

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

На правах рукописи

Алешин Юрий Владимирович

РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО
АДМИНИСТРИРОВАНИЯ КОНТРОЛИРУЕМЫХ
ИНОСТРАННЫХ КОМПАНИЙ

5.2.4. Финансы

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Мандрощенко Ольга Валентиновна,
доктор экономических наук, доцент

Москва – 2022

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

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоятся 19 октября 2022 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.109 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 51, корп. 1, аудитория 1001.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 200 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru.

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Гончаренко Л.И., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Попков С.Ю., д.э.н., профессор;
учёный секретарь – Тюрина Ю.Г., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:

Засько В.Н., д.э.н.;
Караев А.К., д.техн.н., профессор;
Киреева Е.Ф., д.э.н., профессор;
Куцури Г.Н., д.э.н., доцент;
Мандрощенко О.В., д.э.н., доцент;
Пансков В.Г., д.э.н., профессор;
Пинская М.Р., д.э.н., доцент;
Цепилова Е.С., д.э.н., доцент.

Автореферат диссертации разослан 11 июля 2022 г.

I Общая характеристика работы

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

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

Одним из наиболее важных изменений, произошедших в российском налоговом законодательстве, является введение в налоговую практику с 1 января 2015 года положений о КИК и КЛ (главы 3.4 части 1 Налогового Кодекса Российской Федерации). Несмотря на серьезные и ответственные нововведения, реализация контрольных функций Федеральной

налоговой службы (далее - ФНС России) достаточно проблематична при выполнении такой деятельности, как идентификация КИК и КЛ, проведение объективной оценки целесообразности, а в некоторых случаях и законности выполняемых операций, определение действительной величины налога на прибыль организаций (далее - НПО) и налога на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) КЛ.

Проведение комплексного исследования системы налогового администрирования КИК определяет актуальность темы исследования.

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

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

Методикам противодействия использованию низконалоговых юрисдикций в целях налоговой экономии, включая проблемные вопросы идентификации субъектов налогового администрирования, посвящены работы В.В. Войнова, Д.В. Вольвач, А.В. Виноградовой, А.Э. Гордона, М.Н. Дудина, В.И. Голишевского, А.В. Кадет, А.А. Калининой, Н.В. Лясникова, Н.С. Милогорова, Л.В. Полежаровой, М.Д. Полинчук, А.П. Починок, Е.К. Симаковой, В.А. Цветкова, А.А. Шутькова.

Профессиональный интерес для исследования представляют работы Л.Н. Алехина, А.А. Амбрасовской, Л.М. Архипцевой, С.Ю. Богатырева, Л.Н. Варшавской, Т.В. Владимировой, Д.В. Винницкого, Е.С. Горбатко, А.В. Гурнака, М.Н. Дудина, О.В. Мандрощенко, Е.Ю. Орлова, Т.В. Сеченовой, Е.К. Симаковой, Д.Н. Сулейманова, О.К. Трофимовой, Т.Е. Тотиковой,

В.А. Цветкова, А.А. Шутькова и других, в которых рассматриваются отдельные теоретические и практические аспекты международного налогообложения и налоговой конкуренции, методики прогнозирования и планирования налоговых поступлений, методики налогового контроля прибыли организации.

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

На фоне развития международного обмена налоговой информацией как основы для развития налогового контроля доходов от КИК в рамках российской налоговой системы происходит преломление парадигмы процесса налогового администрирования доходов налоговых резидентов Российской Федерации, которое выражается в необходимости доказывания налогоплательщиками правильности исчисления своих налоговых обязательств, возникающих по итогам получения доходов от КИК. Наиболее актуальным в настоящее время является необходимость сформулировать и изложить новые предложения в части налогового администрирования КИК таким образом, чтобы прослеживалась системность в этапах реализации контрольных мероприятий, мероприятиях профилактической направленности, методах стимулирования налогоплательщиков и т.д. Отмеченные обстоятельства обусловили цель, задачи и структуру исследования.

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

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

– обосновать необходимость дополнения методологического подхода к налоговому администрированию КЛ и КИК;

– уточнить условия признания налоговых резидентов КЛ для устранения возможностей использования российского налогового режима в реализации мероприятий агрессивной налоговой политики;

– предложить новые инструменты налогового контроля, позволяющие качественно повысить уровень информированности налоговых органов о субъектах налоговых отношений и обеспечить работу по идентификации объекта налогообложения;

– разработать комплекс мер, направленный на повышение уровня заинтересованности налогоплательщиков в предоставлении налоговой информации о КИК в наибольшем объеме и с соблюдением контрольных сроков;

– предложить способ определения объема потенциального дохода КЛ от КИК с использованием специализированной экономико–математической модели.

Объектом исследования являются налоговые отношения, возникающие в связи с применением норм налогового законодательства о КИК.

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

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

Новыми являются следующие научные результаты:

1) Предложен методологический подход организации процесса налогового администрирования КЛ, состоящий в транспарентном информационном взаимодействии налогоплательщиков с налоговыми органами и выполнении сопряженно-оценочного анализа деятельности КИК, что позволяет выявить цель создания КИК, раскрыть существенную сторону совершаемой КИК деятельности и изучить влияние на финансовый результат связанных с КИК лиц, а также

определить размер налоговых санкций для КЛ индивидуально и соразмерно величинам сумм неуплаченных налогов (С. 34–43).

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

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

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

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

Положения, выносимые на защиту:

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

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

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

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

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

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

целях развития системы налогового администрирования КИК.

Практическая значимость работы заключается в формировании комплекса предложений, направленного на развитие новой методики контроля КИК и КЛ, включая такие направления, как идентификация субъекта налоговых отношений, формирование аналитической базы для оценки правильности исчисления величины налоговых обязательств, формирование информационной базы для оценки действий налогоплательщиков в целях применения налоговых санкций.

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

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

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

При выполнении исследования использовались аналитические материалы и специализированная документация в области налогового контроля КЛ и доходов от КИК, идентификации субъектов налогообложения, исследования в области

разработки критериев по освобождению прибыли КИК от налогообложения, изучения среды и специфики деятельности КИК, информация из решений судов по делам, в раках которых фигурировали КИК и раскрыто их использование в целях налоговой экономии.

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

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

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

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

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

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

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

возможность использования российских организаций для целей налоговой оптимизации за счет манипулирования иностранным налоговым законодательством и способствуют развитию прозрачности налоговой информации о субъектах налоговых отношений и доходах КЛ.

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

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

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

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

II Основное содержание работы

Первая группа вопросов связана с комплексом теоретических вопросов, направленных на формирование концептуальных подходов к организации системы налогового администрирования КИК.

Особенности налоговых режимов, предоставляемые той или иной юрисдикцией, способствуют формированию финансовой среды, в которой налогоплательщики обладают возможностями скрыть либо исказить информацию о доходах от иностранных подконтрольных структур. Налоговое администрирование прибыли или доходов российских налоговых резидентов, возникающих в результате внутривосточных сделок, практически невозможно автоматизировать полностью. Вместе с этим отсутствие возможности проведения

полного комплекса мероприятий налогового контроля в отношении прибыли, возникающей по итогам получения доходов от КИК, формирует перечень новых проблемных вопросов в доказательстве правильности и полноты исчисления налоговых обязательств. Отдельные результаты исследования, в которых показано неблагоприятное воздействие фактора вредоносной налоговой конкуренции (далее - ВНК) на систему международных экономических и налоговых отношений, указывают на необходимость развития специализированного подхода в налоговом администрировании российских налоговых резидентов, признаваемых КЛ.

Проведена разработка новых методологических основ и уточнены принципы развития теории налогообложения доходов от КИК. Предлагаемый перечень теоретических аспектов налогового контроля доходов КЛ фактически формирует новое узкоспециализированное направление в работе налоговых органов, позволяющее детализировать и персонифицировать (индивидуализировать) поступающие от КИК налоговые данные. Предлагаемые методологические основы являются комплементарными и предполагается, что в разработке новых практически ориентированных решений должны быть использованы комбинированно и с одновременным учётом предлагаемых принципов. Сформулированные предложения представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Теоретические аспекты развития системы налогового администрирования доходов от контролируемых иностранных компаний

Методологические основы развития налогового администрирования КИК	Принципы развития методологии налогового администрирования КИК и КЛ.
1	2
Концепция прозрачности налоговой информации в отношении предоставляемых данных о КИК и доходах за пределами юрисдикции Российской Федерации и соответствующих налоговых обязательствах (далее по тексту – Концепция)	Принцип открытости, при соблюдении которого необходимо раскрыть информацию о сущности направленных на извлечение прибыли действий налогоплательщика
	Принцип достоверности, означающий, что данные в налоговой отчетности должны реалистично и правдиво отражать сущность финансово-хозяйственных операций
	Принцип конструктивного сотрудничества, при соблюдении которого будет развиваться оперативный обмен налоговой информацией в полном объеме
Сопряженно-оценочный анализ деятельности контролируемых лиц,	Принцип существенности, при реализации которого должны быть всесторонне исследованы объекты

Продолжение таблицы 1

1	2
контролируемых иностранных компаний и связанных с ними лиц	предпринимательской деятельности, изучены цели и условия создания КИК
	Принцип сопряженности, способствующий проверке связей субъектов налоговых отношений, включая КИК и КЛ, с другими участниками рынка и выявление влияния таких лиц на финансовый результат КИК
	Принцип индивидуализации, связанный с проведением индивидуального анализа деятельности КИК на основе информации, поступающей от КЛ и в результате международного обмена

Источник: составлено автором.

Вторая группа вопросов связана с развитием положений по признанию российских налоговых резидентов контролирующими лицами.

Проблема определения налогового статуса организации или физических лиц как КЛ, которые оказывают влияние на деятельность КИК, является актуальной проблемой для отечественных налоговых органов. В настоящее время не существует слаженного и одинаково эффективного механизма, который позволил бы создать процесс идентификации КЛ с высокой степенью автоматизации в отношении всех без исключения организаций.

Отечественное законодательство достаточно точно определяет условия контроля КИК. В соответствии с положениями Налогового Кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) предусмотрены условия оказания прямого и косвенного участия КЛ в иностранных компаниях. Вместе с тем для бенефициарных собственников, являющихся гражданами Российской Федерации, все еще остаются возможности избежать статуса КЛ и уклониться от обязанности по раскрытию соответствующей налоговой информации о КИК, с последующей уплатой налогов в бюджет Российской Федерации. Схема участия российских граждан в КИК приведена на рисунке 1.

Доказана необходимость признания российских организаций КЛ даже при условии участия в иностранных организациях с долей такого участия меньше порогового значения 25%, установленного пунктом 3 статьи 25.13 НК РФ при

условии, если само участие, с экономической точки зрения, осуществляется для выполнения технических функций.



Источник: составлено автором.

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

Для целей установления так называемого технического рода деятельности российской организации предлагается проведение обязательной оценки структуры доходов такой организации на предмет выявления доли пассивных доходов. В случае, если доходы российской организации полностью формируются за счет пассивных видов дохода, то такая организация должна быть признана КЛ.

Законодательное закрепление предлагаемых решений должно исключить манипулирование отечественным налоговым законодательством для целей создания подконтрольных иностранных структур.

Третья группа вопросов охватывает область вопросов, связанных с подтверждением достоверности сведений, представленных в налоговой отчетности КИК, и определением полноты представленных данных.

Недостатком процесса налогового администрирования, основанном на унифицированных формах налоговой и финансовой отчетности, является отсутствие возможности рассматривать совершаемые сделки КИК с точки зрения существенности таких сделок. В рамках дефицита налоговой и финансовой информации, детализирующей деятельность КИК, идентифицировать факты

использования иностранных налоговых режимов в целях налоговой экономии на уровне взаимосвязей показателей финансовой отчетности не представляется возможным. Специфика налогового законодательства Российской Федерации выражается в ограниченности применения такой разновидности мероприятий налогового контроля, как истребование документов. Практика показывает, что истребование документов в рамках статьи 93.1 НК РФ не всегда возможно в отношении даже тех сделок, которые совершены в рамках налоговой юрисдикции Российской Федерации. Применение нормы, содержащейся в статье 25.14-1 НК РФ, в целях истребования документов ограничивается условиями получения только той информации, которая доказывает законность оснований для получения освобождения прибыли КИК от налогообложения в составе доходов КЛ.

В целях решения проблематики доказана необходимость законодательного закрепления обязанностей для КЛ предоставлять вместе с налоговой отчетностью о КИК определенный перечень документов, стороной которых является КИК. Предлагаемый перечень документов включает: договоры купли-продажи и оказания любых видов услуг; документы, отражающие операции с финансовыми инструментами; договоры реализации интеллектуальной собственности и авторских прав; документы, на основании которых КИК получает прибыль в виде дивидендов. Доказана необходимость предоставления специальных пояснений к Уведомлению об участии в КИК, в которых отражается структура, суммы и принадлежность доходов или расходов в соответствии с каждым из обязательных к предоставлению перечню документов (далее - Пояснения). Такая специализированная форма налоговой отчетности позволит установить действительное назначение КИК, определить перечень связанных сторон с КИК, систематизировать работу с финансовой информацией КИК и определить правдивость представляемой КЛ налоговой информации. Предоставление Пояснений предлагается осуществлять одновременно с направлением налоговой отчетности о КИК.

Предусмотренная в НК РФ налоговая отчетность в отношении КИК, как элемент налогового контроля, не создает основу для формирования полноценного представления структуры участия российских налоговых резидентов в

иностранных компаниях. Существующий в настоящее время формат уведомлений, предоставляемых в отношении КИК, не позволяет в полной мере оценить полный перечень участвующих третьих лиц в КИК; установить перечень принимающих участие в управлении КИК лиц; оценить правдивость и полноту исполнения налоговых обязательств КЛ.

Доказана необходимость представления информации обо всех лицах, участвующих в КИК, и лицах, входящих в состав исполнительного органа организации. Для целей раскрытия информации об участвующих в КИК лицах предлагается включить соответствующий дополнительный раздел в уведомление об участии в КИК. Информация о лицах, входящих в состав исполнительного органа КИК, должна представляться в составе Пояснений. Сформулированные предложения должны стать этапом выполнения сопряженно-оценочного анализа (далее - СОА).

Четвертая группа вопросов объединяет комплекс вопросов в области предупреждения налоговых правонарушений с использованием иностранных юрисдикций, а также вопросы в области стимулирования налогоплательщиков в раскрытии налоговой информации о КИК своевременно и в полном объеме.

В исследовании раскрыт перечень актуальных и специфичных вопросов, которые связаны с необходимостью развития новых подходов по предупреждению «размывания» налоговой базы КИК. Используемый в настоящее время сервисный подход в работе налоговых органов с налогоплательщиками по предупреждению налоговых нарушений с использованием КИК не может быть эффективным по следующим причинам: во-первых, в рамках такого подхода практически невозможно идентифицировать КЛ; во-вторых, получение экономической выгоды за счет участия в КИК практически всегда связано не с прямым нарушением законодательства, а с манипулированием нормами иностранного законодательства.

Реализация мероприятий агрессивного налогового планирования и оптимизации налоговых платежей с использованием иностранных налоговых режимов основывается на этапах консультирования, планирования, регистрации иностранных компаний и дальнейшего сопровождения деятельности иностранной

подконтрольной структуры. Подобного рода услуги могут быть оказаны как крупными международными корпорациями, так и местными независимыми организациями или физическими лицами (далее – Посредники).

Доказана необходимость создания нового механизма по предупреждению налоговых правонарушений с использованием иностранных налоговых режимов путем осуществления налогового контроля за деятельностью Посредников. В этих целях предложен перечень видов деятельности, которые должны быть классифицированы как оказание консультационных и иных услуг в области международного налогообложения и объединены в рамках нового вида экономической деятельности. Вместе с этим предложен проект определения (классификации) нового вида деятельности Посредников для включения в перечень Общероссийского классификатора видов экономической деятельности. Посредники должны раскрывать детальную информацию об оказанных консультационных услугах и лицах, которым такие услуги оказаны. Раскрытие информации касается консультаций и работ в области налоговой оптимизации с использованием КИК. В этих целях сформулирован комплекс предложений, формирующий механизм налогового контроля Посредников. В рамках такого механизма предлагается формат и регламент по предоставлению отчетности Посредниками, посредством которой должна раскрываться информация о существенной части оказанных посреднических услуг.

Развитие системного подхода в налоговом администрировании требует реализации нового подхода в определении величин налоговых санкций. В первую очередь такой механизм должен устанавливать взаимосвязь между величиной налоговых штрафов и величиной потерь бюджета Российской Федерации в следствии неуплаты налогов.

Доказано, что применение штрафных санкций с использованием дифференцированного подхода необходимо законодательно закрепить определение отягчающего обстоятельства при совершении нарушения налогового законодательства Российской Федерации, регулирующего деятельность КИК. В качестве такого предложения представляется целесообразным законодательное закрепление формулировки отягчающего обстоятельства, отражающего

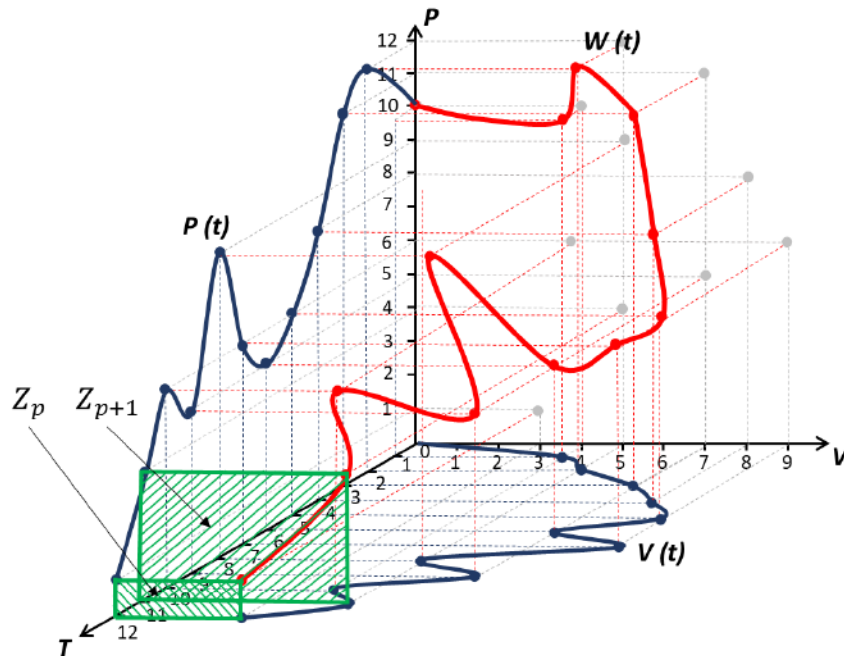
преднамеренное сокрытие соответствующей налоговой информации о КИК.

Доказана необходимость определения величин налоговых штрафов за сокрытие или искажение информации о КИК в виде процентного отношения налоговых обязательств КЛ в части доходов от КИК. Установление размера штрафа должно происходить индивидуально по каждому противоправному действию и может быть применимо исключительно к злым нарушителям. Факт преднамеренности сокрытия налоговой информации должен быть установлен в рамках выполнения мероприятий СОА, включая возможность получение устных и письменных объяснений со стороны КЛ. Предлагаемый способ расчета величины налоговой санкции позволяет установить величину штрафа до 100% величины НПО или НДФЛ в части доходов от КИК. Предложен механизм установления налоговых санкций для Посредников, за сокрытие налоговой информации об оказанных посреднических услугах для российских налоговых резидентов.

Пятая группа вопросов связана с необходимостью формирования представления о потенциальном объеме налоговых обязательств контролирующих лиц, основываясь на данных финансовой отчетности и данных, содержащихся в заключаемых КИК договорах.

Предлагаемая экономико–математическая модель разработана для определения потенциального объема налоговой базы по налогу на прибыль, которая может быть получена КИК. В основу разработки математической модели заложена предусмотренная международными стандартами концепция субъективной оценки имущества. Для целей формирования функции предлагается использовать метод интерполяции данных. Прибыль КИК до налогообложения предлагается определять как разницу доходов и расходов, на основании данных из первичных документов. В качестве основания для расчетов величины доходов должны быть использованы данные, предоставляемые в Пояснениях и иных обязательных к приложению документов. Величину расходов необходимо рассчитывать с использованием данных о стоимости сопоставимых товаров или услуг, присутствующих в рамках анализируемой иностранной налоговой юрисдикции. В составе доходов должны быть учтены такие доходы, как штрафы, премии, дополнительные скидки и т.д.

Функция, отражающая объем доходов налогоплательщика представляет собой некий многочлен $W(t)$, график которой представлен на рисунке 2. Величина доходов налогоплательщика есть нечто иное, как сумма значений интеграла функции $W(t)$ по t на всем интервале времени, которые схематично представлены в виде областей Z_p и $Z(p+1)$. Проекция графика функции $W(t)$ на плоскость VOT есть не что иное, как графическое отражение объема проданного товара. В свою очередь проекция графика функции $W(t)$ на плоскость POT есть значение цены проданного товара $P(t)$ в зависимости от определенного промежутка времени. Определив функции $P(t)$ и $V(t)$ необходимо будет произвести умножение таких функций друг на друга, в результате чего будет получено уравнение функции шестого порядка, представляющего собой функцию доходов $W(t)$.



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

Источник: составлено автором.

Рисунок 2 – Схематичное изображение графика предполагаемой функции, отображающей прибыль организации в зависимости от времени, количества и цен проданных товаров или оказанных услуг

Величину, отражающую размер доходов от КИК, которая должна быть включена в налоговую декларацию КЛ по соответствующему налогу, необходимо рассчитывать с использованием формулы (1)

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

где TB – объем доходов КЛ, подлежащих включению в налоговую базу;

Sh_{CO} – доля участия КЛ в КИК;

Δ_k – величина, представляющая собой расчетный размер прибыли КИК до налогообложения, которая возникает по итогам совершения сделок по анализируемым договорам;

k – число договоров, по которым ведется расчет налоговых обязательств КЛ.

Определение величины прибыли КИК до налогообложения целесообразно рассчитывать с использованием формулы (2)

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

где $A_i(t)$ – величина доходов, получаемая КИК по договорам из перечня k , которая, в свою очередь, определяется по формуле (3);

$B_i(t)$ – величина расходов по договорам из перечня, которая определяется по формуле (4);

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

t – значение периода времени;

PR – известное количество доходов, полученных по определенному контракту;

LS – известное количество расходов, произведенных по определенному контракту.

Определение функции доходов, анализируемой КИК, целесообразно рассчитывать с использованием формулы (3)

$$A_i(t) = \left(P_i(t) * \left(1 - \frac{VAT_A}{100\% + VAT_A} \right) \right) - \left(P_i(t) * \left(1 - \frac{VAT_A}{100\% + VAT_A} \right) * \frac{d}{365} * \frac{Ltl_A + Stl_A}{BSA_A} * r_A * q_A \right) * V_i(t) + \theta_k, \quad (3)$$

где $V_i(t)$ – функция зависимости количества анализируемых товаров или услуг от определённого временного интервала, определяемая по формуле (5);

VAT_A – ставка налога на добавленную стоимость, применяемая для анализируемой организации;

$P_i(t)$ – функция зависимости цены анализируемого товара или услуги от определённого временного интервала;

d – количество дней действия договора, по которому ведутся расчеты, в отчетном периоде;

Ltl_A – величина долгосрочных обязательств анализируемой организации, определяемая по данным финансовой отчетности;

Stl_A – величина краткосрочных обязательств анализируемой организации, определяемая по данным финансовой отчетности;

BSA_A – сумма активов баланса анализируемой организации, определяемая по данным финансовой отчетности;

r_A – величина ключевой процентной ставки в пределах юрисдикции, в которой находится анализируемая организация;

q_A – коэффициент, применимый в соответствии с пунктом 1.2 статьи 269 НК РФ;

θ_k – величина доходов, которая может возникать исходя из особенностей выполнения обязательств по анализируемому контракту, включая относимые к пассивным видам деятельности доходы.

Формула определения функции цены $P_i(t)$ анализируемого и сопоставимого товара в зависимости от временного интервала определяются аналогично формуле (5).

В случае отсутствия в анализируемой юрисдикции нормативно-правовой базы коэффициент q_A принимает значение, равное единице.

Определение функции расходов, с применением данных по сопоставимой организации, производится с использованием формулы (4)

$$B_i(t) = \left(1 - \frac{net_B}{rev_B}\right) * C_i(t) * \left(1 - \frac{VAT_B}{100\% + VAT_B}\right) * V_i(t), \quad (4)$$

где $B_i(t)$ – величина расходов;

net_B – значение показателя прибыли до налогообложения сопоставимой организации, определяемой по данным финансовой отчетности;

rev_B – значение показателя доходов сопоставимой организации, определяемой по данным финансовой отчетности;

$V_i(t)$ – функция зависимости количества анализируемого товара или услуг от определённого временного интервала, определяемая по формуле (5);

$C_i(t)$ – функция зависимости цены сопоставимого товара или услуги от определённого временного интервала;

VAT_B – ставка налога на добавленную стоимость, применяемая для сопоставимой организации.

Определение функции объема проданных товаров в зависимости от временного интервала производится с использованием формулы (5)

$$V_i(t) = \frac{(t_{i+1} - t)^2(2(t - t_i) + h)}{h^3} * V_i + \frac{(t - t_i)^2(2(t_{i+1} - t) + h)}{h^3} * V_{i+1} \quad (5)$$

$$+ \frac{(t_{i+1} - t)^2(t - t_i)}{h^2} * m_i + \frac{(t - t_i)^2(t - t_{i+1})}{h^2} * m_{i+1},$$

где h – величина шага по оси координат OX , значение которого определяется как разность значений t_i ;

V – значение точки i по оси OY , которое в рассматриваемом примере принимает значения значение объема проданных товаров, задаваемое параметрически изначально;

m – значение наклона графика функции сплайна.

Апробация экономико–математической модели была произведена с

использованием доступных в открытых источниках данных по организациям ООО «КМР и СНГ» (ИНН 5042059767) и АО «АВТОВАЗ» (ИНН 6320002223). Произведенные расчеты позволяют определить величину налогового потенциала КЛ по доходам от участия в российских организациях с учетом величины доли такого участия. В соответствии с результатами вычислений расчетная величина прибыли до налогообложения КИК превышает задекларированную сумму прибыли до налогообложения в 5,56 раза.

П р и м е ч а н и е - В расчетах использованы доступные в открытых источниках данные о стоимости и характеристиках товаров ООО «КМР и СНГ» и АО «АВТОВАЗ» по состоянию на май 2021 года.

Результаты апробации подтверждают эффективность экономико–математической модели и необходимость реализации СОА, в рамках которой должна быть установлена и документально подтверждена структура доходов и расходов КИК.

III Заключение

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

Использование иностранных налоговых режимов для целей налоговой экономии, особенно в условиях ВНК или отсутствия международного обмена налоговой информацией, позволяет налогоплательщикам избегать соответствующих налоговых обязательств, возникающих у КЛ. Предложенный набор инструментов для налоговых органов, который объединен в рамках выполнения СОА, позволяет провести практически полный анализ деятельности КИК и связанных лиц и дать оценку полноты и правдивости раскрываемой КЛ информации об иностранных структурах. Количественное и качественное увеличение налоговой информации, раскрытие которой предусмотрено для налогоплательщиков в рамках реализации предлагаемых решений, позволят установить существенную сторону детальности КИК и определить действительный

объем налоговых обязательств КЛ. Новый способ определения величин налоговых санкций в комбинации с механизмом профилактики использования иностранных налоговых юрисдикций являются наиболее действенными сдерживающими факторами от манипулирования иностранным налоговым законодательством российскими налогоплательщиками для целей достижения налоговой экономии.

Практическое использование предлагаемой методики налогового администрирования КИК, основанной на выполнении СОА, позволяет сформировать основу для развития системного подхода в налоговом администрировании КИК и КЛ с возможностью накопления аналитических и статистических данных о деятельности российских и иностранных субъектов налоговых отношений.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

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

1. Алешин, Ю.В. Межстрановое взаимодействие налоговых служб – определяющий этап развития налогообложения / Ю.В. Алешин // РИСК: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. – 2017. – № 2. – С. 222–225. – ISSN 0130-3848.

2. Алешин, Ю.В. Классификация взаимозависимых лиц в законодательстве России и мировых финансовых институтах / Ю.В. Алешин, А.Е. Гончаренко // Финансовая жизнь. – 2017. – № 3. – С. 78–83. – ISSN 2218-4708.

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

4. Алешин, Ю.В. Идентификация фактического получателя дохода в международной практике налогового администрирования / Ю.В. Алешин, О.В. Мандрощенко // Финансовая Экономика. – 2019. – № 1 (часть 1). – С. 6–10. – ISSN 2075–7786.

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

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

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

8. Алешин, Ю.В. Теоретические аспекты налогового администрирования доходов от контролируемых иностранных компаний / Ю.В. Алешин // Российский экономический интернет-журнал. – 2021. – № 4. – ISSN 2218-5402. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://www.e-rej.ru/upload/iblock/k/961/961c80b20936252de2a2cb73c2ac4ae6.pdf> (дата обращения: 14.01.2022).

9. Алешин, Ю.В. О контролирующих лицах структур, зарегистрированных в иностранных налоговых юрисдикциях / Ю.В. Алешин // Российский экономический интернет-журнал. – 2022. – № 1. – ISSN 2218-5402. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://www.e-rej.ru/publications/195/> (дата обращения: 20.01.2022).

Публикация в других научных изданиях:

10. Алешин, Ю.В. Актуальность применения налогового регулирования в отношении контролируемых иностранных компаний в России / Ю.В. Алешин // Научный журнал «Globus» : мультидисциплинарный сборник научных публикаций по результатам X Международной научно-практической конференции «Достижения и проблемы современной науки» : в двух частях. Часть 2. – 2016. – С. 55–58. – ISSN 2658-5197.