Взаимозависимые лица: корпоративные покровы и фискальные проблемы

ХАВАНОВА Инна Александровна, и. о. заведующего отделом зарубежного конституционного, административного, уголовного законодательства и международного права Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, доктор юридических наук

117218, Россия, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, 34

E-mail: mp7@izak.ru

Проблема отношений юридического лица и его учредителей (участников) актуальна для различных отраслей права, поскольку лежащие в основе концепции юридического лица принципы (автономность и ограничение ответственности) могут выступать средством для злоупотреблений различного рода. Современная правовая доктрина продолжает разработку концепции снятия корпоративной вуали, которая была воспринята и в России. В налоговом праве также существует ряд правил, позволяющих возложить на соответствующее лицо юридические последствия действий взаимозависимого (аффилированного) юридического лица.

Цель исследования — анализ данных отношений применительно к налоговой проблематике, включая последствия налогово-правовой переквалификации результатов сделок, привлечения контролирующего физического лица к ответственности за причинение вреда бюджету в случаях, когда юридическое лицо служило лишь «прикрытием» для его действий, де-факто не являясь самостоятельным участником экономической деятельности. Задачи исследования — раскрыть значение принципов автономности и ограничения ответственности юридического лица для налогового права, выявить и систематизировать правовые модели противодействия злоупотреблениям в налоговой сфере, рассмотреть основные модели их построения.

Автором использованы методы анализа и синтеза, дедукции и индукции.

Выявлены конструкции противодействия налоговым злоупотреблениям в национальном законодательстве о налогах и сборах, в международных договорах Российской Федерации об избежании двойного налогообложения доходов и о противодействии уклонению от налогообложения, в судебных доктринах. Отмечается, что для идентификации налогообязанных лиц используются юридический, экономический и фактический виды контроля.

Сформулирован вывод, что в основе моделей противодействия злоупотреблениям в налоговой сфере лежит принцип преобладания существа над формой. Поскольку структурные элементы транснациональных корпораций реализуют фискальные интересы группы в целом, применительно к ним неэффективны правовые решения, ориентированные на независимых, самостоятельных налогоплательщиков. Дана оценка таким конструкциям, как концепция необоснованной налоговой выгоды, институт налогового контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами (правила трансфертного ценообразования), концепция лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного владельца), правила недостаточной (тонкой) капитализации, институт контролируемых иностранных компаний.

Ключевые слова: налог, корпоративная вуаль, необоснованная налоговая выгода, контролируемая иностранная компания, трансфертное ценообразование, взаимозависимые лица.

Interdependent Persons: Corporate Covers and Fiscal Issues

I. A. KHAVANOVA, acting head of the Department of constitutional, administrative, criminal legislation and international law of the Institute of Legislation and Comparative law under the Government of the Russian Federation, doctor of legal sciences

34, Bolshaya Cheremushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218

E-mail: mp7@izak.ru

The problem of relations between a legal entity and its founders (participants) is relevant for various branches of law, since the principles underlying the concept of a legal entity (autonomy and limitation of liability) can be a means for various abuses. Modern legal doctrine continues to develop the concept of removing the corporate veil, which was accepted in Russia. There are also several rules in the tax law which allow to impose legal consequences of actions of an interdependent (affiliated) legal entity on the relevant person.

The purpose of the study is to analyze these relations in the view of tax issues, including the consequences of tax and legal retraining of the transactions' results, bringing the controlling individual to responsibility for causing damage to the budget in cases where the legal entity served only as a "cover" for its actions, de facto not being an independent participant in economic activity. Objectives of the study is to explore the meaning of the principles of autonomy and the limitation of the legal entity's liability for tax law, to identify and systematize the legal model of counteraction to the abuses in the tax sphere, to consider the basic model of their construction.

The author uses the methods of analysis and synthesis, deduction and induction, which contributed to the disclosure of the essence of legal phenomena in their integrity and relationship, ordering and systematization of research issues and conclusions drawn from it.

The article reveals the constructions of counteraction to tax abuses in the national legislation on taxes and fees, in the international treaties of the Russian Federation on avoidance of double taxation of income and counteraction to tax evasion, in judicial doctrines. It is noted that legal, economic and actual types of control are used to identify taxed persons.

The conclusion is made that the principle of substance over form prevails in the tax sphere is the basis of models of combating abuses in the tax sphere. Since the structural elements of transnational corporations implement the group's fiscal interests in General, legal decisions aimed at independent, independent taxpayers are ineffective in relation to them. The article assesses the following structures: the concept of unjustified tax benefit, the Institute of tax control of prices in transactions between related parties (transfer pricing rules), the concept of a person having the actual right to income (beneficial owner), the rules of insufficient (thin) capitalization, the Institute of controlled foreign companies.

Keywords: tax, corporate veil, unjustified tax benefit, controlled foreign company, transfer pricing, interdependent persons.

DOI: 10.12737/art_2018_7_10

Под покровом юридического лица. Проблема отношений юридического лица и его учредителей (участников) актуальна для различных отраслей права, ведь лежащие в основе концепции юридического лица принципы автономности и ограничения ответственности могут выступать средством для злоупотреблений как в частноправовой, так и в публично-правовой сферах. В 1897 г. в Великобритании в известном деле "Salomon v. A. Salomon & Co Ltd." Палатой лордов был сформулирован принцип ограниченной ответственности (limited liability): компания является лицом, отличным от ее учредителей, и хотя ее деятельность будет практически совпадать с деятельностью учредителей, являющихся управляющими и получающих доходы от ее деятельности, компания не является представите-

лем (агентом) этих лиц или их доверительным управляющим¹. В постановлении ЕСПЧ от 9 октября 2014 г. по делу «Лисейцева и Маслов против Российской Федерации» отмечается, что международное право признает обособленность юридических лиц на национальном уровне, кроме случаев, когда «корпоративная вуаль» (corporate veil) лишь средство или движущая сила для обмана или уклонения (fraud or evasion).

Д. Келли выделяет две основные ситуации, когда применяется доктрина «снятия корпоративной вуали» ("piercing the corporate veil"): «попытка контролирующего лица компании избежать ответственности или скрыть действительное по-

¹ См.: Юридические лица в гражданском праве зарубежных стран: монография / отв. ред. Н. Г. Семилотина. М., 2015. С. 28.

ложение дел»². Возможные подходы в контексте налогового планирования — создание центров прибыли и убытков, маршрутизация доходов через цепочку сделок между взаимозависимыми компаниями в низконалоговые (офшорные) юрисдикции. Судьба «обогащенной» обязательствами компании вполне предсказуема — ее путь, если на то есть воля учредителей (участников), лежит в направлении банкротства, при котором шансы кредиторов на погашение хотя бы части задолженности сравнительно невелики.

Государство как налоговый кредитор также часто терпит неудачу при столкновении с корпоративными «титаниками». Кредиторы резонно обращают внимание в этих ситуациях на контролирующих лиц, обладающих, как правило, достаточными активами. Вот только для соответствующего «маневра» необходимо выйти за границы ответственности юридического лица, проникнув за формальную юридическую оболочку (корпоративные покровы) к фактической сути отношений, перенеся на контролирующее лицо обязательства и (или) права компании, атрибутируя их в соответствии с логикой экономических отношений. В постановлении ЕСПЧ от 25 июля 2013 г. по делу «Ходорковский и Лебедев против Российской Федерации» признается, что если компания используется как прикрытие мошеннических действий ее собственников или управляющих, «протыкание корпоративной вуали может быть целесообразным решением для защиты прав ее кредиторов, включая государство».

Е. А. Суханов, указывая, что «проникающая ответственность» в европейском праве именуется «проникновением за корпоративную вуаль», а в американском — «прокалыва-

нием корпоративной маски», отмечает, что чаще всего дело касается ситуаций использования формы юридического лица его единственным или господствующим участником в качестве «инструмента для обхода определенных правовых предписаний»³. Доктрина «снятия корпоративной вуали» — такое мнение распространено в научной литературе — «допускает возможность возложения ответственности по обязательствам компании на контролирующее ее лицо»⁴. Ее значение, впрочем, не ограничивается только сферой ответственности. Вот и Президиум ВАС РФ упомянул «срывание корпоративной вуали» в постановлении по делу «ЗАО “Парекс Банк”» от 24 апреля 2012 г. № 16404/11 как раз в более широком контексте⁵. Далее мы остановимся на этом вопросе подробнее применительно к интересующей нас теме. Пока же отметим, что доктрина «снятия корпоративной вуали» оказала заметное влияние на развитие налогового права. Однако мы далеки от мысли, что она

³ Суханов Е. А. Ответственность участников корпорации по ее долгам в современном корпоративном праве // Проблемы современной цивилистики: сборник статей, посвященных памяти профессора С. М. Корнеева / отв. ред. Е. А. Суханов, М. В. Телюкина. М., 2013. С. 104.

⁴ Будылин С. Л., Иванец Ю. Л. Срывая покровы. Доктрина снятия корпоративной вуали в зарубежных странах и в России // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2013. № 7. С. 82.

⁵ В постановлении отмечается, что «филиал или представительство считается существующим даже в том случае, если юридическое лицо не имеет собственного юридического оформленного подразделения на территории иностранного государства, но, тем не менее, ведет деятельность на данной территории через независимую компанию со сходным наименованием, которая заключает сделки от своего имени и фактически выступает в качестве подразделения этого юридического лица (доктрина “срывания корпоративной вуали”)».

² Келли Д. Английское право содержит четкий набор принципов, регулирующих снятие корпоративной вуали // Закон. 2013. № 10. С. 45.

применяется в налоговых правоотношениях в своем классическом, неизменном виде. Более точным будет вывод, что налоговое право использовало — и довольно успешно — принцип юридического проникновения за корпоративные покровы (заметим, не тревожа последние в контексте гражданско-правовых отношений).

Лицом, ответственным за неуплату налогов, является, если иное не следует из закона, налогоплательщик. Применительно к налогоплательщику-организации правонарушителем признается именно юридическое лицо. Таковы правила, установленные Налоговым кодексом РФ. Что касается ответственности учредителей (участников) за неуплаченные организацией налоги, законодатель не устанавливает ее в качестве общего правила: взыскание с указанных физических лиц недоимки и возложение ответственности по долгам юридического лица перед бюджетом допускаются лишь в случаях, специально предусмотренных законом.

Проникновение за корпоративные покровы в целях взыскания недоимки производится: 1) в судебном порядке; 2) при соблюдении установленных законом условий (например, истечение срока погашения); 3) в определенной (ограниченной) сумме (пропорционально доле поступившей выручки, либо доле переданных денежных средств, либо стоимости иного имущества, в зависимости от фактических обстоятельств взаимоотношений). В частности, недоимка, возникающая по итогам налоговой проверки и числящаяся более трех месяцев за зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), по правилам ст. 45 НК РФ взыскивается с основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий), когда на их банковские счета поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий). И наоборот, если выручка

поступает на счета зависимых (дочерних) обществ (предприятий), с последних взыскивается недоимка основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий). Такой же порядок действует, когда установлен факт передачи денежных средств, иных активов, после того как недоимщику стало известно (либо должно было стать известно) о назначении (начале) налоговой проверки. Зависимость определяется в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Вместе с тем законодатель снимает корпоративные покровы, допуская взыскание налоговой задолженности, и в тех случаях, когда лица признаются зависимыми судом по иным основаниям.

Практике зарубежных государств известны подобные подходы. Так, Апелляционный суд США по Одиннадцатому судебному округу в деле “Kardash v. Commissioner” (11th Circuit 16-14254, Aug. 4, 2017)⁶ поддержал решение Налогового суда США, который фактически дал возможность Службе внутренних доходов США снять корпоративную вуаль для взыскания налоговых долгов компании с ее акционеров. Компания произвела последним выплаты дивидендов, несмотря на наличие недоимки, являясь в силу данного обстоятельства фактически неплатежеспособной на момент выплат. Распределение дивидендов при таких обстоятельствах, усугубившее ситуацию, в свою очередь, формально сделало акционеров получателями невыплаченных налоговых обязательств. Апеллирование к тому, что Служба внутренних доходов США не исчерпала всех разумных мер по взысканию налоговой задолженности непосредственно с компании, были отклонены судом. Особенность дела состояла в том, что неблагоприятный вывод был сделан

⁶ URL: <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/USCOURTS-ca11-16-14254/content-detail.html> (дата обращения: 01.04.2018).

в отношении миноритарного акционера, который не являлся участником мошеннических действий. Заметим в связи с этим, что защита, которую дает корпоративная вуаль, не абсолютна, и только правомерное поведение акционеров создает необходимые условия для ее юридической целостности.

Определим основные виды проникновения за корпоративные покровы в сфере налоговых правоотношений: прямое — от компании к участникам (акционерам); обратное — от участника (акционера) к компании; веерное — в отношении нескольких взаимозависимых лиц, составляющих экономическую общность.

Например, взыскание недоимки в вышеизложенном порядке⁷ возможно и в тех случаях, когда перечисление выручки производилось через совокупность взаимосвязанных операций, в том числе, если определенные участники таких операций не являются основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями).

Конституционный Суд РФ в постановлении от 8 декабря 2017 г. № 39-П отмечает, что вред, причиняемый налоговыми правонарушениями, заключается в непоступлении в бюджет неуплаченных налогов. Учитывая механизмы взыскания налоговой задолженности юридического лица — налогоплательщика с третьих лиц, наличие имущественного вреда в таких случаях, по смыслу гл. 59 «Обязательства вследствие причинения вреда» ГК РФ, связано с невозможностью взыскания недоимки и предопределяется исчерпанием либо отсутствием оснований для применения мер ее взыскания, а также предусмотренных гражданским законодательством механизмов привлечения к ответственности по долгам

юридического лица — налогоплательщика иных лиц. Указывая на возможность возмещения физическим лицом вреда только при подтверждении окончательной невозможности исполнения налоговых обязанностей организацией-налогоплательщиком, Суд тем не менее вывел исключение из общего правила. Если юридическое лицо лишь «прикрытие» для действий контролирующего его физического лица (т. е. де-факто не является самостоятельным участником экономической деятельности), не исключается привлечение такого физического лица к ответственности за вред, причиненный бюджету в связи с совершением налогового преступления, еще до наступления признаков невозможности исполнения юридическим лицом налоговых обязательств.

Фискальные узоры корпоративных вуалей. Злоупотребления со стороны участников хозяйственного оборота, особенно транснациональных корпораций (далее — ТНК), вызывающие проблемы фискального характера, прежде всего сосредоточены в таких областях, как: ценообразование в сделках между взаимозависимыми лицами; использование промежуточных (конduitных) компаний (conduit companies/entities) для доступа к льготам, предусмотренным международными договорами об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения; получение необоснованной налоговой выгоды; уклонение от уплаты выявленной в результате налогового контроля недоимки.

Сохраняет актуальность выделение Л. А. Лунцем такой характерной черты многонациональных предприятий, как экономическое единство при юридической множественности⁸. Структурные элементы ТНК реализуют финансовые инте-

⁷ Согласно положениям ст. 45 НК РФ.

⁸ См.: *Лунц Л. А.* Многонациональные предприятия капиталистических государств в аспекте международного частного

рессы группы в целом. Именно поэтому здесь неэффективны правовые конструкции, ориентированные на самостоятельных (независимых) налогоплательщиков. В силу данного обстоятельства у государств возникает потребность распространить действие налогового законодательства на иностранные подразделения и аффилированные лица национальных компаний. Конструкции противодействия налоговым злоупотреблениям, воспринявшие принципы снятия корпоративных покровов, имеются: 1) в законодательстве о налогах и сборах; 2) в международных договорах Российской Федерации об избежании двойного налогообложения доходов и о противодействии уклонению от налогообложения; 3) в судебных доктринах.

В налоговом праве подходы, подобные доктрине «снятия корпоративной вуали», — проявление более общей доктрины преобладания существа над формой. Примечательно, что в России, не относящейся к странам с англосаксонской системой права, широко применяются все доктрины против уклонения от налогообложения⁹. Именно после постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» в российской практике были формализованы и получили официальное признание доктрины преобладания существа над формой и деловой цели¹⁰. Первоначально сформулированные судом доктрины обретают впоследствии и законодательное оформле-

ние. Так, Федеральным законом от 18 июля 2017 г. № 163-ФЗ в НК РФ была введена ст. 54¹ «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов»¹¹.

Игнорирование личности юридического лица (субъекта) влечет определение налоговых последствий конкретных операций без учета его существования. И, соответственно, срывание корпоративных покровов в налоговом праве не ограничивается, как мы уже указывали, только сферой возложения ответственности на контролирующих компанию лиц. В большинстве случаев это своего рода реконструкция отношений. Выделим — наряду с упомянутой доктриной необоснованной налоговой выгоды — следующие модели противодействия злоупотреблениям, получившие развитие в налоговом праве:

1) реконструкция правовых последствий: правила трансфертного ценообразования¹²; правила недостаточной (тонкой) капитализации¹³;

¹¹ Налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога только при соблюдении одновременно следующих условий: 1) основной целью совершения сделки (операции) не являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога; 2) обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, являющимся стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, и (или) лицом, которому обязательство по исполнению сделки (операции) передано по договору или закону.

¹² Правила налогового контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами (разд. V¹ НК РФ).

¹³ Под практикой тонкой (недостаточной) капитализации обычно понимается замещение финансирования дочерних компаний посредством участия в капитале (с распределением прибыли через дивиденды) финансированием за счет займов (с последующим распределением прибыли через выплату процентов, включаемых в расходы для целей налогообложения).

права // Советское государство и право. 1976. № 5. С. 122—129.

⁹ См.: Хаванова И. А. Особенности производства по налоговым спорам в арбитражных судах — актуальные вопросы теории и практики // Налоги. 2010. № 5. С. 10—16.

¹⁰ См.: Судебная практика в современной правовой системе России: монография / под ред. Т. Я. Хабриевой, В. В. Лазарева. М., 2017. С. 387.

правила изменения юридической квалификации сделок¹⁴;

2) обеспечение прав государства как кредитора: правила взыскания налоговой задолженности с взаимозависимых лиц; правила налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний.

Дополнительно следует упомянуть концепцию лица, имеющего фактическое право на доход (бенефициарного владельца). В последнее время перенос фокуса контроля с титульных собственников на бенефициаров — в налоговом праве — лиц, имеющих фактическое право на доходы, — наметился во многих отраслях законодательства. В 2013 г. понятие «бенефициарный владелец» было закреплено в Федеральном законе от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма»¹⁵. Для противодействия легализации доходов основное значение имеет «окончательный» контроль. Вот почему в качестве бенефициарного владельца для целей закона рассматривается именно физическое лицо. Юридическое лицо как «продукт юридической техники, правовая фикция в конечном счете служит для представления интересов определенных физических лиц»¹⁶. Федеральный закон от 23 июня

2016 г. № 215-ФЗ дополнил упомянутый Закон ст. 6¹, закрепляющей обязанности юридических лиц по установлению своих бенефициарных владельцев и раскрытию данной информации.

В 2014 г. понятие «лицо, имеющее фактическое право на доходы» было включено в ст. 7 НК РФ¹⁷. В налогово-правовой доктрине концепция бенефициарного владельца также именуется «концепция фактического права на доход», поскольку в русскоязычных текстах международных договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения используется термин «лицо, имеющее фактическое право на доход» либо близкие по содержанию формулировки (в англоязычных аутентичных текстах — словосочетание “beneficial owner”)¹⁸. По итогам анализа судебной практики применения данной концепции Федеральная налоговая служба РФ ориентирует налоговые органы в целях наиболее полного анализа деятельности компаний не ограничиваться исследованием операций по перечислению дохода, а «давать оценку экономической деятельности группы в целом»¹⁹.

Ответом на агрессивное налоговое планирование со стороны многонациональных предприятий стало принятие Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project²⁰), который был одобрен главами государств и

¹⁴ Если обязанность организации по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной налогоплательщиком, взыскание налога производится только в судебном порядке (ст. 45 НК РФ).

¹⁵ Термин был введен Федеральным законом от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям».

¹⁶ Особое мнение судьи А. Бушева (см. постановление ЕСПЧ от 20 сентября 2011 г. по делу «ОАО “Нефтяная компания Юкос” против Российской Федерации»).

¹⁷ См. Федеральный закон от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ.

¹⁸ Выгода, на которую вправе претендовать только beneficial owner, состоит в пониженной налоговой ставке либо неналогообложении дохода в государстве источника в отношении пассивных доходов (дивиденды, проценты, роялти).

¹⁹ См. письмо ФНС России от 17 мая 2017 г. № СА-4-7/9270@.

²⁰ URL: <http://www.oecd.org/tax/beps/> (дата обращения: 11.04.2018).

правительств «Группы двадцати» (G-20) в сентябре 2013 г.²¹ 24 ноября 2016 г. увидела свет разработанная в рамках Плана Многосторонняя конвенция об осуществлении связанных с налоговыми договорами мер по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения²² (далее — Многосторонняя конвенция). 7 июня 2017 г. Многостороннюю конвенцию подписала Российская Федерация²³. Всего же по состоянию на 22 марта 2018 г. участниками Конвенции являются 78 юрисдикций²⁴. 1 июля 2018 г. она вступит в силу²⁵. Многосторонняя конвенция предусматривает введение в двусторонние международные соглашения об избежании двойного налогообложения теста основной цели (principal purpose test, PPT): положения о льготах (преимуществах) не будут применяться, если их использование является одной из основных целей сделки, хозяйственной операции, сформированной структуры (например, изменение корпоративной структуры). Данный подход во

многом воспроизводит вышеупомянутую доктрину деловой цели.

Взаимозависимость лиц в налоговом праве. В научной литературе отмечается, что термин «аффилированность» «имеет два общих значения в экономическом (бизнес) контексте: в корпоративном и налоговом праве аффилированной признается компания, которая связана с другой компанией, обычно через отношения членства или в отношениях подчиненности (субординации)»²⁶. Взаимозависимость компаний, подконтрольность одной компании другой не имеют негативного эффекта для целей налогообложения. С учетом данного обстоятельства, например, был введен режим налогообложения консолидированной группы компаний (далее — КГК), когда группе взаимозависимых лиц (организаций) разрешается осуществлять исчисление налога на прибыль с единой налоговой базы. Консолидированной группой налогоплательщиков признается их объединение — на основе договора о создании КГК — в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности²⁷.

Вместе с тем фактор взаимозависимости может и негативно для бюджета влиять на поведение компаний, создавая модели, отклоняющиеся от обычного поведения независимых лиц. Взаимозависимые компании, осуществляя сделки друг с другом, в ряде случаев устанавливают цены, которые предопределены их зависимостью (связанностью) и имеют одним из последствий занижение налоговой базы за счет манипулирования величиной доходов, расходов (или убытков). Регулирующее воздействие осуществляется посредством перераспределения дохода внутри группы, в том

²¹ URL: <http://www.g20.utoronto.ca/2013/2013-0906-declaration.html> (дата обращения: 11.04.2018).

²² Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI). URL: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315401e.pdf?expires=1464613318&id=id&accname=guest&checksum=BE459A70FD57062D024608062A23256A> (дата обращения: 11.04.2018).

²³ См. распоряжение Правительства РФ от 20 мая 2017 г. № 963-р «О подписании многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения».

²⁴ URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf> (дата обращения: 11.04.2018).

²⁵ В отношении Российской Федерации Многосторонняя конвенция начнет действовать после соответствующей ратификации.

²⁶ Государство и бизнес в системе правовых координат: монография / отв. ред. А. В. Габов. М., 2014. С. 51.

²⁷ См. ст. 25¹ НК РФ.

числе с участием структур в низконалоговых (офшорных) юрисдикциях. В такой ситуации важно установить, соответствует ли рыночной цене так называемая трансфертная цена (*transfer price*). Эта задача обуславливает обращение к вопросам регулирования цен сделок между взаимозависимыми предприятиями, в отличие от сделок между компаниями, действующими независимо друг от друга, на основании принципа «на расстоянии вытянутой руки» (*arm's length principle*)²⁸.

Установление того, какие субъекты и, соответственно, какие именно сделки подпадают под ценовой контроль для налоговых целей, является ключевым. Универсального подхода к вопросу о качественных признаках зависимости в налоговом праве нет. Причина этого главным образом кроется в том, что проблемы трансфертного ценообразования возникают не во всех случаях, а только при создании между субъектами особых условий. Общим подходом к установлению взаимозависимости лиц для целей налогообложения в России является превышение 25%-ной доли участия в капитале (прямого и (или) косвенного)²⁹. Данный критерий не универсален для финансового законодательства. Например, Федеральным законом от 15 февраля 2016 г. № 23-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» был установлен запрет: 1) на предоставление государственной (муниципальной) поддержки в форме субсидий и бюджетных инвестиций, а также в форме государственных (муниципальных) гарантий иностранным юридическим лицам, в том числе зарегистрированным в офшорных зонах; 2) получение указанной поддержки ино-

странными юридическими лицами, а также российскими юридическими лицами, в уставном (складочном) капитале которых доля участия офшорных компаний в совокупности превышает 50%.

По мнению Министерства финансов РФ, запрет на предоставление вышеуказанных субсидий и бюджетных инвестиций «не распространяется на российские юридические лица, контролируемые офшорными компаниями косвенно (через других лиц)»³⁰. Такой подход представляется необоснованно узким. Создание цепочки компаний с включением в нее офшорной компании посредством механизма косвенного участия — конструктивно не сложное — может нести значительные риски для бюджетной сферы, влечь снижение эффекта от введенного запрета. Не случайно налоговое законодательство, более развитое в части противодействия офшорным схемам, признает юридически существенным и косвенное участие в уставном капитале, а не только прямое. Законодательные подходы в данном случае, на наш взгляд, должны быть гармонизированы с учетом положительной практики противодействия офшорным схемам.

Контролируемые иностранные компании. Наиболее ярким проявлением срывания корпоративных покровов в налоговом праве признается институт контролируемых иностранных компаний (*controlled foreign corporations, CFC*), который впервые появился в законодательстве США³¹. В настоящее время он известен законодательству более чем 30 государств³². Это своеобраз-

³⁰ Письмо Минфина России от 20 апреля 2016 г. № 02-04-11/22896.

³¹ См.: *Cherryman R.* The New “Subpart F” Foreign Income Provisions of the Internal Revenue Code // *Wm. & Mary L. Rev.* 1963. Vol. 4:169. P. 172—210.

³² OECD (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*, Action 3 —

²⁸ См.: *Хаванова И. А.* Категория рыночной цены в современном налоговом праве // *Журнал российского права.* 2016. № 7. С. 96—104.

²⁹ См. ст. 105¹ НК РФ.

ный ответ на действия бизнеса по отсрочке уплаты налога на доход до получения (распределения) дивидендов от дочерних иностранных компаний.

Как и в России, в большинстве государств компания признается самостоятельным лицом, отдельным от акционеров, и, соответственно, самостоятельным налогоплательщиком. Таким образом, прибыль компании-нерезидента не облагалась бы на уровне контролирующего лица — резидента до поступления ему в виде дивидендов либо по иным основаниям, если бы не специальные правила. Контролируемой иностранной компанией признается иностранная организация, удовлетворяющая одновременно следующим условиям: 1) организация не признается российским налоговым резидентом; 2) ее контролирующим лицом являются организация и (или) физическое лицо, признаваемые налоговыми резидентами России. В НК РФ использован широкий подход при отнесении иностранных субъектов к контролируемым: контролируемой иностранной компанией признается в том числе иностранная структура без образования юридического лица. Такой подход способствует предотвращению избежания налогообложения за счет изменения юридической формы контролируемого лица.

Для идентификации налогообязанных лиц используются следующие виды контроля: юридический, экономический, фактический. Контролирующим лицом признаются:

физическое или юридическое лицо, доля участия которого в этой организации более 25% (юридический контроль);

физическое или юридическое лицо, доля участия которого более 10%, если доля участия всех лиц,

признаваемых российскими налоговыми резидентами, в этой организации более 50% (юридический контроль)³³;

лицо, в отношении доли участия которого не соблюдаются вышеуказанные условия, но при этом осуществляющее контроль над такой организацией в своих интересах или в интересах супруга и несовершеннолетних детей (фактический контроль).

В отношении контролирующих лиц иностранных структур без образования юридического лица действуют тесты экономического и фактического контроля³⁴.

Прибыль контролируемой иностранной компании приравнивается к прибыли организации (доходу физических лиц), полученной контролирующим лицом, и учитывается при определении его налоговой базы³⁵. Подобные юридические конструкции — приравнивание прибыли иностранной компании к доходу (прибыли) российского резидента — призваны воспрепятствовать потере государственных доходов. В основу положен принцип вменения дохода субъекту, который формально еще не является его получателем. При этом важно верно определить в законе круг контролируемых лиц, ограничив его субъектами, которые имеют реальную (достаточную) возможность контроля

³³ Для физических лиц доля участия определяется совместно с супругами и несовершеннолетними детьми.

³⁴ Осуществлением контроля над иностранной структурой без образования юридического лица признается оказание или возможность оказывать определяющее влияние на решения, принимаемые лицом, осуществляющим управление ее активами, в отношении распределения прибыли (дохода) после налогообложения в соответствии с личным законом и (или) учредительными документами этой структуры (п. 8 ст. 25¹³ НК РФ).

³⁵ По общему правилу доход (прибыль) учитывается в доле, соответствующей доле участия в компании.

над иностранной компанией³⁶. И еще один аспект представляется нам существенным: правила должны охватывать только те ситуации, где имеется направленность действий на снижение либо отложение (во времени) исполнения налоговой обязанности. В зависимости от приоритетов государственной налоговой политики правила могут полностью затрагивать дочернюю компанию, облагаемую налогом по низкой ставке, охватывать лишь отдельные категории дохода или ограничиваться доходом, который был искусственно переведен дочерней компании.

На тенденцию стирания границы между основным и дочерним обществами обращают внимание и представители цивилистической доктрины, отмечая вместе с тем, что

³⁶ См.: Правосубъектность: общетеоретический, отраслевой и международно-правовой анализ: сб. матер. к XII Ежегодным научным чтением памяти профессора С. Н. Братуся. М., 2017. С. 428—430.

«само наличие отношения “материнское — дочернее общества” не устраняет правосубъектность ни одного, ни второго»³⁷.

Подводя итог, отметим, что законодатель удалось реализовать комплексное решение при конструировании правил, позволяющих противодействовать формальному использованию конструкции юридического лица для получения необоснованной налоговой выгоды. Данные меры можно классифицировать как: 1) меры универсального характера (например, доктрина необоснованной налоговой выгоды); 2) меры специального характера (например, правила трансфертного ценообразования); 3) меры противодействия офшоризации бизнеса (например, правила налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний).

³⁷ Юридические лица в российском гражданском праве: монография: в 3 т. / отв. ред. А. В. Габов, О. В. Гутников, С. А. Сеницын. М., 2015. Т. 1. С. 37.

Библиографический список

Cherryman R. The New “Subpart F” Foreign Income Provisions of the Internal Revenue Code // *Wm. & Mary L. Rev.* 1963. Vol. 4:169.

Будылин С. Л., Иванец Ю. Л. Срывая покровы. Доктрина снятия корпоративной вуали в зарубежных странах и в России // *Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации.* 2013. № 7.

Государство и бизнес в системе правовых координат: монография / отв. ред. А. В. Габов. М., 2014.

Келли Д. Английское право содержит четкий набор принципов, регулирующих снятие корпоративной вуали // *Закон.* 2013. № 10.

Лунц Л. А. Многонациональные предприятия капиталистических государств в аспекте международного частного права // *Советское государство и право.* 1976. № 5.

Правосубъектность: общетеоретический, отраслевой и международно-правовой анализ: сб. матер. к XII Ежегодным научным чтением памяти профессора С. Н. Братуся. М., 2017.

Судебная практика в современной правовой системе России: монография / под ред. Т. Я. Хабриевой, В. В. Лазарева. М., 2017.

Суханов Е. А. Ответственность участников корпорации по ее долгам в современном корпоративном праве // *Проблемы современной цивилистики: сборник статей, посвященных памяти профессора С. М. Корнеева* / отв. ред. Е. А. Суханов, М. В. Телюкина. М., 2013.

Хаванова И. А. Категория рыночной цены в современном налоговом праве // *Журнал российского права.* 2016. № 7.

Хаванова И. А. Особенности производства по налоговым спорам в арбитражных судах — актуальные вопросы теории и практики // *Налоги.* 2010. № 5.

Юридические лица в гражданском праве зарубежных стран: монография / отв. ред. Н. Г. Семилютина. М., 2015.

Юридические лица в российском гражданском праве: монография: в 3 т. / отв. ред. А. В. Габов, О. В. Гутников, С. А. Сеницын. М., 2015. Т. 1.