения прибыли иностранной компании на сумму накопленных убытков, выявлено следующее. Так, было

установлено и аргументировано, 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. Кроме того, подтверждено, что контролирующее лицо вправе использовать исторические убытки КИК без необходимости подачи за периоды образования таких убытков уведомления о КИК.

Кроме того, в рамках исследования предложены научно-обоснованные теоретические определение, классификация и цели осуществления корректировок, применяемых при определении налогоплательщиком налоговой базы по каждой КИК для целей налогообложения в Российской Федерации. 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 Российской Федерации. 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 расходов). С точки зрения правовой природы корректировки прибыли (убытка) КИК не могут рассматриваться в качестве налоговых льгот.

При этом в части показателей, уменьшающих величину скорректированной прибыли КИК для целей налогообложения в Российской Федерации, отмечены следующие особенности: использование (применение) контролирующим лицом таких показателей возможно только после

осуществления корректировок; 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 итоге исследования делается вывод о необходимости совершенствования налогово-правовых норм как в сфере налогообложения прибыли КИК, так и в сфере налогового контроля за налогообложением прибыли КИК, что позволит обеспечить более высокий уровень правового обеспечения в данной сфере и в конечном счете будет способствовать повышению эффективности налогового контроля за налогообложением прибыли КИК, а также повышению собираемости налоговых поступлений в данной сфере.

Список сокращений и условных обозначений

В настоящей диссертации применяются следующие сокращения и обозначения:

АО – акционерное общество;

БЕПС – план ОЭСР в области противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения;

ГМН – глобальный минимальный налог;

ДИДН – договор об избежании двойного налогообложения;

ДИТ – договор инвестиционного товарищества;

ЕС – Европейский союз;

ИО – иностранная организация;

КИК – контролируемые иностранные компании;

КНП – камеральная налоговая проверка;

Кодекс – Налоговый кодекс Российской Федерации;

МГК – международная группа компаний;

Минфина России – Министерство финансов Российской Федерации;

МК – международная компания;

МСФО – международные стандарты финансовой отчетности;

МХК – международная холдинговая компания;

НСБУ – национальные стандарты бухгалтерского учета;

ООО – общество с ограниченной ответственностью;

ОЭСР – Организация экономического сотрудничества и развития;

ПИФ – паевой инвестиционный фонд;

СРП – соглашение о разделе продукции;

ФНС России – Федеральная налоговая служба;

АТАД – директива ЕС в области противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (англ. Anti-Tax Avoidance Directive);

BEPS – см. БЕПС выше (англ. Base Erosion and Profit Shifting);

CbCR – страновая отчетность международной группы компаний (англ. Country by Country Reporting);

EOIR – обмен налоговой информацией по запросу (англ. Exchange of Information on Request);

ETR – эффективная ставка налогообложения (англ. effective tax rate);

GAAR – общая антиуклонительная норма / правило (англ. General Anti-Avoidance Rule);

PIR – первое правило включения в рамках Второго направления (англ. Income Inclusion Rule);

MLI – многосторонний международный договор / конвенция (инструмент) (англ. Multilateral Instrument).

SAAR – специальные антиуклонительные нормы / правила (англ. Specific Anti-Avoidance Rules);

TIEA – международные договоры об обмене налоговой информацией (англ. Tax Information Exchange Agreements);

UTPR – второе правило обложения в рамках Второго направления (англ. Undertaxed Profits / Payments Rule).

Список литературы

Нормативные правовые акты

1. Российская Федерация. Конституция. Конституция Российской Федерации : [принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/ (дата обращения: 10.01.2022).
2. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : [принят Государственной Думой 16 июля 1998 года : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 10.01.2022).
3. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : [принят Государственной Думой 19 июля 2000 года : одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 10.01.2022).
4. Российская Федерация. Законы. Бюджетный кодекс Российской Федерации : [принят Государственной Думой 17 июля 1998 года : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/ (дата обращения: 10.01.2022).
5. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные

законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах : федеральный закон № 565-ФЗ : [принят Государственной Думой 21 декабря 2022 года : одобрен Советом Федерации 23 декабря 2022 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_435731/ (дата обращения: 18.01.2023).

6. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федеральный закон № 323-ФЗ : [принят Государственной Думой 5 июля 2022 года : одобрен Советом Федерации 8 июля 2022 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_421955/ (дата обращения: 18.01.2023).

7. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» : федеральный закон № 67-ФЗ : [принят Государственной Думой 22 марта 2022 года : одобрен Советом Федерации 23 марта 2022 года] // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 13. – Ст. 1956.

8. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в федеральный закон «О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» : федеральный закон № 48-ФЗ : [принят Государственной Думой 4 марта 2022 года : одобрен Советом Федерации 4 марта 2022 года] // Собрание законодательства РФ. – 2022. – № 11. – Ст. 1598.

9. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федеральный закон № 368-ФЗ : [принят Государственной Думой 21 октября 2020 года :

одобрен Советом Федерации 3 ноября 2020 года] // Собрание законодательства РФ. – 2020. – № 46. – Ст. 7212.

10. Российская Федерация. Законы. О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации : федеральный закон № 248-ФЗ : [принят Государственной Думой 22 июля 2020 года : одобрен Советом Федерации 24 июля 2020 года] // Собрание законодательства РФ. – 2020. – № 31 (ч. I) – Ст. 5007.

11. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах : федеральный закон № 424-ФЗ : [принят Государственной Думой 15 ноября 2018 года : одобрен Советом Федерации 23 ноября 2018 года] // Собрание законодательства РФ. – 2018. – № 49 (ч. I). – Ст. 7496.

12. Российская Федерация. Законы. О специальных административных районах на территориях Калининградской области и Приморского края : федеральный закон № 291-ФЗ : [принят Государственной Думой 26 июля 2018 года : одобрен Советом Федерации 28 июля 2018 года] // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/72005528/> (дата обращения: 18.01.2023).

13. Российская Федерация. Законы. О международных компаниях и международных фондах : федеральный закон № 290-ФЗ : [принят Государственной Думой 26 июля 2018 года : одобрен Советом Федерации 28 июля 2018 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304052/ (дата обращения: 18.01.2023).

14. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : федеральный закон № 436-ФЗ : [принят Государственной Думой 21 декабря 2017 года : одобрен Советом

Федерации 26 декабря 2017 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_286469/ (дата обращения: 12.12.2022).

15. Российская Федерация. Законы. О добровольном декларировании физическими лицами активов и счетов (вкладов) в банках и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : федеральный закон № 140-ФЗ : [принят Государственной Думой 22 мая 2015 года : одобрен Советом Федерации 03 июня 2015 года] // Собрание законодательства РФ. – 2015. – № 24. – Ст. 3367.

16. Российская Федерация. Законы. О рынке ценных бумаг : закон Российской Федерации № 39-ФЗ : [принят Государственной Думой 20 марта 1996 года : одобрен Советом Федерации 11 апреля 1996 года] // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10148/ (дата обращения: 15.09.2022).

17. Российская Федерация. Законы. Об основах налоговой системы в Российской Федерации : закон Российской Федерации от 27.12.1991 № 2118-1 // Российская газета. – 10 марта 1992 г.

18. Российская Федерация. Законы. О налоговых органах Российской Федерации : закон Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 15. – Ст. 492.

19. Российская Федерация. Президент. О временном порядке исполнения обязательств перед некоторыми иностранными кредиторами : указ Президента Российской Федерации от 05.03.2022 № 95 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_410994/ (дата обращения: 01.02.2023).

20. Российская Федерация. Президент. О дополнительных временных мерах экономического характера по обеспечению финансовой стабильности

Российской Федерации : указ Президента Российской Федерации от 01.03.2022 № 81 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL:

https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_410578/ (дата обращения: 01.02.2023).

21. Российская Федерация. Президент. О долгосрочной государственной экономической политике : указ Президента Российской Федерации от 07.05.2012 № 596 // Собрание законодательства РФ. – 2012. – № 31. – Ст. 2333.

22. Российская Федерация. Правительство. О подписании Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Султаната Оман об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и о предотвращении избежания и уклонения от налогообложения : распоряжение Правительства Российской Федерации от 28.07.2022 № 2073-р // Правительство России : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <http://static.government.ru/media/acts/files/1202207290035.pdf> (дата обращения: 20.02.2023).

23. Российская Федерация. Правительство. Об утверждении Перечня иностранных государств и территорий, совершающих в отношении Российской Федерации, российских юридических лиц и физических лиц недружественные действия : распоряжение Правительства Российской Федерации от 05.03.2022 № 430-р // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_411064/e8730c96430f0f246299a0cb7e5b27193f98fdaa/ (дата обращения: 12.12.2022).

24. Российская Федерация. Министерство финансов. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов

(отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации : приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (редакция от 27.06.2016) // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/71322838/> (дата обращения: 10.11.2022).

25. Российская Федерация. Министерство финансов. Выписка из протокола заседания подкомиссии Правительственной комиссии по контролю за осуществлением иностранных инвестиций в Российской Федерации от 22.12.2022 № 118/1 // Министерство финансов РФ : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://minfin.gov.ru/ru/permission/79-81/> (дата обращения: 12.01.2023).

26. Российская Федерация. Федеральная налоговая служба. Об утверждении Перечня государств (территорий), не обеспечивающих обмен информацией для целей налогообложения с Российской Федерацией : приказ ФНС России от 28.10.2022 № ЕД-7-17/987@ // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=433335&dst=1> (дата обращения: 02.05.2023).

27. Российская Федерация. Федеральная налоговая служба. Об утверждении формы, порядка заполнения формы и формата представления уведомления о контролируемых иностранных компаниях в электронной форме : приказ ФНС России от 19.07.2021 № ЕД-7-13/671@ // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_391841/ (дата обращения: 10.11.2022).

28. Российская Федерация. Федеральная налоговая служба. Об утверждении форм, порядка заполнения и форматов представления уведомления о переходе на уплату налога на доходы физических лиц с фиксированной прибыли контролируемых иностранных компаний и уведомления об отказе от уплаты налога на доходы физических лиц с фиксированной прибыли контролируемых иностранных компаний в

электронной форме : приказ ФНС России от 19.05.2021 № ЕД-7-13/495@ // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_391811/ (дата обращения: 10.11.2022).

29. Российская Федерация. Федеральная налоговая служба. Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на прибыль организаций в электронной форме : приказ ФНС России от 23.09.2019 № ММВ-7-3/475@ // Официальный интернет-портал правовой информации. – Текст : электронный. – URL: <http://pravo.gov.ru> (дата обращения: 10.11.2022).

30. Российская Федерация. Федеральная налоговая служба. Об утверждении формы, порядка заполнения формы и формата представления уведомления о контролируемых иностранных компаниях в электронной форме : приказ ФНС России от 19.07.2021 № ЕД-7-13/671@ // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_391841/ (дата обращения: 10.11.2022).

31. Российская Федерация. Федеральная налоговая служба. Об утверждении формы и формата представления уведомления об участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица) в электронной форме, а также порядка заполнения формы и порядка представления уведомления об участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица) в электронной форме и признании утратившим силу приказа ФНС России от 24.04.2015 № ММВ-7-14/177@ : приказ ФНС России от 05.07.2019 № ММВ-7-13/338@ // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_330758/ (дата обращения: 10.11.2022).

32. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы от 13.10.2014, Москва (редакция от 08.05.2015) // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_171021/ (дата обращения: 25.03.2023).

33. О Евразийском экономическом союзе : договор от 29.05.2014, г. Астана (редакция от 24.03.2022) // Официальный интернет-портал правовой информации. – Текст : электронный. – URL: <http://pravo.gov.ru> (дата обращения: 09.02.2022).

34. Протокол от 11.12.2009 (редакция от 31.12.2014) «Об обмене информацией в электронном виде между налоговыми органами государств-членов Евразийского экономического союза об уплаченных суммах косвенных налогов» // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=174957&dst=3> (дата обращения: 01.05.2023).

35. Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Кипр об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 05.12.1998, г. Никозия (редакция от 08.09.2020) // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23908/ (дата обращения: 25.03.2023).

36. Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан от 18.10.1996 «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал» // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL:

https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_14253/ (дата обращения: 25.03.2023).

37. О налогах и других обязательных платежах в бюджет : Кодекс Республики Казахстан от 25.12.2017 № 120-VI (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.01.2023) // Юрист : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://online.zakon.kz> (дата обращения: 09.02.2022).

38. US: Internal Revenue Code, Subpart F. The Revenue Act of 1962 / Pub. L. 87–834, § 12(a), 76 Stat. 1006 // OLRС Home : сайт. – Текст : электронный. – URL: <http://uscode.house.gov/> (дата обращения: 27.04.2020).

39. Aktiengesetz vom 6. September 1965 (BGBl. I S. 1089), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2637) geändert worden ist. // Bundesamt für Justiz : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/aktg/index.html> (дата обращения: 27.04.2020).

40. Act on the Taxation of Foreign Transactions (External Tax Act) [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen; Außensteuergesetz] of 8 September 1972 (BGBl. I, p. 1713) // Bundesministerium der Finanzen : сайт. – Текст : электронный. – URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Downloads/Taxation/External-Tax-Relations/External-Tax-Relations-Act.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (дата обращения: 23.04.2020)

41. Canada Business Corporations Act, RSC 1985 // Government of Canada : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/c-44/fulltext.html> (дата обращения: 23.04.2020).

42. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 Laying Down Rules against Tax Avoidance Practices that Directly Affect the Functioning of the Internal Market // EUR-Lex : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32016L1164> (дата обращения: 28.01.2023).

43. Council Regulation (EU) No 269/2014 of 17 March 2014 concerning restrictive measures in respect of actions undermining or threatening the territorial integrity, sovereignty and independence of Ukraine // EUR-Lex : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0269> (дата обращения: 28.01.2023).

44. Council Regulation (EU) No 833/2014 of 31 July 2014 concerning restrictive measures in view of Russia's actions destabilizing the situation in Ukraine // EUR-Lex : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02014R0833-20220722> (дата обращения: 28.01.2023).

45. Council Regulation (EU) No 692/2014 of 23 June 2014 concerning restrictions on the import into the Union of goods originating in Crimea or Sevastopol, in response to the illegal annexation of Crimea and Sevastopol // EUR-Lex : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0692> (дата обращения: 28.01.2023).

46. The Council conclusions on the revised EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes. 6375/23. Brussels, 14 February 2023 // Council of the European Union : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6375-2023-INIT/en/pdf> (дата обращения: 14.02.2023).

47. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC // EUR-Lex : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=celex:32011L0016> (дата обращения: 01.05.2023).

Акты официального толкования и применения права

48. Российская Федерация. Конституционный Суд. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Цымбала Николая Николаевича на нарушение его конституционных прав пунктами 6 и 9 статьи 44 Федерального закона от 22 августа 2004 года № 122-ФЗ «О внесении

изменений в законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с принятием федеральных законов «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» и «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», а также Законом Амурской области «О внесении изменений в статью 3 Закона Амурской области «О транспортном налоге на территории Амурской области» и пунктом 1¹ части 1 статьи 3 Закона Амурской области «О транспортном налоге на территории Амурской области» : определение Конституционного Суда РФ от 31.05.2022 № 1145-О // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ARB&n=717018> (дата обращения: 01.05.2023).

49. Российская Федерация. Конституционный Суд. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Ахмедьянова Айдара Ишбулдовича на нарушение его конституционных прав абзацем третьей части 2 статьи 3 Закона Республики Башкортостан «О транспортном налоге» : определение Конституционного Суда РФ от 21.07.2022 № 1761-О // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ARB&n=728201&dst=1> (дата обращения: 01.05.2023).

50. Российская Федерация. Конституционный Суд. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Матыцина Алексея Сергеевича на нарушение его конституционных прав положением статьи 2 и пунктом 6 части 1 статьи 4 Закона города Москвы «О транспортном налоге», а также частью 2 статьи 1 Закона города Москвы «О внесении изменений в статьи 2 и 4 Закона города Москвы от 9 июля 2008 года № 33 «О транспортном налоге» : определение Конституционного Суда РФ от 28.09.2021 № 1733-О //

КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ARB&n=686995&dst=1> (дата обращения: 01.05.2023).

51. Российская Федерация. Конституционный Суд. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Карельская судоходная компания» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статей 31 и 89 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 25.01.2012 № 172-О-О // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/70142474/> (дата обращения: 22.01.2023).

52. Российская Федерация. Конституционный Суд. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Слободенюка Владимира Борисовича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 7 декабря 2010 № 1572-О-О // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_109670/ (дата обращения: 22.04.2023).

53. Российская Федерация. Конституционный Суд. По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм» : постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_86286/ (дата обращения: 22.04.2023).

54. Российская Федерация. Конституционный Суд. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Амирова Анвара Каримовича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 119 и пунктом 1

статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 16.01.2009 № 146-О-О // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=87218&ds t=100001#oeSVHaTue8iPasXF1> (дата обращения: 22.01.2023).

55. Российская Федерация. Конституционный Суд. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Тарасова Юрия Павловича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 16.12.2008 № 1069-О-О // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_86749/ (дата обращения: 22.01.2023).

56. Российская Федерация. Конституционный Суд. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Таланкина Николая Геннадьевича на нарушение его конституционных прав положениями пункта 2 статьи 56 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 05.02.2004 № 43-0 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_47217/ (дата обращения: 22.01.2023).

57. Российская Федерация. Конституционный Суд. По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» : постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23820/ (дата обращения: 22.01.2023).

58. Российская Федерация. Конституционный Суд. По делу о проверке конституционности отдельных положений абзаца шестого статьи 6 и абзаца второго части первой статьи 7 Закона Российской Федерации от 18 июня 1993 года «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» в связи с запросом Дмитровского районного суда Московской области и жалобами граждан : постановление Конституционного Суда РФ от 12.05.1998 № 14-П // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18728/ (дата обращения: 22.01.2023).

Судебные постановления и решения

59. Российская Федерация. Верховный Суд. Определение Верховного Суда РФ от 14.10.2021 № 310-ЭС21-11695 по делу № А14-65/2020 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=685009#meEyJdTUA0WKBS2C1> (дата обращения: 01.05.2023).

60. Российская Федерация. Верховный Суд. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 28.09.2021 № 308-ЭС21-6663 по делу № А18-1531/2019 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=682480#KzcyJdTUA6b4npMP31> (дата обращения: 01.05.2023).

61. Российская Федерация. Верховный Суд. Определение Верховного Суда РФ от 12.12.2018 № 305-КГ18-20434 по делу А40-178867/2017 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=563996> (дата обращения: 22.01.2023).

62. Российская Федерация. Верховный Суд. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 18 сентября 2018 г. № 304-КГ-5513 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71952986/> (дата обращения: 01.05.2023).

63. Российская Федерация. Верховный Суд. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 02.11.2017 № 306-КГ17-9355 по делу № А55-12793/2016 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ARB&n=517953#сhP0KdTk9U6Sp8IW1> (дата обращения: 01.05.2023).

64. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 09.03.2023 № Ф07-20757/2022 по делу № А56-17106/2022 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ASZ&n=278980#lL12KdTdyRgSF8PP> (дата обращения: 01.05.2023).

65. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 19.09.2022 № Ф05-21489/2022 по делу № А40-263897/2021 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/69168599/> (дата обращения: 22.01.2023).

66. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 20.04.2022 № Ф03-1174/2022 по делу № А59-5277/2020 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ADV&n=124520#LYH1KdTgX19C200O> (дата обращения: 01.05.2023).

67. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14.09.2020 № Ф05-13074/2020 по делу № А40-301221/2019 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL:

<https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/41999401/> (дата обращения: 22.01.2023).

68. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 22.05.2020 № Ф05-20151/2018 по делу № А40-1524/2018 // Судебные и нормативные акты РФ : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/yju9nVIO86bO/> (дата обращения: 22.01.2023).

69. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.03.2020 № Ф05-24583/2019 по делу № А40-49647/2019 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/41970866/> (дата обращения: 22.01.2023).

70. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 01.10.2019 по делу № А40-267038/2018 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/41932392/> (дата обращения: 22.01.2023).

71. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15.08.2019 № Ф05-12790/2019 по делу № А40-235623/2018 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&demo=2&base=AMS&n=329063&dst=100001%2C-1&date=02.04.2023> (дата обращения: 02.04.2023).

72. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.06.2019 № Ф05-6496/2019 по делу № А40-264248/2018 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=AMS&n=322804> (дата обращения: 22.01.2023).

73. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15.04.2019 № Ф05-4124/2019 по делу № А40-122142/2018 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL:

<https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=AMS&n=319236>
(дата обращения: 22.01.2023).

74. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 05.02.2019 № Ф05-23952/2018 по делу № А40-197196/2018 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL:

<https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=AMS&n=313616>
(дата обращения: 22.01.2023).

75. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 04.12.2018 № Ф05-20151/2018 по делу № А40-1524/2018 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/41980223/> (дата обращения: 22.01.2023).

76. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 28.11.2016 № Ф05-18284/2016 по делу № А40-24922/2016 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/41800913/> (дата обращения: 22.01.2023).

77. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 13.04.2018 № Ф06-30374/2018 по делу № А65-28408/2017 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=APV&n=164531>
(дата обращения: 22.01.2023).

78. Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.02.2021 № Ф07-17044/2020 по делу № А56-52281/2020 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=ptHMHaTХCYpDD1P9&cacheid=436287A2D5352EF694F6D8FB6422BD19&mode=splus&rnd=77kiCQ&base=ASZ&n=241416#ИрМHaTUjIkyXl> (дата обращения: 22.01.2023).

79. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.11.2019 № 09АП-63562/2019 по делу № А40-194348/2019 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. –

URL:

<https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=MARB&n=1768503>
(дата обращения: 22.01.2023).

80. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.06.2019 № 09АП-27978/2019 по делу № А40-225749/18 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&demo=2&base=MARB&n=1668019&dst=100001%2C-1&date=02.04.2023> (дата обращения: 02.04.2023).

81. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.05.2019 № 09АП-14218/2019 по делу № А40-262652/18 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=MARB&n=1647785> (дата обращения: 23.01.2023).

82. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 11.02.2019 № 09АП-69584/2018 по делу № А40-38548/18 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/62996540/> (дата обращения: 23.01.2023).

83. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.03.2018 № 09АП-4472/2018 по делу № А40-178867/17 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=MARB&n=1414546> (дата обращения: 23.01.2023).

84. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 07.02.2017 № 09АП-63463/2016 по делу № А40-113217/16 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=MAPS&n=1193929&dst=1> (дата обращения: 23.01.2023).

85. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.06.2016 № 09АП-18848/2016 по делу № А40-241361/15 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL:

<https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=MAPS&n=1039251&dst=1> (дата обращения: 23.01.2023).

86. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 29.09.2016 № 09АП-43945/2016 по делу № А40-442/2015 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=MAPS&n=1100149&dst=1> (дата обращения: 23.01.2023).

87. Постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.10.2017 № 11АП-12710/2017 по делу № А55-2978/2017 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=RAPS011&n=126479> (дата обращения: 23.01.2023).

88. Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.07.2019 № 20АП-4203/2019 по делу № А62-605/2019 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=RAPS020&n=72783> (дата обращения: 23.01.2023).

89. Решение Арбитражного суда города Москвы от 12.07.2021 по делу № А40-75547/21-20-1938 // Судебные и нормативные акты РФ : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/XrbbdZGUIz5E/> (дата обращения: 22.01.2023).

90. Решение Арбитражного суда города Москвы от 24.01.2019 по делу № А40-263546/18-140-5783 // Судебные и нормативные акты РФ : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru> (дата обращения: 22.01.2023).

91. Решение Арбитражного суда города Москвы от 21.12.2017 по делу № А40-178867/17-20-2672 // Судебные и нормативные акты РФ : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/SmPScfqCob1s/> (дата обращения: 22.01.2023).

92. Кассационное определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 31.01.2022 № 88а-3361/2022 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=KSOJ001&n=75221> (дата обращения: 23.01.2023).

93. Кассационное определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 02.12.2019 № 88а-717/2019 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=KSOJ001&n=518> (дата обращения: 23.01.2023).

94. Кассационное определение Первого кассационного суда общей юрисдикции от 02.12.2019 № 88а-692/2019 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&demo=2&base=KSOJ001&n=517&dst=100001%2C-1&date=02.04.2023> (дата обращения: 02.04.2023).

95. Кассационное определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 03.08.2022 № 88А-16860/2022 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=KSOJ002;n=81890> (дата обращения: 23.01.2023).

96. Кассационное определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 18.05.2022 № 88А-10990/2022 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=KSOJ002&n=72700> (дата обращения: 23.01.2023).

97. Кассационное определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 18.05.2022 № 88а-11089/2022 по делу № 2а-133/2021 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL:

<https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=KSOJ002;n=75601>
(дата обращения: 23.01.2023).

98. Кассационное определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 06.04.2022 № 88а-6500/2022 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=KSOJ002&n=68050>
(дата обращения: 23.01.2023).

99. Кассационное определение Второго кассационного суда общей юрисдикции от 17.03.2021 по делу № 88а-5168/2021 по делу № 2а-0355/2020 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=6gFMHaTwZ3cf12uM4&cacheid=D1DF9ED0D7C2CC6BC5116CCDA0691259&mode=splus&rnd=77kiCQ&base=KSOJ002&n=31888#IHtNHaTCSiEGP8wS1> (дата обращения: 23.01.2023).

100. Кассационное определение Третьего кассационного суда общей юрисдикции от 28.09.2022 по делу № 88а-17564/2022 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=KSOJ003&n=69803>
(дата обращения: 23.01.2023).

101. Кассационное определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 13.04.2021 по делу № 2а-1294/2020 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=KSOJ004&n=37574>
(дата обращения: 23.01.2023).

102. Кассационное определение Четвертого кассационного суда общей юрисдикции от 02.07.2020 по делу № 88а-15089/2020 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=6gFMHaTwZ3cf12uM4&cacheid=022FD0AA15CA54CFD463208A3FE4395C&mode=splus&rnd=77kiC>

Q&base=KSOJ004&n=20080#DD3OHaT4QJY8cu781 (дата обращения: 23.01.2023).

103. Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 09.06.2021 № 88а-8022/2021 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=6gFMHaTwZ3cfl2uM4&cacheid=E7047C931D0292AFE65ECC430EB95B4F&mode=splus&rnd=77kiCQ&base=KSOJ007&n=33229#swKONaTPNshEM4a5> (дата обращения: 23.01.2023).

104. Кассационное определение Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 08.07.2020 № 88а-11389/2020 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=6gFMHaTwZ3cfl2uM4&cacheid=C6851AB94B6155B012758D57A6DB14C1&mode=splus&rnd=77kiCQ&base=KSOJ007&n=11200#miTOHaTQCP33IMD9> (дата обращения: 23.01.2023).

105. Апелляционное определение Московского городского суда от 07.06.2022 по делу № 33а-2908/2022 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=6gFMHaTwZ3cfl2uM4&cacheid=5D1F4F265EEAC11CCD04A4172FE8D3F3&mode=splus&rnd=77kiCQ&base=SOCN&n=1504712#nCХONaTCz38KWL55> (дата обращения: 23.01.2023).

106. Апелляционное определение Московского городского суда от 17.01.2022 по делу № 33а-39/2022 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=SOCN&n=1467638> (дата обращения: 23.01.2023).

107. Апелляционное определение Московского городского суда от 24.07.2020 по делу № 33а-2767/2020 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL:

<https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=SOCN&n=1325133#jbNwhZTRV8b3OhME> (дата обращения: 23.01.2023).

108. Апелляционное определение Челябинского областного суда от 25.02.2019 по делу № 11а-2498/2019 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=SOUR&n=180513> (дата обращения: 23.01.2023).

109. Постановление судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда Республики Казахстан от 12.07.2022 № 6001-22-00-3ГП/248 // Юрист : информационная система. – Текст : электронный. – URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=37379098 (дата обращения: 08.07.2022).

110. C-196/04 Cadbury Schweppes Plc, Cadbury Schweppes Ltd v Commissioners of Inland Revenue, ECR, 12 September 2006 // InfoCuria Case-law : сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=63874&doclang=EN> (дата обращения: 08.07.2022).

Ненормативные правовые акты

111. О применении отдельных положений Указа Президента Российской Федерации от 28 февраля 2022 года № 79 «О применении специальных экономических мер в связи с недружественными действиями Соединенных Штатов Америки и примкнувших к ним иностранных государств и международных организаций», Указа Президента Российской Федерации от 1 марта 2022 года № 81 «О дополнительных временных мерах экономического характера по обеспечению финансовой стабильности Российской Федерации» и Указа Президента Российской Федерации от 5 марта 2022 года № 95 «О временном порядке исполнения обязательств перед некоторыми иностранными кредиторами» : официальное разъяснение

Банка России от 18.03.2022 № 2-ОР // Банк России : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://cbr.ru/> (дата обращения: 12.01.2023).

112. О мерах по деофшоризации экономики РФ и об НДС при продаже физлицом ценных бумаг, полученных от иностранной организации : письмо Минфина России от 08.12.2022 № 03-04-06/120436 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL:

<https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=QUEST;n=215248>
(дата обращения: 29.01.2023).

113. Об НДС при получении в 2022 г. в собственность имущества от КИК, в том числе при ее ликвидации : письмо Минфина России от 14.06.2022 № 03-04-05/55938 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL:

<https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=212020>
(дата обращения: 08.07.2022).

114. Об уменьшении организацией прибыли КИК на сумму дивидендов, выплаченных из нераспределенной прибыли прошлых лет, для целей налога на прибыль : письмо ФНС России от 27.11.2020 № СД-4-3/19538@ // – Текст : электронный. – URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=QUEST&n=200873&dst=2> (дата обращения: 08.07.2022).

115. Об НДС при получении в 2022 г. от КИК (иностранной структуры без образования юрлица) недвижимости, продаже этого имущества и получении материальной выгоды по договору с взаимозависимым лицом : письмо Минфина России от 07.06.2022 № 03-04-05/53807 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=6gFMHaTwZ3cf12uM4&cacheid=3C0CF512466877F41A111F850EDDB9B2&mode=splus&rnd=77kiCQ&base=QUEST&n=211776#DxUPHaTW0rup4Blw> (дата обращения: 08.07.2022).

116. Об особенностях учета прибыли контролируемой иностранной компании при налогообложении : письмо Минфина России от 09.01.2020 № 03-12-12/2/82 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/73428118/> (дата обращения: 08.07.2022).

117. Об определении прибыли КИК в целях налога на прибыль при выплате дивидендов швейцарской организацией : письмо Минфина России от 26.02.2019 № 03-12-11/2/12395 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=183425#aVhKiZTJvNAmBZ3T> (дата обращения: 08.07.2022).

118. О признании организации контролирующим лицом организаций - резидентов Украины и представлении уведомления о КИК при утрате контроля над ними в связи с введением Украиной санкций : письмо Минфина России от 18.02.2019 № 03-12-11/2/10129 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=183196> (дата обращения: 08.07.2022).

119. О налоге на прибыль при получении дивидендов от участия в иностранной организации через договор инвестиционного товарищества : письмо Минфина России от 11.12.2018 № 03-12-11/2/89795 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=181199> (дата обращения: 08.07.2022).

120. О документальном подтверждении организацией – контролирующим лицом иностранной компании доходов в виде прибыли КИК в целях налога на прибыль : письмо Минфина России от 26.09.2018 № 03-12-11/2/68933 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL:

<https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=179891#RPAHmZT9D5fG3gvH> (дата обращения: 08.07.2022).

121. Об особенностях налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний : письмо Минфина России от 28.08.2018 № 03-12-11/2/61131 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/72074236/> (дата обращения: 08.07.2022).

122. О переносе убытков КИК на будущие периоды в целях налога на прибыль : письмо Минфина России от 23.07.2018 № 03-12-11/2/51474 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=178368#w3uHmZT8cVe6l5F> (дата обращения: 08.07.2022).

123. О представлении уведомления о контролируемых иностранных компаниях : письмо Минфина России от 17.07.2018 № 03-12-11/2/49826 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71915332/> (дата обращения: 08.07.2022).

124. О применении ставки 0 процентов к доходам, полученным российскими организациями в виде дивидендов, а также об особенностях налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний : письмо Минфина России от 01.06.2018 № 03-03-06/1/37575 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71858810/> (дата обращения: 08.07.2022).

125. О переносе убытка КИК на будущие периоды в целях налога на прибыль : письмо Минфина России от 25.05.2018 № 03-04-05/35471 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST&n=176939#4QcJmZT66zFRAZXA> (дата обращения: 08.07.2022).

126. О представлении физлицом уведомления о КИК и декларации по НДФЛ при определении убытка КИК, а также о его переносе на будущие периоды : письмо Минфина России от 17.04.2018 № 03-12-12/2/25706 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QUEST001&n=175945#oXmJmZTBhWmM1oU> (дата обращения: 08.07.2022).

127. Об особенностях налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний : письмо Минфина России от 30.11.2017 № 03-12-11/2/80310 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71730770/> (дата обращения: 08.07.2022).

128. О налогообложении прибыли контролируемых иностранных компаний : письмо Минфина России от 27.10.2017 № 03-12-11/2/75680 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71713484/> (дата обращения: 08.07.2022).

129. О налогообложении прибыли контролируемых иностранных компаний : письмо Минфина России от 04.08.2017 № 03-12-12/2/49910 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71643218/> (дата обращения: 08.07.2022).

130. Об ответственности налогоплательщика за непредставление в налоговый орган сведений о прекращении участия в иностранных организациях : письмо Минфина России от 14.06.2017 № 03-12-12/2/36868 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71603492/> (дата обращения: 08.07.2022).

131. Об особенностях налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний : письмо Минфина России от 29.05.2017

№ 03-12-12/2/32774 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71590066/> (дата обращения: 08.07.2022).

132. Об особенностях налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний : письмо Минфина России от 28.04.2017 № 03-12-12/2/26265 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71586648/> (дата обращения: 08.07.2022).

133. Об особенностях налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний : письмо Минфина России от 24.03.2017 № 03-12-11/2/17527 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71558898/> (дата обращения: 08.07.2022).

134. Об особенностях налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний : письмо Минфина России от 21.02.2017 № 03-12-12/2/10077 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71544086/> (дата обращения: 08.07.2022).

135. По вопросам применения отдельных положений законодательства о налогах и сборах в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний : письмо Минфина России от 17.02.2017 № 03-12-11/2/9197 // Минфин России : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: <https://minfin.gov.ru/ru/document/> (дата обращения: 08.07.2022).

136. Об особенностях налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний : письмо Минфина России от 13.02.2017 № 03-12-11/2/7930 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71522504/> (дата обращения: 08.07.2022).

137. Об особенностях налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний : письмо Минфина России от 20.07.2016 № 03-03-06/42655 // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/71457942/> (дата обращения: 08.07.2022).

138. Об учете убытка КИК для целей налога на прибыль, если уведомление о КИК за период, в котором получен убыток, не представлено : письмо Минфина России от 20.07.2016 № 03-03-06/42555 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=6gFMHaTwZ3cf12uM4&cacheid=621443FF8DE061C4BE96FBF5D6F7CCB2&mode=splus&rnd=77kiCQ&base=QUEST&n=159262#1I1QHaTz2E91tFRR> (дата обращения: 08.07.2022).

139. О разъяснении порядка применения пункта 12 Указа Президента РФ от 5 марта 2022 г. № 95 : письмо ФНС России от 30.09.2022 № ШЮ-3-13/10632@ // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/405272091/> (дата обращения: 08.07.2022).

140. Об особенностях администрирования правил КИК за отчетные периоды 2021-2022 годов : письмо ФНС России от 29.04.2022 № ШЮ-4-13/5376@ // Федеральная налоговая служба : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/about_nalog/12195853/ (дата обращения: 08.07.2022).

141. О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации : письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ // Федеральная налоговая служба : официальный сайт. – Текст : электронный. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/about_nalog/10687108/ (дата обращения: 08.07.2022).

142. О направлении рекомендаций по реализации положений подпункта 1 пункта 4 статьи 7 Налогового кодекса Российской Федерации : письмо ФНС России от 20.04.2015 № ГД-4-3/6713@ // Гарант : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70890544/> (дата обращения: 08.07.2022).

143. О направлении письма Минфина России (вместе с письмом Минфина России от 21.06.2013 № 03-01-18/23476) : письмо ФНС России от 02.07.2013 № ОА-4-13/11912 // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – Текст : электронный. – URL: <https://www.consultant.ru/law/hotdocs/26935.html/> (дата обращения: 08.07.2022).

Книги и статьи

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

145. Алексеев, С.С. Право: азбука – теория – философия. Опыт комплексного исследования / С.С. Алексеев. – Москва : Статут, 1999. – 712 с. – ISBN 5-8354-0002-0.

146. Алексеев, С.С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве / С.С. Алексеев. – Москва : Издательство «Юридическая литература», 1966. – 185 с. – ISBN отсутствует.

147. Алексеев, С.С. Государство и право: начальный курс / С.С. Алексеев. – Москва : Издательство «Юридическая литература», 1966. – 192 с. – ISBN отсутствует.

148. Артемов, Н.М. Правовые проблемы налогообложения в Российской Федерации : учебное пособие / Н.М. Артемов, Е.М. Ашмарина. – Москва : ООО «Профобразование», 2003. – 184 с. – ISBN отсутствует.

149. Баландина, А.С. Анализ теоретических аспектов налоговых льгот и налоговых преференций / А.С. Баландина // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2011. – № 4. – DOI отсутствует. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-teoreticheskikh-aspektov-nalogovyh-lgot-i-nalogovyh-preferentsiy> (дата обращения: 10.04.2023). – ISSN 2311-3227.

150. Бринчук, М.М. Экологическое право в правовой системе / М.М. Бринчук // Астраханский вестник экологического образования. – 2013. – № 1 (23). – С. 4-20. – ISSN 2304-5957.

151. Барихин, А.Б. Большой юридический энциклопедический словарь / А.Б. Барихин. – Москва : Книжный мир, 2000. – 719 с. – ISBN отсутствует.

152. Безикова, Е.В. Финансовое стимулирование деятельности резидентов территорий с особым режимом хозяйствования в новых экономических условиях: сравнительно-правовое исследование / Е.В. Безикова // Финансовое право. – 2022. – № 8. – С. 17-21. – ISSN 1813-1220.

153. Брызгалин, А.В. Налоги и налоговое право : учебное пособие / А.В. Брызгалин. – Москва : Аналитика-Пресс, 1998. – 600 с. – ISBN 5-7916-0007-0.

154. Брызгалин, А.В. Функции налогообложения / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин [и др.] ; под редакцией А.В. Брызгалина. – Москва : Аналитика-Пресс, 1997. – 479 с. – ISBN отсутствует.

155. Брызгалин, А.В. Налоговый контроль / А.В. Брызгалин, Д.А. Ильиных // Налоги и финансовое право. – 2011. – № 10. – С. 46-58. – ISSN 2078-7561.

156. Галочкина, А.Б. Гарантии для участников программы амнистии капитала в части КИК / А.Б. Галочкина // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2022. – № 6. – С. 52-57. – ISSN 1728-2616.

157. Головченко, О.Н. Теоретико-правовые аспекты рассмотрения материалов налоговой проверки / О.Н. Головченко // Финансовое право. – 2023. – № 2. – С. 14-18. – ISSN 1813-1220.

158. Гончаров, К.Д. Регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: предпосылки для реформирования / К.Д. Гончаров // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2021. – № 11-2. – С. 59-63. – ISSN 2411-0450.

159. Горбунова, О.Н. Финансовое право : учебник / Н.М. Артемов, О.Н. Горбунова, И.Г. Денисова [и др.] ; под редакцией О.Н. Горбуновой. – Москва : Юристъ, 1996. – 400 с. – ISBN 5-7357-0119-7.

160. Грачева, Е.Ю. Государственный финансовый контроль: состояние, проблемы и перспективы : материалы научно-практической конференции / Е.Ю. Грачева. – Москва : Издательский дом «Финансовый контроль», 2002. – 112 с. – ISBN отсутствует.

161. Грачева, Е.Ю. Финансовое право России : учебник / Е.Ю. Грачева, Н.А. Куфакова, С. Г. Пепеляев. – Москва : Издательство Теис, 1995. – 232 с. – ISBN отсутствует.

162. Грачева, Е.Ю. Финансовое право : учебник / О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, Э.Д. Соколова [и др.] ; под редакцией Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – Москва : Проспект, 2003. – 532 с. – ISBN 5-98032-015-6.

163. Громова, З.Е. Счетная палата Российской Федерации в системе органов государственного контроля: административно-правовые аспекты / З.Е. Громова // Административное право и процесс. – 2022. – № 12. – С. 38-44. – ISSN 2071-1166.

164. Губин, Е.П. Государственное регулирование рыночной экономики и предпринимательства: правовые проблемы / Е.П. Губин. – Москва : Издательство Юристъ, 2005. – 314 с. – ISBN отсутствует.

165. Губин, Е.П. Правовое обеспечение свободы экономической деятельности / Е.П. Губин. // Предпринимательское право. – 2015. – № 4. – С. 3-9. – ISSN 1999-4788.

166. Гуреев, В.И. Российское налоговое право / В.И. Гуреев. – Москва : Экономика, 1997. – 382 с. – ISBN 5-282-01877-2.

167. Гусаров, И.Р. Прекращение обмена финансовой информацией с Российской Федерацией: последствия для отечественного финансового суверенитета / И.Р. Гусаров // Общество: политика, экономика, право. – 2023. – № 3 (116). – С. 98-102. – ISSN 2071-9701.

168. Данченко, С.П. Временные права контролирующих лиц / С.П. Данченко // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2022. – № 9. – С. 64-70. – ISSN 1728-2616.

169. Дзагоева, М.Р. Место налоговых льгот и санкций в налоговом механизме : учебное пособие / под редакцией Н.Х. Токаева. – Владикавказ : Издательство Северо-Осетинского государственного университета, 1999. – 247 с. – ISBN отсутствует.

170. Евтеева, М.Ю. Практика рассмотрения дел, связанных с применением санкций по части первой Налогового кодекса Российской Федерации / М.Ю. Евтеева // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2001. – № 4. – С. 34-39. – ISSN 0869-7426.

171. Жутаев, А.С. Актуальные проблемы в организации налогового контроля / А.С. Жутаев // Налоги. – 2019. – № 5. – С. 19-21. – ISSN 2454-065X.

172. Жутаев, А.С. Контролируемые иностранные компании: решение проблем с уклонением от уплаты налогов / А.С. Жутаев // Налоги. – 2022. – № 4. – С. 35-37. – ISSN 2454-065X.

173. Зобова, Е.П. Международные холдинговые компании: особенности налогообложения / Е.П. Зобова // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2018. – № 9. – С. 11-20. – ISSN отсутствует.

174. Зрелов, А.П. Налоговый контроль, его задачи, формы и содержание согласно Налоговым кодексам Российской Федерации и иных государств – участников СНГ / А.П. Зрелов // Налоги и налогообложение. – 2006. – № 6. – С. 15-19. – ISSN 2454-065X.

175. Исаков, В.Б. Фактический состав в механизме правового регулирования / В.Б. Исаков. – Саратов : Издательство Саратовского государственного университета, 1980. – 128 с. – ISBN отсутствует.

176. Канашевский, В.А. Международная компания как особый вид юридического лица в России / В.А. Канашевский // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. – 2018. – № 6. – С. 104-108. – ISSN 2500-3291.

177. Карелина, С.А. Механизм правового регулирования отношений несостоятельности / С.А. Карелина. – Москва : Волтерс Клувер, 2008. – 568 с. – ISBN 978-5-466-00351-2.

178. Карташев, В.А. Система систем. Очерки общей теории и методологии / В.А. Карташева. – Москва : Издательство Прогресс-Академия, 1995. – 415 с. – ISBN 978-5-858-64025-7.

179. Копина, А.А. Международные компании – практика создания российского «офшора» / А.А. Копина // Налоги. – 2018. – № 15. – С. 3-7. – ISSN 2454-065X.

180. Копина А.А. Дифференциация видов налогового контроля в зависимости от категорий налогоплательщиков / А.А. Копина // Финансовое право. – 2014. – № 10. – С. 7-13. – ISSN 1813-1220.

181. Королева, Л.П. Проблемы и перспективы реформирования вмененного налогообложения доходов в России / Л.П. Королева // Финансы. – 2021. – № 8. – С. 27-33. – ISSN 0869-446X.

182. Косаренко, Н.Н. Правовое обеспечение публичных интересов в сфере страхования : монография / Н.Н. Косаренко. – Москва : Волтерс Клувер, 2010. – 320 с. – ISBN 978-5-466-00433-5.

183. Крохина, Ю.А. Актуальные проблемы оптимизации правового механизма налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт России и зарубежных стран / Ю.А. Крохина // Экономика. Право. Общество. – 2021. – № 4. – С. 39-45. – ISSN 2411-118X.

184. Крохина, Ю.А. Финансовое право России : учебник / Ю.А. Крохина. – 3-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Норма, 2008. – 720 с. – ISBN отсутствует.

185. Крылатых, Е.Г. Роль льгот в праве социального обеспечения / Е.Г. Крылатых // Вестник Московского государственного университета. – Серия 11. Право. – 1988. – № 2. – С. 90-95. – ISSN 0130-0113.

186. 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).

187. 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).

188. 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.

189. 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.

190. 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).

191. 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.

192. 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.

193. 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).

194. 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.

195. 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).

196. 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).

197. 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.

198. Кучеров, И.И. Налоговое право России : курс лекций / И.И. Кучеров. – Москва : Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2001. – 358 с. – ISBN 5-89158-051-9.

199. Лаутс, Е.Б. Рынок банковских услуг: правовое обеспечение стабильности / Е.Б. Лаутс. – Москва : Волтерс Клувер, 2008. – 280 с. – 10000 экз. – ISBN 9785466003383.

200. Лапина, М.А. О понятии финансового контроля и формах его осуществления / М.А. Лапина, Д.В. Карпухин, А.В. Лапин // Государственный и муниципальный финансовый контроль. – 2016. – № 2. – С. 3-7. – ISSN 2500-0284.

201. Лапина, М.А. Сущность государственного контроля (надзора) и генезис его законодательного определения / М.А. Лапина // Вестник Финансового университета. – 2016. – № 4 (94). Том 20. – С. 152-157. – ISSN 2226-7867.

202. Лапина, М.А. Административная юрисдикция налоговых органов : учебник / под редакцией М.А. Лапиной. – Москва : Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов Российской Федерации, 2012. – 346 с. – ISBN отсутствует.

203. Лапина, М.А. Административная юрисдикция в финансовой сфере : монография / под редакцией М.А. Лапиной. – Москва : Юстиция, 2016. – 262 с. – 1000 экз. – ISBN 978-5-4365-0654-8.

204. Лапина, М.А. Понятие и виды финансового контроля / М.А. Лапина, А.С. Ловинюков // Юридический мир. – 2012. – № 4. – С. 28-31. – ISSN 1811-1475.

205. Лапина, М.А. Общественный финансовый контроль как показатель развития гражданского общества / М.А. Лапина, А.В. Лапин // Финансовое право. – 2012. – № 4. – С. 2-6. – ISSN 1813-1220.

206. Лапина, М.А. Правовое обеспечение контрольно-надзорной деятельности в финансовой сфере : учебник / Г.Ф. Ручкина, М.А. Лапина, А.В. Куракин [и др.] ; под общей редакцией Г.Ф. Ручкиной, М.А. Лапиной. – Москва : КноРус, 2021. – 324 с. – ISBN 978-5-406-08491-5. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://book.ru/book/940964> (дата обращения: 18.02.2023).

207. Лейст, О.Э. Сущность права. Проблемы теории и философии права : монография / О.Э. Лейст. – Москва : Зерцало-М, 2002. – 288 с. – ISBN отсутствует.

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

209. Малис, Н.И. Новые направления налогового контроля и доходная база бюджетов всех уровней / Н.И. Малис, Л.П. Грундел // Финансы. – 2014. – № 10. – С. 45-50. – ISSN 0869-446X.

210. Малько, А.В. Стимулы и ограничения в праве / А.В. Малько. – 2-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Юристъ, 2003. – 248 с. – 1000 экз. – ISBN 5-7975-0628-9.

211. Марченко, М.Н. Общая теория государства и права. Академический курс / М.Н. Марченко : в 3 томах. Том 3. – Москва : Норма, 2010. – 698 с. – ISBN 978-5-468-00112-7.

212. Марченко, М.Н. Источники права : учебное пособие / М.Н. Марченко. – Москва : ТК Велби, Проспект, 2005. – 760 с. – ISBN отсутствует.

213. Матузова, Н.И. Теория государства и права : курс лекций / под редакцией Н.И. Матузова, А.В. Малько. – 2-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Юристъ, 2006. – 540 с. – ISBN отсутствует.

214. Малько, А.В. Общая теория государства и права : учебник / А.В. Малько. – Москва : Издательство Юристъ, 2002. – 448 с. – ISBN отсутствует.

215. Матузов, Н.И. Теория государства и права : учебник / Н.И. Матузов, А.В. Малько. – Москва : Юристъ. 2004. – 245 с. – ISBN отсутствует.

216. Межуев, В.М. Выступление на «круглом столе» по теме «Власть, демократия, привилегии» / В.П. Казимирчук, Н.К. Козырев, В.М. Межуев // Вопросы философии. – 1991. – № 7. – С. 55-64. – ISSN 0042-8744.

217. Мельникова, А.С. Обзор судебной практики по уведомлению налоговых органов о контролируемых иностранных компаниях (КИК) / А.С. Мельникова // Налоги и налогообложение. – 2021. – № 5. – С. 10-21. – ISSN 2454-065X.

218. Мельникова, А.С. Выявление направлений совершенствования российского законодательства о налогообложении контролируемых иностранных компаний на основании опыта государств-членов Европейского союза / А.С. Мельникова // Налоги и налогообложение. – 2021. – № 5. – С. 26-37. – ISSN 2454-065X.

219. Минц, Б.И. Понятие и роль правовых средств в хозяйственных отношениях / Б.И. Минц. // Правоведение. – 1983. – № 2. – С. 69-74. – ISSN отсутствует.

220. Мочалин, А.Ю. Заполнение уведомления об участии в иностранных организациях при наличии кольцевого или перекрестного владения / А.Ю. Мочалин, А.Г. Миронов // Налоговая политика и практика. – 2016. – № 5. – С. 40-43. – ISSN 2071-5250.

221. Новиков, С.Г. Налогообложение прибыли контролируемых иностранных компаний / С.Г. Новиков // Налоговая проверка. – 2015. – № 2. – С. 52-62. – ISSN отсутствует.

222. Ногина, О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина. – Санкт-Петербург : Издательский дом «Питер», 2002. – 159 с. – ISBN 5-94723-104-2.

223. Ожегов, С.И. Словарь русского языка: около 57 000 слов / под редакцией члена-корреспондента Академии наук СССР Шведовой Н.Ю. – 18-е издание, стереотипное. – Москва : Русский язык, 1986. – 847 с. – ISBN отсутствует.

224. Озеров, И.Х. Основы финансовой науки / И.Х. Озеров. – 5-е издание. – Рига : Издание книгоиздательства и книжного магазина Давида Гликсмана, 1923. – 364 с. – ISBN отсутствует.

225. Панов, Ф.Ю. Международно-правовые основы введения односторонних ограничительных мер ЕС / Ф.Ю. Панов // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. – 2022. – № 1. – С. 137-146. – ISSN 2500-3291.

226. Пансков, В.Г. Еще раз о назревших изменениях в российской налоговой политике / В.Г. Пансков // Российский экономический журнал. – 1994. – № 3. – С. 18-19. – ISSN 0130-9757.

227. Пепеляев, С.Г. Налоговое право : учебник / под редакцией С.Г. Пепеляева. – Москва : Юристъ, 2004. – 590 с. – ISBN отсутствует.

228. Пепеляев, С.Г. Основы налогового права : учебно-методическое пособие / под редакцией С.Г. Пепеляева. – Москва : Инвест-фонд, 1995. – 493 с. – ISBN отсутствует.

229. Пономарева, К.А. Стратегии борьбы с уклонением от налогообложения в Европейском Союзе / К.А. Пономарева. – Москва : Инфотропик Медиа, 2018. – 148 с. – 300 экз. – ISBN 978-5-9998-0327-6.

230. Пономарева, К.А. Правовое регулирование борьбы со злоупотребительными налоговыми практиками в Европейском Союзе и Российской Федерации / К.А. Пономарева // Вестник Пермского университета. Юридические науки. – 2019. – № 3. – С. 418–441. – ISSN 2075-7689.

231. Поролло, Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения / Е.В. Поролло. – Москва : Гардарика, 1996. – 279 с. – ISBN отсутствует.

232. Пригожин, А.И. Цели и ценности. Новые методы работы с будущим / А.И. Пригожин. – Москва : Дело, 2010. – 432 с. – 10000 экз. – ISBN 978-5-7749-0599-7.

233. Прохоров, А.М. Большой энциклопедический словарь / А.М. Прохоров. – 2-е издание, переработанное и дополненное. – Москва, Санкт-Петербург : «Норинт», 1997. – 1434 с. – 12000 экз. – ISBN 5-7711-0004-8.

234. Пугинский, Б.И. Гражданско-правовые средства в хозяйственных отношениях / Б.И. Пугинский. – Москва : Юридическая литература, 1984. – 224 с. – ISBN отсутствует.

235. Разгулин, С.В. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации / С.В. Разгулин // Бюджет. – 2007. – № 6. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://bujet.ru/article/18735.php> (дата обращения: 22.12.2022). – ISSN отсутствует.

236. Реут, А.В. К вопросу о законодательном уровне установления процедур государственного финансового контроля / А.В. Реут // Финансовое право. – 2014. – № 4. – С. 10-14. – ISSN 1813-1220.

237. Ручкина, Г.Ф. Правовые и финансово-экономические средства достижения целей устойчивого развития : монография / коллектив авторов ;

под редакцией Г.Ф. Ручкиной, М.А. Лапиной. – Москва : Прометей, 2022. – 698 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-00172-310-3.

238. Ручкина, Г.Ф. Публично-правовые средства цифровизации экономики и финансов. Часть 2. Публично-правовые средства цифровизации финансового контроля и государственного принуждения : монография / Г.Ф. Ручкина, М.А. Лапина, Н.В. Ковалева, Е.А. Свиридова [и др.] ; под редакцией Г.Ф. Ручкиной, М.А. Лапиной. – Москва : Русайнс, 2021. – 255 с. – ISBN 978-5-4365-7997-9. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://book.ru/book/940634> (дата обращения: 21.01.2023).

239. Савина, О.Н. Налоговые льготы и налоговые преференции: особенности дифференциации / О.Н. Савина, Д.П. Никитина // Финансы и управление. – 2016. – № 1. – С. 117-127. – DOI 10.7256/2409-7802.2016.1.16284. – URL: https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=16284 (дата обращения: 27.03.2023). – ISSN 2409-7802.

240. Савицкий, А.И. Контролируемые иностранные компании: зарубежный опыт и перспективы в России / А.И. Савицкий // Закон. – 2015. – № 2. – С. 33-43. – ISSN 0869-4400.

241. Савостьянова, С.А. Проблемы правового регулирования контролируемых иностранных компаний в Российской Федерации / С.А. Савостьянова, И.А. Кузнецов // Проблемы экономики и юридической практики. – 2021. – № 3. Том 17. – С. 262-268. – ISSN 2541-8025.

242. Садчиков, М.Н. Контроль как критерий налогово-правового статуса контролируемой иностранной компании / М.Н. Садчиков // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2016. – № 5 (112). – С. 142-146. – ISSN 2227-7315.

243. Соколова, Э.Д. Роль финансового контроля в управлении развитым социалистическим обществом / Э.Д. Соколова // Научные труды Университета Мартина Лютера в Галле-Виттенберге : Международный

симпозиум финансовых специалистов социалистических стран. – 1984. – № 5.
– С. 127-131. – ISSN 0440-1298.

244. Салиева, Р.Н. Правовое обеспечение развития предпринимательства в нефтегазовом секторе экономики / Р.Н. Салиева. – Новосибирск : Издательство Наука, 2001. – 228 с. – ISBN отсутствует.

245. Спицына, Т.В. Стартовал четвертый этап амнистии капитала / Т.В. Спицына // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2022. – № 4. – С. 39-46. – ISSN отсутствует.

246. Старженецкая, Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России / Л.Н. Старженецкая. – Москва : Статут, 2018. – 302 с. – 180 экз. – ISBN 978-5-8354-1457-4.

247. Тарибо, Е.В. «Факультативность налоговых льгот» как судебно-конституционная доктрина: пределы применения / Е.В. Тарибо // Налоговед. – 2013. – № 3. – С. 10-17. – ISSN 1810-1984.

248. Трофимов, С.В. Правовое обеспечение инновационного развития промышленного производства / С.В. Трофимов. – Иркутск : Байкальский государственный университет экономики и права, 2010. – 202 с. – ISBN отсутствует.

249. Федоров, И.В. Хозяйственные связи в СССР: вопросы теории правового регулирования / И.В. Федоров. – Томск : Издательство Томского государственного университета, 1978. – 204 с. – ISBN отсутствует.

250. Хаванова, И.А. Взаимозависимые лица: корпоративные покровы и фискальные проблемы / И.А. Хаванова // Журнал российского права. – 2018. – № 7. – С. 112-22. – ISSN 1605-6590.

251. Химичева, Н.И. Финансовое право : учебник / Н.И. Химичева. – 5-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Норма, 2012. – 462 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-91768-247-1.

252. Химичева, Н.И. Финансовое право : учебник / Н.И. Химичева. – 3-е издание, переработанное и дополненное. – Москва : Юристъ, 2005. – 462 с. – ISBN отсутствует.
253. Цепова, Е.А. Перспективы развития российского законодательства о контролируемых иностранных компаниях / Е.А. Цепова // Налоги. – 2022. – № 1. – С. 41-44. – ISSN 1999-4796.
254. Цыпкин, С.Д. Финансово-правовые институты их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства / С.Д. Цыпкин. – Москва : Издательство Московского университета, 1983. – 79 с. – ISBN отсутствует.
255. Шевелева, Н.А. Налоговое право России. Особенная часть : учебник / Н.А. Шевелева. – Москва : Юристъ, 2004. – 670 с. – ISBN отсутствует.
256. Шохин, С.О. Экспансия финансового права: правовое обеспечение бюджетной и налоговой политики в кризисных условиях / С.О. Шохин // Финансовое право. – 2016. – № 11. – С. 8-10. – ISSN 1813-1220.
257. Шундииков, К.В. Механизм правового регулирования : учебное пособие / К.В. Шундииков ; под редакцией А.В. Малько. – Саратов : Саратовская государственная академия права. – 2001. – 102 с. – ISBN 5-7924-0158-6.
258. Юков, М.К. Предприятие. Закон. Управление / М.К. Юков. – Москва : Юридическая литература, 1989. – 239 с. – ISBN отсутствует.
259. Юлгушева, Л.Ш. Изменения в налогообложении НДС / Л.Ш. Юлгушева // Финансы. – 2020. – № 12. – С. 24-29. – ISSN 0869-446X.
260. Янжул, И.И. Основные начала финансовой науки / И.И. Янжул. – Санкт-Петербург : Типография М.М. Сталюсевича, 1899. – 510 с. – ISBN отсутствует.
261. Arginelli, P. New Italian Tax Regime to Attract High Net Worth Individuals / P. Arginelli, F. Avella // European Taxation. – 2017. – № 2/3. Volume 57. – P. 113-116. – ISSN 0014-3138.

262. Arnold, B.J. The Evolution of Controlled Foreign Corporation Rules and Beyond / B.J. Arnold // Bulletin for International Taxation. – 2019. – № 12. Volume 73. – P. 631-648. – ISSN 2352-9202.

263. Blum, D.W. Controlled foreign companies: Selected policy issues – Or the missing elements of BEPS action 3 and the antitax avoidance directive / D.W. Blum // Intertax. – 2018. – № 46 (4). – P. 296-312. – ISSN 0165-2826.

264. Christians A. General Report, in Assessing BEPS: Origins, Standards, and Responses / A. Christians, E.S. Shay. – The Netherlands : IFA, 2017. – 63 p. – ISBN 978-90-12-40000-8.

265. Durst, M. Taxing Multinational Business in Lower-Income Countries: Economics, Politics and Social Responsibility / M. Durst. – United Kingdom : International Centre for Tax and Development (ICTD), 2019. – 166 p. – ISBN 978-1-78118-510-0.

266. Finnerty, C.J. Fundamentals of international tax planning / C.J. Finnerty, P. Merks, M. Petriccione. – The Netherlands : International Bureau of Fiscal Documentation, 2007. – 266 p. – ISBN 978-90-8722-016-7.

267. Forster, G. CFC Legislation in Germany / G. Forster, D. Schmidtman // Intertax. – 2004. – № 10. Volume 32. – P. 476-485. – ISSN 0165-2826.

268. Gerbracht, J. Controlled Foreign Company Legislation in Germany, in Controlled Foreign Company Legislation / J. Gerbracht. – The Netherlands : International Bureau of Fiscal Documentation, 2020. – 44 p. – ISBN 978-90-8722-644-2.

269. Ginevra, G. The EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU Level / G. Ginevra // EC Tax Review. – 2017. – №. 2. Volume 45. – P. 120-137. – ISSN 0928-2750.

270. Gurinovich, A.G. Ways of Restricting the Rights of Taxpayers Under Agreements for the Avoidance of Double Taxation in National Legislation / A.G. Gurinovich, M.A. Lapina, A.E. Ivanov // SAGE Open. – 2020. – Volume 10 (4). – P. 1-8. – ISSN отсутствует.

271. Kuzniacki, B. Implementing the ATAD's CFC Rules by Poland Contrary to EU Primary Law: A Solitary Example or the Beginning of Infamous Trend? / B. Kuzniacki // EC Tax Review. – 2018. – Issue 3. – P. 160-176. – ISSN 0928-2750. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/27.3/ECTA2018017> (дата обращения: 15.06.2023).

272. Lang, M. Introduction to European Tax Law on Direct Taxation / M. Lang, P. Pistone, J. Schuch [и др.]. – London : Linde Lehrbuch, 2020. – 364 p. – ISBN 978-1913507213.

273. Mcintyre, A. Economic benefits of export diversification in small states / A. Mcintyre, M.X. Li, K. Wang, H. Yun // International Monetary Fund. – 2018. – № 18 (86). – P. 4-23. – ISSN отсутствует.

274. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project / OECD. – Paris : OECD, 2019. – 4 p. – ISBN отсутствует. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (дата обращения: 12.06.2023).

275. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE), Pillar Two, Public Consultation Document / OECD. – Paris : OECD, 2019. – 32 p. – ISBN отсутствует. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (дата обращения: 12.06.2023).

276. OECD. Corporate Tax Statistics / OECD. – Paris : OECD, 2020. – 54 p. – ISBN отсутствует. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – Текст : электронный. – URL: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-second-edition.pdf> (дата обращения: 05.06.2022). – ISBN отсутствует.

277. OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3, Final Report / OECD. – Paris : OECD, 2015. – 72 p. – ISBN 978-92-64-24115-2. – Текст : электронный. – DOI 10.1787/9789264241152. – URL: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en> (дата обращения: 20.04.2022).

278. OECD. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules – Action 3: 2015 Final Report / OECD. – Paris : OECD, 2015. – 72 p. – ISBN 978-92-64-24114-5.

279. OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue / OECD. – Paris : OECD, 1998. – 82 p. – ISBN 92-64-16090-6.

280. OECD. Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 6, 40. / OECD. – Paris : OECD, 2019. – 44 p. – ISBN отсутствует. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (дата обращения: 20.04.2022).

281. OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD Publishing Oct. 2020); Public Consultation Document, Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints. / OECD. – Paris : OECD, 2020. – 250 p. – ISBN 978-92-64-35384-8. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (дата обращения: 10.04.2022).

282. Rust, A.A. Guide to the Anti-tax Avoidance Directive / Chapter 7: Controlled foreign company rule (articles 7 and 8 ATAD) / A.A. Rust. – Lypiatts : Edward Elgar Publishing, 2020. – 368 p. – ISBN 978-1-78990-576-2.

283. Schönfeld, J. CFC Rules and Anti-Tax Avoidance Directive / J. Schönfeld // EC Tax Review. – 2017. – Issue 3. – P. 145-152.

– ISSN 0928-2750. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/26.3/ECTA2017016> (дата обращения: 20.04.2022).

284. Wattel, P.J. *European Tax Law, Volume 1* / P.J. Wattel [и др.]. – The Netherlands : Kluwer Law International, 2018. – 1016 p. – ISBN 978-9-40350-583-1.

285. Weber, S. *Legal Uncertainty in the Application of the German CFC Rules.* / S. Weber, M. Weiss // *Bulletin for International Taxation.* – 2016. – № 6. Volume 70. – P. 362-367. – ISSN 2352-9202.

Диссертации и авторефераты диссертаций

286. Алешин, Ю.В. Развитие системы налогового администрирования контролируемых иностранных компаний : специальность 5.2.4 «Финансы» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Алешин Юрий Владимирович ; Финансовый университет. – Москва, 2022. – 235 с. – Библиогр.: с. 154-194.

287. Белицкая, А.В. Правовое обеспечение государственной инвестиционной политики : специальность 12.00.03 «Гражданское право; предпринимательское право; семейное право; международное частное право» : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Белицкая Анна Викторовна ; Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова. – Москва, 2017. – 618 с. – Библиогр.: с. 515-618.

288. Головченко, О.Н. Гармонизация национального налогового законодательства в интеграционных объединениях (на примере Европейского союза и Евразийского экономического союза) : специальность 12.00.04 «Финансовое право; налоговое право; бюджетное право» : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Головченко Оксана Николаевна ; Институт законодательства и сравнительного правоведения. – Москва, 2020. – 276 с. – Библиогр.: с. 211-243.

289. Дралов, В.В. Теоретические и организационно-методические вопросы совершенствования правового обеспечения управления органами внутренних дел : специальность 12.00.11 «Судебная власть, прокурорский надзор, организация правоохранительной деятельности, адвокатура» : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Дралов Василий Викторович ; Академия управления Министерства внутренних дел Российской Федерации. – Москва, 2001. – 190 с. – Библиогр.: с. 166-187.

290. Иванова, С.В. Правовое обеспечение государственного управления в области охраны и использования объектов животного мира : специальность 12.00.14 «Административное право, административный процесс» : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Иванова Светлана Витальевна ; Российский университет дружбы народов. – Москва, 2021. – 362 с. – Библиогр.: с. 289-362.

291. Каирова, Ф.А. Налоговые льготы в налоговой системе Российской Федерации : специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Каирова Фатима Асламбековна ; Северо-Кавказский горно-металлургический институт. – Владикавказ, 2006. – 161 с. – Библиогр.: с. 134-148.

292. Костанян, Р.К. Правовое регулирование налоговых льгот в Российской Федерации : специальность 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Костанян Рафаэль Карленович ; Московская государственная юридическая академия. – Москва, 2008. – 22 с. – Библиогр.: с. 22. – Место защиты: Московская государственная юридическая академия.

293. Кудашкин, Я.В. Правовое обеспечение безопасности обработки персональных данных в сети интернет : специальность 12.00.13 «Информационное право» : диссертация на соискание ученой степени

кандидата юридических наук / Кудашкин Ярослав Владимирович ; Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова. – Москва, 2019. – 199 с. – Библиогр.: с. 169-199.

294. Курбатов, Т.Ю. Правовые формы и методы налогового контроля : специальность 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Курбатов Тимур Юрьевич ; Институт законодательства и сравнительного правоведения. – Москва, 2015. – 24 с. – Библиогр.: с. 22-23. – Место защиты: Институт законодательства и сравнительного правоведения.

295. Лаутс, Е.Б. Правовое обеспечение стабильности рынка банковских услуг : специальность 12.00.03 «Гражданское право; предпринимательское право; семейное право; международное частное право» : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Лаутс Елизавета Борисовна ; Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова. – Москва, 2006. – 243 с. – Библиогр.: с. 219-243.

296. Морозова, И.С. Льготы в российском праве: вопросы теории и практики : специальность 12.00.01 «Теория и история права и государства; история учений о праве и государстве» : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Морозова Инна Сергеевна ; Саратовская государственная академия права. – Саратов, 1999. – 185 с. – Библиогр.: с. 154-185.

297. Мызникова, Е.А. Цели в праве: теоретико-правовой анализ : специальность 12.00.01 «Теория и история права и государства; история учений о праве и государстве» : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Мызникова Елена Аркадьевна ; Кубанский государственный аграрный университет – Краснодар, 2011. – 215 с. – Библиогр.: с. 194-215.

298. Нестеров, Г.Г. Развитие механизмов налогового контроля в системе обеспечения экономической безопасности : специальность

08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Нестеров Геннадий Георгиевич ; Академия экономической безопасности Министерства внутренних дел Российской Федерации. – Москва, 2009. – 26 с. – Библиогр.: с. 23-26. – Место защиты: Академия экономической безопасности Министерства внутренних дел Российской Федерации.

299. Пешкова, Х.В. Бюджетное устройство государства (российская правовая концепция) : специальность 12.00.04 «Финансовое право; налоговое право; бюджетное право» : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук / Пешкова Христина Вячеславовна ; Институт государства и права Российской академии наук. – Москва, 2014. – 60 с. – Библиогр.: с. 48-60. – Место защиты: Институт государства и права Российской академии наук.

300. Пономарева, К.А. Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц и доходов физических лиц в Российской Федерации и Европейском Союзе: сравнительно-правовое исследование : специальность 12.00.04 «Финансовое право; налоговое право; бюджетное право» : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Пономарева Карина Александровна ; Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина. – Москва, 2020. – 449 с. – Библиогр.: с. 408-449.

301. Ручкина, Г.Ф. Финансово-правовое регулирование предпринимательской деятельности в Российской Федерации : специальность 12.00.04 «Финансовое право; налоговое право; бюджетное право» : 12.00.03 «Гражданское право; предпринимательское право; семейное право; международное частное право» : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Ручкина Гульнара Флюоровна ; Академия управления Министерства внутренних дел Российской Федерации. – Москва, 2004. – 552 с. – Библиогр.: с. 512-552.

302. Садовская, Т.Д. Правовые и организационные аспекты совершенствования налогового контроля в Российской Федерации : специальность 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Садовская Татьяна Дмитриевна ; Тюменский государственный университет. – Тюмень, 2007. – 233 с. – Библиогр.: с. 188-233.

303. Садчиков, М.Н. Финансово-правовое обеспечение налогового суверенитета Российской Федерации : специальность 12.00.04 «Финансовое право; налоговое право; бюджетное право» : диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Садчиков Михаил Николаевич ; Саратовская государственная юридическая академия. – Саратов, 2021. – 426 с. – Библиогр.: с. 382-424.

304. 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. – Москва, 2016. – 225 с. – Библиогр.: с. 205-225.

305. Тасалов, К.А. Правовое регулирование противодействия избежанию уплаты налога на прибыль организаций в Российской Федерации и Европейском союзе : специальность 5.1.2 «Публично-правовые (государственно-правовые) науки» : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Тасалов Кирилл Артемьевич ; Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина. – Москва, 2022. – 172 с. – Библиогр.: с. 150-172.

306. Амнистия капиталов впервые затронет наличные // Ведомости : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2022/03/03/912027-amnistiya-kapitalov> (дата обращения: 19.02.2023).

307. В Минфине увидели риски для бизнеса из-за глобальной налоговой реформы // Ведомости : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/articles/2021/09/14/886677-minfine-nalogovoi> (дата обращения: 15.09.2021).

308. Комментарий в связи с опубликованной Советом ЕС информации о включении России в список несотрудничающих юрисдикций // Минфин России : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=38378-kommentarii_v_svyazi_s_opublikovannoi_советом_es_informatsii_o_vklyuchenii_rossii_v_spisok_nesotrudnichayushchikh_yurisdiktsii (дата обращения: 14.02.2023).

309. Обращение Президента Российской Федерации к гражданам России от 23 июня 2020 года // Президент Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/63548> (дата обращения: 10.02.2022).

310. Судебная статистика рассмотрения дел арбитражными судами в 2022 год // Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL: <http://www.cdep.ru/?id=79> (дата обращения: 01.05.2023).

311. Перечень поручений по итогам обращения Президента Российской Федерации к гражданам России // Президент Российской Федерации : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL:

<http://www.kremlin.ru/acts/assignments/orders/63625> (дата обращения: 10.02.2022).

312. Подведены первые итоги действия нового режима налогообложения КИК // Федеральная налоговая служба России : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10603081/ (дата обращения: 10.02.2022).

313. Проект Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части особенностей налогообложения международных компаний)» для целей общественного обсуждения // Федеральный портал проектов нормативных и правовых актов : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL: <http://regulation.gov.ru/p/112461> (дата обращения: 28.01.2023).

314. Толковый онлайн-словарь русского языка В.И. Даля // Толковый словарь В.И. Даля : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL: <http://slovardalja.net/word.php?wordid=20509> (дата обращения: 22.04.2023).

315. Толковый онлайн-словарь русского языка С.И. Ожегова и Н.Ю. Шведовой // Толковый словарь С.И. Ожегова и Н.Ю. Шведовой : официальный сайт. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL: <http://slovarozhegova.ru/word.php?wordid=17454> (дата обращения: 22.04.2023).

316. Интервью Шаталова С.Д. газете «Ведомости» // Минфин России : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center?id_4=33037-intervyu_shatalova_s.d._gazete_vedomosti (дата обращения: 01.03.2023).

317. ФНС решила создать отдельную налоговую инспекцию для богатых россиян // Информационное агентство «РБК» : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL:

<https://www.rbc.ru/finances/27/01/2021/6011af5d9a794789626f03e4> (дата обращения: 12.02.2022).

318. ФНС решила создать отдельную налоговую инспекцию для богатых россиян // Информационное агентство «РБК» : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://www.rbc.ru/finances/27/01/2021/6011af5d9a794789626f03e4> (дата обращения: 12.02.2022).

319. Электронная карточка законопроекта № 990129-7 // Система обеспечения законодательной деятельности Государственной автоматизированной системы «Законотворчество» : официальный сайт. – Москва. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/990129-7> (дата обращения: 11.02.2022).

320. ATAD I and II implementation overview // PwC NL Tax Knowledge Centre // PwC : сайт. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://www.pwc.nl/nl/dienstverlening/tax/documents/atad-1-and-2-overview-july-2021.pdf> (дата обращения: 11.02.2022).

321. BEPS 2.0: state of play, KPMG Global Tax & Legal // KPMG : сайт. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2023/04/beps-2-0-state-of-play-april-2023.pdf> (дата обращения: 20.04.2023).

322. Czech Republic – COVID-19 Pandemic: Czech Republic Proposes Lump-Sum Tax for Individual Entrepreneurs // News IBFD : сайт. – Текст : электронный. – Обновляется в течение суток. – URL: https://ezpro.fa.ru:3088/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2022-02-10_cz_1.html (закрытая подписка – Финансовый университет, дата обращения: 10.02.2022).

323. OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris // OECD : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of->

theeconomy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm (дата обращения: 01.18.2022).

324. Organisation for Economic Co-operation and Development. (2019a). Model tax convention on income and on capital 2017 // OECD : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – Обновляется в течение суток. – URL: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modeltax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en (дата обращения: 13.01.2022).

325. Overview of defensive tax measures in EU Member States, PwC NL Tax Knowledge Centre // PwC : сайт. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – Обновляется в течение суток. – URL: <https://www.pwc.nl/nl/actueel-publicaties/assets/pdfs/eu-blacklist-defensive-measures-2022.pdf> (дата обращения: 14.02.2023).

Список иллюстративного материала

1 Список рисунков

Рисунок 1 Соотношение правил о КИК с институтом противодействия уклонению от уплаты налогов на кругах Эйлера	31
Рисунок 2 Иллюстративная схема ситуации с множественным последовательным иностранным владением в рамках правил о КИК	143
Рисунок 3 Иллюстративная схема вменения прибыли КИК в налоговую базу контролирующего лица в России по периодам.....	145
Рисунок 4 Перечень ограничительных (защитных) налоговых мер и административных мер, принимаемых к странам (юрисдикциям) из «черного» списка ЕС.....	150
Рисунок 5 Расчет прибыли (убытка) для целей глобального минимального налога (ГМН)	159
Рисунок 6 Порядок расчета налога к доплате на уровне соответствующей юрисдикции по правилам Второго направления (Pillar 2)	162

2 Список таблиц

Таблица 1 Сроки подачи налоговой отчетности и нормативные основания такой налоговой отчетности.....	71
Таблица 2 Сводный перечень судебных дел в части применения правил налогообложения прибыли КИК (судебно-арбитражная практика)	126
Таблица 3 Сводный перечень судебных дел в части применения правил налогообложения прибыли КИК (практика судов общей юрисдикции)	128

Таблица 4 Процентное соотношение проанализированных дел по различным категориям спора.....	130
Таблица 5 Общие и основные методологические выводы по результатам анализа правоприменительной практики	130
Таблица 6 Распределение по странам Европейского Союза в части выбора соответствующего подхода.....	140
Таблица 7 Распределение по странам Европейского Союза в части выбора соответствующего освобождения	141
Таблица 8 Распределение стран (юрисдикций) по «черному» и «серому» списку ЕС (приложения 1 и 2).....	147
Таблица 9 Выбор стран ЕС мер ограничительного (защитного) налогового характера к странам из «черного» списка ЕС	151
Таблица 10 Используемые странами ЕС подходы в части имплементации «черного» списка ЕС (динамический подход, статический подход)	152
Таблица 11 Процентная доля вычитаемых сумм, относящихся к материальным активам и вознаграждению работников, в пределах переходного периода, предлагаемого ОЭСР в рамках модельных правил...	163
Таблица 12 Позиции отдельных стран (юрисдикций) в части имплементации концепции ОЭСР о глобальном минимальном налоге	165