

ИКОННИКОВА ОЛЬГА АЛЕКСАНДРОВНА

**ПРАВОВЫЕ РЕЖИМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ВЗАИМОЗАВИСИМЫХ ЛИЦ (ОРГАНИЗАЦИЙ)**

**Специальность: 12.00.14 – административное право, финансовое право,
информационное право**

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва, 2009

Работа выполнена в отделе бюджетного и налогового законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор
Казанцев Николай Михайлович

Официальные оппоненты: заслуженный юрист Российской Федерации,
доктор юридических наук, профессор
Запольский Сергей Васильевич

кандидат юридических наук, доцент
Щёкин Денис Михайлович

Ведущая организация: Государственный университет –
Высшая школа экономики при Правительстве
Российской Федерации

Защита состоится 10 июня 2009 года в 14 часов на заседании диссертационного совета Д 503.001.02 в Институте законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации по адресу: 117218, Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, д. 34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации по адресу: 117218, Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, д. 34.

Автореферат разослан 30 апреля 2009 года.

Ученый секретарь диссертационного совета,
кандидат юридических наук, доцент

А.Н. Чертков

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность диссертационного исследования. В настоящее время остро актуальным для российского налогового законодательства является вопрос о формировании целостного правового режима налогообложения взаимозависимых организаций и в их числе – вертикально-интегрированных структур.

Потребность в совершенствовании правового регулирования налогообложения взаимозависимых организаций в России не только назрела, но и превратилась в одну из первоочередных задач налоговой политики, так как решающую роль группы взаимозависимых организаций играют уже не только в ресурсодобывающих отраслях промышленности, но и в высокотехнологичном секторе экономики, а также в агропромышленном комплексе.

Вместе с тем, приходится признать, что современное состояние правового регулирования деятельности взаимозависимых организаций, включая режим налогообложения, по-прежнему не учитывает в должной мере специфику отношений между организациями, объединенными в производственную группу.

Во-первых, в настоящее время выявлен ряд серьезных пробелов в действующих нормах, регулирующих вопросы налогообложения взаимозависимых организаций (статьи 20, 40 НК РФ и ряд других): содержащиеся в них нормы являются недостаточно ясными и четкими, не обеспечивают единообразного и эффективного правоприменения, создают возможности для нарушений прав налогоплательщиков, а также для налоговых злоупотреблений.

Во-вторых, приходится констатировать, что на данный момент в науке, правотворчестве и правоприменительной практике проблема налоговой взаимозависимости неоправданно сужается и сводится, как правило, к разработке методов противодействия манипулированию ценами внутри группы взаимозависимых лиц и ужесточению правовых средств и методов налогового контроля в отношении этих субъектов. Такая налоговая политика может оказать отрицательное влияние на хозяйственную деятельность предприятий и на экономику государства в целом.

В-третьих, назрела необходимость согласования норм национального налогового законодательства с международными принципами налогообложения взаимозависимых (ассоциированных) лиц, а также развития отдельных налогово-правовых институтов с учетом зарубежного опыта правового регулирования. Это позволит предотвратить вывод капиталов в страны, практикующие недобросовестную налоговую конкуренцию, а также стимулировать приток инвестиций в Россию за счет перемещения капиталов внутри группы взаимозависимых организаций под наиболее благоприятный режим налогообложения.

Степень разработанности темы исследования. В рамках настоящей работы исследование проблем налогообложения взаимозависимых организаций проведено с позиции общей теории правовых режимов и, в частности, правовых режимов в налоговом праве.

В качестве обособленных направлений исследования проблематика налогообложения взаимозависимых организаций и проблематика правовых режимов являются объектами активного изучения.

Так, в работах целого ряда исследователей уделено значительное внимание общей теории правовых режимов (М.Ориу, С.С.Алексеев, А.В.Малько, Н.И.Матузов, О.С.Родионов). Отдельные юридические проблемы налогообложения взаимозависимых организаций исследовались в работах российских и зарубежных авторов (И.И.Кучеров, И.С.Шиткина, С.В.Жестков, Д.В.Винницкий, Г.В.Петрова, С.В.Савсерис, К.А.Непесов, С.А.Баев, Р.Л.Дернберг, Р.Филиппс и другие).

Вместе с тем, до настоящего времени ни в одном из исследований не предпринималась попытка осмысления юридических проблем налогообложения взаимозависимых организаций с позиции общей теории правовых режимов. В научной литературе рассматриваются лишь отдельные аспекты налогообложения взаимозависимых организаций (например, проблемы трансфертного ценообразования, установления критериев взаимозависимости). Однако системного исследования проблем налогового законодательства по вопросам налогообложения взаимозависимых организаций с точки зрения единого правового режима до сих пор не предпринималось, как не предпринимались и попытки всестороннего исследования международного и зарубежного опыта правового регулирования, накопленного к настоящему времени в сфере налогообложения холдинговых структур.

В рамках настоящей работы проведено первое комплексное исследование проблематики налогообложения взаимозависимых организаций с точки зрения теории правовых режимов. Кроме того, осуществлено широкое сравнительно-правоведческое исследование особенностей правовых режимов налогообложения групп взаимозависимых организаций как на международном уровне, так и на уровне национальных налоговых систем зарубежных государств.

Цель диссертационного исследования заключается в том, чтобы комплексно, на основании действующего законодательства, имеющихся достижений правовой науки, складывающейся правоприменительной и судебной практики, а также результатов сравнительно-правового исследования дать характеристику действующего в России правового режима налогообложения взаимозависимых организаций, а также выработать концептуальные предложения по совершенствованию российского налогового законодательства в рассматриваемой части.

Цель настоящего исследования обусловила постановку и решение следующих **задач**: 1) анализ сложившихся в юридической литературе подходов к определению, структуре и классификации правовых режимов; 2) исследование специфики правовых режимов в налоговом праве; 3) выработка определений правового режима, режима налогообложения, применимых для исследования проблем налогообложения взаимозависимых организаций; 4) разработка классификации налогово-правовых режимов и определение места режима налогообложения взаимозависимых организаций в системе налогово-правовых режимов; 5) исследование на основании теоретических разработок, законодательства РФ, положений международных договоров,

правоприменительной и судебной практики основных элементов режима налогообложения взаимозависимых организаций, действующего в России; 6) сравнительно-правовое исследование прогрессивного мирового опыта налогообложения взаимозависимых организаций, сформировавшегося как на международном уровне, так и на уровне отдельных зарубежных налоговых систем; 7) выработка рекомендаций и конкретных предложений по совершенствованию налогового законодательства РФ и повышению эффективности функционирования всех элементов правового режима налогообложения взаимозависимых организаций.

Объектом диссертационного исследования являются правоотношения в сфере налогообложения взаимозависимых организаций.

Предмет диссертационного исследования составляют следующие элементы: теоретико-прикладные аспекты общей теории правовых режимов, а также специфика правовых режимов в налоговом праве; действующий в РФ режим налогообложения взаимозависимых организаций; положения международных соглашений, рекомендательных документов международных организаций, нормативных актов зарубежных стран, регулирующих основные аспекты налогообложения взаимозависимых организаций.

Теоретическую базу исследования составили труды ученых по общей теории права, отраслевым юридическим наукам.

Философской основой для отдельных выводов диссертационного исследования послужили работы П.К. Анохина, И.В. Блауберга, В.Н. Садовского, Э.Г. Юдина.

В области теории правовых режимов автор опиралась на труды М. Ориу, С.С. Алексеева, А.В. Малько, Н.И. Матузова, О.С. Родионова, Р.К. Русинова, Б.Я. Бляхмана, В.Б. Исакова, Д.Н. Бахраха, Ю.А. Тихомирова, В.Е. Чиркина, В.Б. Рушайло, Л.А. Морозовой, М.Н. Марченко, Л.Д. Чулюкина.

При исследовании проблем правового регулирования налогообложения взаимозависимых организаций учитывался экономический аспект их взаимоотношений, освещенный в работах Р.Г.Коуза, С.П.Перегудова, А.С.Плещинского, Д.М.Касаткина, М.С.Ильина, А.Г.Тихонова, А.Б.Курицкого, И.В.Зиновьева, а также гражданско-правовые аспекты взаимозависимости (опираясь на труды С.Н. Братуся, М.И. Брагинского, В.В. Витрянского, М.И. Кулагина, Д.И. Мейера).

Основой для исследований по ряду вопросов, затронутых в диссертации, явились работы по финансовому праву таких дореволюционных и современных авторов как П.М.Годме, Ш-Л.Монтескье, Н.И.Тургенев, Г.А.Гаджиев, С.Г.Пепеляев, Д.В.Винницкий, Н.М.Казанцев, М.В.Карасева, Ю.А.Крохина, И.И.Кучеров, В.А.Кашин, И.Г.Русакова, Ю.Ф.Кваша, Е.А.Ровинский, О.Н.Горбунова, Е.Ю.Грачева, С.Д.Цыпкин, Н.И.Химичева.

Отдельные проблемы правовых режимов в налоговом праве исследовались, опираясь на работы Н.С.Ивашенко, Н.Н.Злобина, Г.В.Петровой, А.С.Матинова, С.С.Овчинникова, Ю.Л.Смирниковой.

Специфические вопросы и проблемы налогообложения взаимозависимых организаций в РФ изучались с учетом исследований таких авторов как И.И.Кучеров, И.С.Шиткина, Е.А.Горлов, С.В.Жестков, Д.В.Винницкий, Д.М.Щекин, С.В.Савсерис, К.А.Нелесов, С.А.Баев.

В диссертационном исследовании были использованы работы ряда зарубежных авторов по налоговому праву (Р.Л.Дернберг, Р.Филиппс, К.Байер, О.Бенон, Х.Торо, Уорд М. Хасси, Дональд С. Любик), включая работы, не переведенные на русский язык (Stuart Edwards, Carlo Romano, Howell H. Zee, Peter A. Harris, Peter B. Sørensen, Shigeki Morinobu, Hugh J.Ault, Albert J. Radler).

Методологической основой диссертационного исследования является система философских знаний, содержащих основные требования к научным теориям, к определению сущности исследуемых явлений общественной жизни, в том числе, правовых явлений.

В ходе исследования автор опиралась на фундаментальные положения философской теории систем, социального управления, общей теории государства и права, экономической теории.

Помимо общенаучных приемов исследования в работе использовались и специально-юридические приемы познания, такие как: системно-догматическое толкование действующего законодательства, метод сравнительного правоведения. При решении задач, поставленных в диссертационном исследовании, были использованы формально-юридический метод, метод системно-структурного анализа. При изучении современных мировых тенденций развития режимов налогообложения взаимозависимых организаций применялся также историко-правовой метод.

Эмпирическую базу исследования составили: Конституция РФ, действующие федеральные законы и иные нормативно-правовые акты; практика Конституционного Суда РФ, Верховного суда РФ, Высшего Арбитражного суда РФ, федеральных арбитражных судов округов; международно-правовые акты в сфере налогообложения; методические документы международно-правовых организаций; законодательство целого ряда зарубежных стран – членов Европейского Союза, Организации экономического сотрудничества и развития.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в следующих положениях, выносимых на защиту:

1. В рамках диссертационного исследования предложено определение понятия режима налогообложения взаимозависимых лиц (организаций) как системы правовых средств, составляющих механизм правового регулирования налоговых правоотношений с участием взаимозависимых лиц (организаций), направленной на достижение сбалансированности частного и публичного интересов в сфере налогообложения путем установления особого порядка исчисления и уплаты налогов и создания необходимых условий (благоприятствующих либо ограничительных) для реализации прав и обязанностей субъектов налоговых отношений.

Под взаимозависимыми лицами (организациями) предлагается понимать налогоплательщиков, которые в силу наличия особых обстоятельств (юридических фактов) имеют возможность влиять на результаты экономической деятельности других налогоплательщиков и, как следствие, на налоговые последствия этой деятельности, либо сами находятся под таким влиянием.

2. С целью определения места правового режима налогообложения взаимозависимых лиц (организаций) в системе налогово-правовых режимов в работе предложена развернутая классификация налогово-правовых режимов, которые предлагается подразделять по следующим основаниям: 1) с точки зрения функций механизма правового регулирования – на материальные и процессуальные; 2) с точки зрения правового регулирования порядка исчисления и уплаты налогов и сборов – на режимы налогообложения и прочие налогово-правовые режимы, регулирующие общие вопросы налогообложения; 3) с точки зрения применимости или неприменимости общего порядка определения элементов налога (налогов) в отношении определенной категории налогоплательщиков или вида экономической деятельности подразделяются – на общие и специальные налоговые режимы; 4) в зависимости от объекта налогообложения выделяются режимы налогообложения имущественных объектов (имущества, имущественных прав, сделок с ценными бумагами); режимы налогообложения определенных видов деятельности (деятельности банков, страховых организаций, профессиональных участников рынка ценных бумаг); 5) в зависимости от правового статуса субъектов налогообложения: 5.1) с точки зрения гражданско-правового статуса субъектов: правовой режим налогообложения организаций, индивидуальных предпринимателей, физических лиц; 5.2) по принадлежности субъекта к налоговой юрисдикции РФ: режим налогообложения резидентов Российской Федерации и организаций, созданных по российскому праву, и режим налогообложения нерезидентов и иностранных организаций; 5.3) с точки зрения наличия или отсутствия взаимосвязи между участниками правоотношений: правовой режим налогообложения независимых друг от друга субъектов, правовой режим налогообложения взаимозависимых лиц; б) в зависимости от наличия права применять установленные налоговым законодательством преимущества и льготы: общий и льготный режим налогообложения.

3. На основании предложенной классификации налогово-правовых режимов автор приходит к выводу, что режим налогообложения взаимозависимых организаций представляет собой материально-правовой, общий режим налогообложения и отличается от других правовых режимов на основании критерия правового статуса субъектов, участвующих в налоговом правоотношении.

4. В работе впервые исследована структура правового режима налогообложения взаимозависимых организаций, в результате чего установлено, что она включает в себя следующие элементы: а) нормативная основа режима налогообложения взаимозависимых организаций; б) субъекты правового режима и их правовой статус; в) объект правового регулирования; г) режимные правовые средства и правила; д) система организационно-юридических мер и гарантий. При этом режим налогообложения взаимозависимых организаций, как и любой другой правовой режим, в качестве основного системообразующего фактора, объединяющего воедино все структурные элементы, имеет целевую направленность, нацеленность на достижение определенного результата воздействия на общественные отношения, которая в включает себя: (1) предотвращение уклонения от уплаты налогов с использованием отношений взаимозависимости; (2) стимулирование деятельности взаимозависимых организаций

(особенно в высокотехнологичном секторе) путем установления системной, непротиворечивой и экономически обоснованной системы налогообложения.

4.1. В рамках диссертационного исследования изучены основания налоговой взаимозависимости организаций и сделаны следующие выводы:

– Основаниями взаимозависимости для целей налогообложения должны являться исключительно юридические факты, то есть обстоятельства, предусмотренные законом. Иные обстоятельства, влияющие на налоговые обязательства участников правоотношений, должны получать оценку не с точки зрения наличия особых взаимоотношений между ними, а с точки зрения наличия признаков необоснованной налоговой выгоды.

– Основания взаимозависимости подразделяются на два типа – общие и специальные.

Анализ общих оснований взаимозависимости, установленных ст.20 НК РФ, позволяет заключить, что на сегодняшний день налоговое законодательство предусматривает неоправданно узкий круг оснований, по которым лица могут быть признаны взаимозависимыми для целей налогообложения, в результате чего значительная их часть выпадает из сферы регулирования ст.20 НК РФ. Так, по формальным основаниям не может быть установлена взаимозависимость: хозяйственных обществ, являющихся дочерними по отношению к одному и тому же материнскому обществу; организаций, объединенных формами взаимного участия; организаций, входящих в одну и ту же группу (например, ассоциацию); обществ с одним и тем же составом акционеров; организаций, управляемых одними и теми же лицами; между обществом и его акционерами. В связи с изложенным перечень случаев взаимозависимости для целей налогообложения нуждается в расширении.

Одновременно с этим, правовая конструкция ныне действующего п.2 ст.20 НК РФ, закрепляющая открытый перечень оснований признания лиц взаимозависимыми создает для налогоплательщиков правовую неопределенность по сделкам, являющимся предметом налогового контроля за уровнем цен (ст.40 НК РФ). В связи с этим предложена следующая формулировка открытого перечня критериев взаимозависимости для целей ценового контроля: *«Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным настоящей статьей, при условии, что такие основания содержатся в других законодательных актах Российской Федерации, и отношения между этими лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг)».*

К специальным основаниям взаимозависимости относятся нормы части второй НК РФ, устанавливающие дополнительные признаки взаимозависимости (качественные либо количественные) для решения узко-специальных задач правового регулирования (например, с целью применения льготы по пп.11 п.1 ст.251 НК РФ). В работе обосновывается, что выделение категории специальных оснований взаимозависимости дает значительный потенциал для развития правового режима налогообложения взаимозависимых лиц. С помощью установления специальных оснований взаимозависимости возможно введение в структуру данного правового режима новых элементов, включая консолидированную налоговую отчетность.

4.2. Правовые средства режима налогообложения взаимозависимых организаций также подразделяются на общие (установленные в части первой НК РФ) и специальные – предусмотренные в части второй НК РФ применительно к различным налогам.

Общие нормы, относящиеся к правовому режиму налогообложения взаимозависимых организаций включают в себя следующие категории: а) положения, направленные на информационное обеспечение налогового контроля за деятельностью взаимозависимых организаций; б) правовые средства для осуществления налогового контроля за налоговыми последствиями реорганизации юридических лиц, отношения между которыми могут повлиять на исчисление их налоговых обязательств; в) положения, регулирующие вопросы корректировки налоговых обязательств взаимозависимых организаций при осуществлении экономических операций между ними и с третьими лицами.

4.3. Объект правового режима налогообложения взаимозависимых лиц составляют правовые отношения с участием данных субъектов, возникающие, изменяющиеся и прекращающиеся в сфере установления, исчисления, уплаты (или взыскания) налогов.

4.4. Обосновывается, что система организационно-юридических мер и гарантий является одним из важнейших элементов правовых режимов, однако в рамках правового режима налогообложения взаимозависимых организаций данный элемент развит недостаточно. Нуждаются в совершенствовании порядок налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков, большинство из которых охватывается понятием взаимозависимых организаций; отсутствуют механизмы предварительного налогового контроля за исчислением налогов в отношении операций, осуществляемых между взаимозависимыми организациями.

5. На основании сравнительно-правового исследования опыта правового регулирования налогообложения взаимозависимых организаций (холдингов) в различных государствах (Австралия, Нидерланды, Япония, Франция, Германия, Великобритания, США и др.) в работе предложена типология режимов налогообложения взаимозависимых организаций, представленных в мировой практике. Разграничение типов режимов основывается на том, учитывается ли в налоговом праве того или иного государства факт взаимосвязи между членами подобной группы, и каким образом учитывается такая взаимосвязь.

В рамках первого типа режима налогообложения (его предлагается именовать режимом раздельного налогообложения) входящие в группу организации рассматривались как отдельные налогоплательщики и самостоятельно исполняли свои налоговые обязательства, при этом результаты сделок между членами группы учитывались при налогообложении в полном объеме, как если бы они были заключены независимыми друг от друга юридическими лицами. Таким образом, этот режим налогообложения не учитывал наличие организационных взаимосвязей между компаниями, входящими в одну группу.

Следующая ступень развития режима налогообложения групп компаний связана с усилением интеграционных процессов в экономике, появлением крупнейших холдинговых структур, результатом чего стало признание налоговым правом

экономических и юридических взаимосвязей между компаниями группы и их способности оказывать влияние на налоговые обязательства. Так сформировался второй тип режима налогообложения групп компаний, который заключается в том, что налоговое право признает наличие взаимосвязи (юридической, экономической, организационной и др.) между членами группы, однако не учитывает степень взаимозависимости и содержание отношений между участниками. Данный тип режима налогообложения предлагается именовать режимом налогообложения с учетом взаимозависимости налогоплательщиков.

Следующим этапом развития правового регулирования налогообложения взаимозависимых организаций является режим консолидированного налогообложения, в рамках которого для целей налогообложения учитывается не только сам факт наличия особых связей между взаимозависимыми компаниями, но и качество, экономическое и юридическое содержание такой взаимосвязи, а также ее степень. В рамках данного режима налогообложения участникам группы взаимозависимых организаций предоставляется право определять свои налоговые обязательства на консолидированной основе – то есть путем объединения тех или иных финансовых показателей (прибыли, убытков, исчисленных налоговых обязательств и др.).

В работе обосновывается, что выделенные типы режимов в то же время представляют собой этапы эволюционного развития правового режима налогообложения взаимозависимых организаций.

Российский режим налогообложения взаимозависимых организаций по данной типологии следует квалифицировать как режим налогообложения с учетом взаимозависимости налогоплательщиков (режим второго типа), при котором Налоговый кодекс РФ содержит целый ряд норм, устанавливающих особенности налогообложения взаимозависимых организаций, но не предусматривает возможности исчисления налогов на консолидированной основе.

6. На основании анализа зарубежного опыта правового регулирования сделан вывод о том, что на сегодняшний день правовой режим консолидированного налогообложения (третий тип режима) существует в двух основных формах. Первая из них основана на концепции единого (консолидированного) налогоплательщика, при котором все члены группы рассматриваются для целей налогообложения как обособленные подразделения единого налогоплательщика. Вторая форма режима консолидированного налогообложения заключается в том, что концепция единого налогоплательщика не применяется, однако особенности правового регулирования налогообложения взаимозависимых организаций обеспечивают консолидацию их налоговых обязательств.

Доказывается, что налогообложение групп взаимозависимых организаций на консолидированной основе является отдельным, специфическим режимом налогообложения, поскольку представляет собой согласованный механизм правового регулирования, с помощью которого обеспечивается особый порядок налогообложения операций с участием групп компаний, целью которого является экономически обоснованная квалификация отношений в рамках групп компаний, а также экономический рост за счет стимулирования корпоративной интеграции.

Делается вывод о том, что группа организаций, применяющих режим консолидированного налогообложения в форме единого налогоплательщика (*fiscal unity*), не является субъектом налогового права, обладая лишь отдельными элементами правосубъектности, которые не образуют самостоятельную правосубъектность консолидированной группы как корпоративного образования. Отсутствие у данного образования самостоятельной налоговой правосубъектности вытекает из того, что группа не обладает важнейшими признаками субъекта налогового права – организационной и имущественной обособленностью, наличием самостоятельного источника дохода, а значит – способностью самостоятельно исполнять налоговые обязанности.

Обосновывается, что с учетом современных научных достижений в области изучения правовой и экономической природы групп взаимозависимых организаций содержанию и сущности правоотношений внутри группы взаимозависимых организаций в наибольшей степени соответствует режим налогообложения, сочетающий в себе одновременно тип налогообложения с учетом взаимозависимости налогоплательщиков и консолидированного налогообложения (то есть режимов второго и третьего типа), в связи с чем автором предложен комплекс практических рекомендаций по внедрению данного правового режима в налоговую систему РФ.

7. Осуществленные в рамках диссертации сравнительно-правовые исследования позволили прийти к выводу, что в развитии режимов налогообложения взаимозависимых организаций в мировой практике сформировалось две основные тенденции: с одной стороны, совершенствуются методы налогообложения операций с использованием трансфертного ценообразования, с другой – формируются принципиально новые подходы к налогообложению взаимозависимых организаций: государства, сталкиваясь с необходимостью стимулирования интеграционных процессов в экономике, внедряют различные формы консолидированного налогообложения групп компаний.

8. Исследование международного и зарубежного опыта правового регулирования позволило заключить, что в процессе формирования режима налогообложения взаимозависимых организаций происходит частичная трансформация метода правового регулирования налогового права за счет включения частноправовых элементов в механизм регулирования публичных отношений. Все более значительную роль в налоговых правоотношениях приобретают договорные отношения (различные соглашения между налогоплательщиками и налоговыми органами) которые способны более гибко и эффективно урегулировать взаимоотношения налогоплательщиков и налоговых органов.

9. На основании анализа элементов структуры действующего в РФ режима налогообложения взаимозависимых организаций, а также анализа мировой практики налогообложения групп компаний делается вывод о том, что режим налогообложения взаимозависимых лиц в российском налоговом праве в настоящее время не соответствует мировому уровню развития аналогичных правовых режимов, вследствие чего не способен обеспечить реализацию своего целевого назначения – обеспечение баланса частных и публичных интересов в области налогообложения взаимозависимых организаций, а также обеспечение конкурентоспособности российской налоговой системы. Действующий правовой режим налогообложения взаимозависимых

организаций содержит значительное количество пробелов и противоречий, а также не предусматривает необходимого количества стимулирующих элементов.

Совершенствование действующего в России режима налогообложения взаимозависимых организаций следует осуществлять комплексно – структурированием всех его элементов в двух направлениях: путем реформирования элементов уже существующего режима, а также путем внедрения принципиально новых элементов, выработанных на сегодняшний день в мировой практике налогообложения (таких как разнообразные формы и методы предварительного налогового контроля; система консолидированного налогообложения).

По результатам диссертационного исследования предложен комплекс изменений режима налогообложения взаимозависимых организаций в Российской Федерации, в том числе, разработана авторская концепция режима консолидированного налогообложения.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования. На основании результатов проведенного исследования сформулированы предложения по внесению изменений и дополнений в Налоговый кодекс РФ, а также по разработке комплекса подзаконных актов, обеспечивающих функционирование режима налогообложения взаимозависимых организаций.

Кроме того, практическое использование выводов диссертационного исследования возможно при формировании правоприменительной практики в сфере налоговых правоотношений с участием взаимозависимых организаций.

Материал диссертационного исследования также может быть использован при написании учебного пособия по курсу «Налоговое право», а также для преподавания дисциплины «Финансовое право» и специальных курсов в системе высших и средних специальных юридических учебных заведений.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертации отражены в публикациях автора, а также докладывались и обсуждались на научно-практических конференциях молодых ученых, аспирантов и соискателей Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ: «Проблемы реализации закона» (Москва, 24.05.2004г.), «Публичные и частные интересы в российском законодательстве» (Москва, 23.05.2005г.), «Проблемы юридических противоречий в законодательстве» (Москва, 17.05.2006г.); «Правовое обеспечение государственных реформ» (Москва, 30.05.2007г.); на XIV Международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «ЛОМОНОСОВ» (Москва, МГУ им. М.В. Ломоносова, 11-14 апреля 2007г.); на Международном научно-практическом симпозиуме по актуальным проблемам налоговой политики (Палата налоговых консультантов при поддержке Минфина России, Москва, 09.04.2008г.).

Полученные в рамках диссертационного исследования результаты использовались:

- при подготовке заключения Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ на проект федерального закона «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, а также признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов

Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения и налогового контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов при применении трансфертного ценообразования»;

- при написании главы 1, § 2 главы 2 (совм.) раздела 3 книги «Актуальные институты финансового права» под редакцией проф., д.ю.н. Н.М.Казанцева (2008г.), подготовленной отделом бюджетного и налогового законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ;

- при подготовке проекта федерального закона от 05.02.2007г. №13-ФЗ «Об особенностях управления и распоряжения имуществом и акциями организаций, осуществляющих деятельность в области использования атомной энергии, и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» - в составе функциональной рабочей группы «Нормативно-правовое обеспечение» Отраслевой комиссии по реструктуризации организаций российской атомной отрасли;

- специалистами аналитического управления ФАС России при осуществлении контрольных мероприятий за экономической концентрацией, осуществляемой группой лиц, а также при разработке приказа ФАС России от 28.12.2007г. № 457 «Об утверждении регламента Федеральной антимонопольной службы по осуществлению государственного контроля за экономической концентрацией, осуществляемой группой лиц»;

- при подготовке в рамках Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ Проекта федерального закона «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков» и Пояснительной записки к нему.

Структура и содержание работы. Предложенный подход к исследованию проблем налогообложения взаимозависимых организаций предопределил структуру настоящей работы, которая состоит из введения, трех глав, заключения. Библиографический список включает 254 позиции.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во Введении обосновывается актуальность и определяется состояние разработанности темы диссертационного исследования, формулируется цель и основные задачи исследования, его объект и предмет, приводится описание теоретической, методологической и эмпирической базы исследования, дается характеристика новизны и значимости выводов, полученных в рамках исследования, формулируются положения, выносимые на защиту, освещается теоретическая и практическая значимость результатов исследования, а также вопросы их апробации и внедрения.

Глава I. Общая характеристика правового режима налогообложения взаимозависимых лиц состоит из трех параграфов.

В первом параграфе «**Понятие и основные элементы правового режима**» проанализированы подходы к определению правового режима, выработанные общей теорией права и в рамках отраслевых научных школ, а также подходы к структуре правовых режимов.

Обосновывается, что для целей диссертационного исследования наиболее функциональной является структура правового режима, выработанная в рамках науки административного права и включающая в себя такие элементы как носитель режима; правовой статус субъектов режимного регулирования; режимные правовые средства и правила; система организационно-юридических гарантий.

Вместе с тем, автор приходит к выводу о том, что данная структура правового режима не является законченной и требует дополнения с учетом того факта, что не любое сочетание правовых средств образует правовой режим – для этого они должны составлять систему. На основании достижений философии, в частности, опираясь на положения теории функциональных систем, делается вывод о необходимости введения в состав элементов правового режима его целевого назначения – то есть запрограммированного результата, который должен быть получен при взаимодействии правовых средств и механизмов правового режима с объектом регулирования; под результатом в данном случае предлагается понимать особое состояние общественных отношений, достигнутое в результате воздействия на них системы правовых средств, составляющих правовой режим.

По итогам критического осмысления имеющихся подходов к определению и структуре правовых режимов, а также исходя из целей диссертационного исследования, предложено следующее определение правового режима: «Правовой режим представляет собой систему правовых средств, составляющих механизм правового регулирования, взаимодействие которых направлено на достижение заранее установленного результата – определенного состояния субъектов, объектов, общественных отношений, важнейшим из которых является реализация установленных конституционно-правовых гарантий физических лиц и организаций».

Во **втором параграфе** работы «**Правовые режимы в налоговом праве**» исследуется степень разработанности проблематики правовых режимов в сфере налогообложения. Освещаются наиболее острые проблемы в области изучения налогово-правовых режимов, в том числе проблема множественности или единства налогово-правовых режимов; соотношение категорий общего и специального налоговых режимов, правомерность их разграничения и их место в налоговой системе.

Критически осмысляя работы ряда авторов, затрагивающих проблемы налогово-правовых режимов (Н.С. Ивашенко, Н.Н. Злобина, А.С. Матинова и других), а также основываясь на положениях общей теории права и результатах анализа норм действующего налогового законодательства, автор приходит к следующим выводам.

Признание наличия в налоговом праве единого правового режима, свойственного отрасли и включающего в себя соподчиненные правовые режимы, является наиболее обоснованным подходом, который находит свое подтверждение в общей теории права. Правовой режим отрасли и отдельные правовые режимы, существующие внутри отрасли, соотносятся как части и целое, при этом последние подчинены общеотраслевым налоговым принципам.

В рамках работы автор приходит к выводу, что понятия «налогово-правовой режим» и «режим налогообложения» не тождественны друг другу. последний составляет

лишь наиболее значительную часть налогово-правовых режимов и является одной из их разновидностей. Режим налогообложения представляет собой применяемый в случаях и порядке, установленном законодательством о налогах и сборах, порядок исчисления и уплаты налогов и сборов. Наряду с режимами налогообложения существуют другие налогово-правовые режимы, которые не связаны напрямую с порядком исчисления и уплаты конкретных налогов и сборов, однако являются неотъемлемой частью механизма правового регулирования налоговых отношений (например, правовой режим зачета и возврата налогов, сборов, пеней и штрафов – ст. 78, 79, 176 НК РФ).

С целью определения места правового режима налогообложения взаимозависимых лиц (организаций) в системе налогово-правовых режимов автором разработана развернутая классификация налогово-правовых режимов, которые предлагается подразделять по следующим основаниям: 1) с точки зрения функций механизма правового регулирования – на материальные и процессуальные; 2) с точки зрения правового регулирования порядка исчисления и уплаты конкретных налогов и сборов – на режимы налогообложения и прочие налогово-правовые режимы, регулирующие общие вопросы налогообложения; 3) с точки зрения применимости или неприменимости общего порядка определения элементов налога (налогов) в отношении определенной категории налогоплательщиков или вида экономической деятельности подразделяются – на общие и специальные налоговые режимы; 4) в зависимости от объекта налогообложения выделяются режимы налогообложения имущественных объектов (имущества, имущественных прав, сделок с ценными бумагами); режимы налогообложения определенных видов деятельности (деятельности банков, страховых организаций, профессиональных участников рынка ценных бумаг); 5) в зависимости от правового статуса субъектов налогообложения: 5.1) с точки зрения гражданско-правового статуса субъектов: правовой режим налогообложения организаций, индивидуальных предпринимателей, физических лиц; 5.2) по принадлежности субъекта к налоговой юрисдикции РФ: режим налогообложения резидентов Российской Федерации и организаций, созданных по российскому праву, и режим налогообложения нерезидентов и иностранных организаций; 5.3) с точки зрения наличия или отсутствия взаимосвязи между участниками правоотношений: правовой режим налогообложения независимых друг от друга субъектов, правовой режим налогообложения взаимозависимых лиц; 6) в зависимости от наличия права применять установленные налоговым законодательством преимущества и льготы: общий и льготный режим налогообложения.

С учетом результатов исследования системы налогово-правовых режимов, основываясь на предложенной классификации, делается вывод о том, что режим налогообложения взаимозависимых организаций представляет собой материально-правовой, общий режим налогообложения и отграничивается от других правовых режимов на основании критерия правового статуса субъектов, участвующих в налоговом правоотношении.

На основании исследованных общих и специфических черт налогово-правовых режимов предложено определение налогово-правового режима, под которым понимается система правовых средств, составляющих механизм правового регулирования налоговых правоотношений, направленную на достижение сбалансированности частного и

публичного интересов при установлении и взимании налогов путем создания определенных условий (благоприятствующих либо ограничительных) для реализации прав и обязанностей субъектов налогово-правовых отношений.

Параграф третий «Правовой режим налогообложения взаимозависимых организаций в российском налоговом законодательстве» посвящен исследованию действующего в российском налоговом законодательстве режима налогообложения взаимозависимых организаций.

Отмечается, что режим налогообложения взаимозависимых лиц применяется в отношении налогоплательщиков, которые в силу наличия особых отношений имеют возможность влиять на результаты экономической деятельности других налогоплательщиков и, как следствие, на налоговые последствия этой деятельности, либо сами находятся под таким влиянием.

На основании предложенного общего определения налогово-правовых режимов, правовой режим налогообложения взаимозависимых лиц (в т.ч. взаимозависимых организаций) определен автором как система правовых средств, составляющих механизм правового регулирования налоговых правоотношений с участием взаимозависимых лиц (организаций), направленная на достижение сбалансированности частного и публичного интересов в сфере налогообложения путем установления особого порядка исчисления и уплаты налогов и создания необходимых условий (благоприятствующих либо ограничительных) для реализации прав и обязанностей субъектов налоговых отношений.

Осуществляется детальный поэлементный анализ действующего правового режима налогообложения взаимозависимых организаций, в рамках которого выявляется современное состояние его элементов, а также выявляются направления их совершенствования и развития.

В рамках нормативно-правовой основы режима налогообложения взаимозависимых организаций, наряду с нормами Конституции РФ, Налогового кодекса РФ, международных соглашений РФ в сфере налогообложения, исследуются решения Конституционного Суда РФ по вопросам взаимозависимости, а также обосновывается немаловажная роль подзаконных нормативных актов, поскольку функциональность любого публично-правового режима напрямую зависит не только от составляющих его законодательных положений, но и от качества подзаконной регламентации процедур.

Применительно к субъектам правового регулирования рассматриваемого правового режима автор подчеркивает, что понятие взаимозависимости в налоговом праве является производным от других отраслей права и законодательства, выработавших подходы к определению взаимозависимости. В работе дается анализ положений различных нормативных актов, регулирующих вопросы взаимозависимости (аффилированности, связанности), на основании которого выделяется несколько групп оснований взаимозависимости: 1) формализованные основания, закрепленные в нормах законодательства и имеющие объективное выражение (устанавливаются по учредительным и внутренним документам, договорам), в том числе: а) корпоративная взаимозависимость – то есть отношения, возникающие в силу участия в уставном (складочном) капитале организации, либо осуществления руководящих функций в отношении юридического лица; б) служебная взаимозависимость – то есть отношения

между физическими лицами, в силу которых одно лицо подчиняется другому по служебному положению; в) взаимозависимость, возникающая в силу отношений родства или свойства, а также усыновления, установления опеки или попечительства; г) взаимозависимость, возникающая на основании соглашения между юридическими лицами, определяющего экономические основы их взаимодействия; 2) взаимозависимость «скрытая» (неформализованная), при которой возможность одного лица определять действия и решения другого не находит объективного отражения, однако такие отношения могут иметь значительное влияние на налоговые обязательства субъектов.

Приведенный анализ возможных оснований взаимозависимости и его сопоставление с содержанием норм ст.20 НК РФ, устанавливающей общие основания налоговой взаимозависимости, позволил сделать вывод о том, что на сегодняшний день налоговое законодательство предусматривает неоправданно узкий круг таких оснований, в результате чего значительная их часть выпадает из сферы регулирования НК РФ. Так, по формальным основаниям не может быть установлена взаимозависимость: хозяйственных обществ, являющихся дочерними по отношению к одному и тому же материнскому обществу; организаций, входящих в одну и ту же группу (например, ассоциацию); обществ с одним и тем же составом акционеров; между обществом и его акционерами и др. В этой связи перечень случаев взаимозависимости для целей налогообложения нуждается в расширении.

Анализ положений НК РФ показал, что основания налоговой взаимозависимости в российском налоговом праве представлены более широко, чем это освещается в научных работах и публикациях. Автор теоретически обосновывает, что следует выделять два типа оснований налоговой взаимозависимости – общие (устанавливаются наиболее универсальным образом и распространяются на все виды налогов, представленных в части второй НК РФ, если иное не установлено в специальных правовых нормах) и специальные (устанавливают особые критерии взаимозависимости для решения конкретных задач правового регулирования, закреплены в пп.11 п.1 ст.251, п.2-4 ст.269 НК РФ). Подчеркивается значительный регулятивный потенциал выделения категории специальных оснований взаимозависимости для развития всего правового режима налогообложения взаимозависимых организаций.

Объект правового режима налогообложения взаимозависимых лиц составляют правовые отношения, возникающие, изменяющиеся и прекращающиеся в сфере установления, исчисления, уплаты (или взыскания) определенного круга налогов.

В работе осуществлен детальный анализ такого элемента правового режима налогообложения взаимозависимых организаций как режимные правовые средства и правила с подразделением их на общие и специальные.

К общим правовым средствам и правилам автор относит: положения, направленные на информационное обеспечение налогового контроля за деятельностью взаимозависимых организаций; правовые средства для осуществления налогового контроля за налоговыми последствиями реорганизации юридических лиц, отношения между которыми могут повлиять на исчисление их налоговых обязательств (п.2 ст.23 НК РФ); положения, регулирующие вопросы корректировки налоговых обязательств

взаимозависимых организаций при осуществлении экономических операций между ними и с третьими лицами (п.2 и п.8 ст.50, п.2.1 ст.252 НК РФ).

Особое внимание уделено автором положениям ст.40 НК РФ. Подчеркивается, что трансфертное ценообразование в российском налоговом законодательстве и правоприменительной практике рассматривается только в традиционно узком понимании – как способ получения необоснованной налоговой выгоды, используемый группами взаимозависимых лиц. Однако такой односторонний подход не соответствует современным представлениям о холдинге, выработанным мировой экономической наукой (в частности, в работах лауреата Нобелевской премии Р.Г.Коуза).

Осуществлен анализ специальных правил правового режима налогообложения взаимозависимых организаций, содержащихся в части второй НК РФ, а также специальных положений международных соглашений РФ об избежании двойного налогообложения по налогам на доходы и капитал.

В работе обосновывается, что система организационно-юридических мер и гарантий, являющаяся одним из важных элементов правовых режимов, в рамках правового режима налогообложения взаимозависимых организаций развита недостаточно, в связи с чем автор рассматривает основные направления ее развития, такие как: совершенствование порядка налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков; разработка механизмов предварительного налогового контроля за исчислением налогов в отношении операций, осуществляемых между взаимозависимыми организациями; обобщение правоприменительной практики. Автором по результатам изучения обширного массива материалов судебной практики сделан вывод о ее значительном влиянии на применение норм налогового законодательства в отношении взаимозависимых организаций, а также выделены наиболее распространенные категории налоговых споров с участием взаимозависимых лиц.

Целевое назначение рассматривается автором в качестве основного системообразующего компонента режима налогообложения взаимозависимых лиц, который включает в себя две составляющие: 1) предотвращение уклонения от уплаты налогов с использованием отношений взаимозависимости; 2) стимулирование деятельности групп взаимозависимых организаций, включая вертикально-интегрированные структуры.

Анализ механизма правового регулирования налогообложения взаимозависимых организаций позволил прийти к выводу, что в отношении данной категории субъектов в российском налоговом законодательстве установлен особый правовой режим налогообложения. Вместе с тем, текущее состояние данного правового режима нельзя считать удовлетворительным, так как он носит неполный, фрагментарный характер, содержит множество пробелов. Основными недостатками правового режима налогообложения взаимозависимых организаций является незначительный объем стимулирующих элементов в общем объеме правовых регуляторов, а также несоответствие общепринятым современным мировым тенденциям правового регулирования налогообложения ассоциированных предприятий.

Глава II «Правовое регулирование налогообложения взаимозависимых организаций в зарубежном налоговом законодательстве и актах международных

организаций» включает в себя четыре параграфа и посвящена сравнительно-правовому исследованию особенностей налогообложения взаимозависимых организаций в мировой практике.

В первом параграфе «Историческое развитие и типология правовых режимов налогообложения взаимозависимых организаций» на основании применения сравнительно-правового и историко-правового методов исследования выявлены основные тенденции развития режимов налогообложения взаимозависимых организаций в налоговом законодательстве зарубежных государств.

На основании проведенного исследования автором предложена типология режимов налогообложения взаимозависимых организаций, сложившихся в мировой практике. Разграничение типов режимов основывается на том, учитывается ли в налоговом праве того или иного государства факт взаимосвязи между членами подобной группы, и каким образом учитывается такая взаимосвязь.

Обосновывается, что в результате эволюционного развития в мировой практике сложилось три основных типа режима налогообложения взаимозависимых организаций.

Первый тип (его предлагается именовать режимом раздельного налогообложения) характеризовался тем, что входящие в группу организации рассматривались как отдельные налогоплательщики и самостоятельно исполняли свои налоговые обязательства, при этом результаты сделок между членами группы учитывались при налогообложении в полном объеме, как если бы они были заключены независимыми друг от друга юридическими лицами. Данный режим налогообложения не учитывал наличие организационных взаимосвязей между компаниями, входящими в одну группу, и в настоящее время он уже не встречается в налоговом законодательстве развитых государств.

Следующий, второй тип режима налогообложения групп компаний (данный тип режима налогообложения предлагается именовать режимом налогообложения с учетом взаимозависимости налогоплательщиков) характеризуется тем, что в налоговом праве стало учитываться наличие взаимосвязи (юридической, экономической) между членами группы, однако степень взаимозависимости и содержание отношений между участниками по-прежнему не оказывают существенного влияния на налоговые обязательства членов группы. При этом можно выделить негативный (ограничительный) и позитивный (стимулирующий) аспекты такого признания: ограничения выражаются в выработке государством различных форм противодействия трансфертному ценообразованию и иным способам ухода от налогов, предпринимаемых в рамках группы; стимулирование осуществляется путем полного или частичного освобождения от налогообложения хозяйственных операций между взаимозависимыми лицами (например, распределения прибыли в виде дивидендов). Данный тип режима налогообложения в различных вариациях применяется в налоговом законодательстве большинства государств (например, в Бельгии, Греции, Канаде, Чехии, Словакии), включая и Россию.

Третий тип режима налогообложения – система консолидированного налогообложения – наиболее новый, характеризуется тем, что для целей налогообложения учитывается не только сам факт наличия особых связей между взаимозависимыми компаниями, но и качество, экономическое и юридическое

содержание такой взаимосвязи, а также ее степень. Данный тип режима получает все большее распространение в мире.

Второй параграф «Международно-правовые основы налогообложения взаимозависимых организаций» посвящен анализу основных тенденций правового регулирования вопросов налогообложения взаимозависимых (ассоциированных) организаций на международном уровне: в актах международных организаций (Организации экономического сотрудничества и развития – ОЭСР), в международных соглашениях об избежании двойного налогообложения на доходы и капитал), в законодательстве Европейского союза, а также на уровне отдельных государств, большинство из которых входит в состав ЕС.

В работе проведено детальное исследование документов ОЭСР по вопросам трансфертного ценообразования, включая определения понятия «трансфертная цена», содержание основополагающего принципа налогообложения взаимозависимых организаций - принципа «выпянутой руки», критериев сопоставимости сделок, а также методы корректировки цен по сделкам между ассоциированными предприятиями для целей налогообложения. Отдельно исследованы более специфические вопросы налогообложения, такие как распределение бремени доказывания обоснованности цены по сделкам между ассоциированными предприятиями; принцип симметричной («зеркальной») корректировки налоговых обязательств; применение предварительных соглашений с налоговыми органами о ценообразовании (Advance Pricing Arrangements); рассмотрены особенности налогообложения сделок с нематериальными активами ассоциированных предприятий.

Автором также проанализированы основные нормативные акты Европейского Союза, посвященные вопросам налогообложения взаимозависимых организаций.

В третьем параграфе «Правовое регулирование отдельных аспектов налогообложения взаимозависимых организаций в законодательстве зарубежных стран» автором исследовались отдельные правовые институты, представленные в законодательстве ряда зарубежных государств, которые могут быть использованы в ходе совершенствования российского режима налогообложения взаимозависимых организаций.

В работе дана общая характеристика правового статуса взаимозависимых организаций в налоговом праве зарубежных стран (Германии, Испании, Франции и др.) – как в историческом аспекте, так и с точки зрения его современного состояния. В результате выделены общие тенденции развития правового статуса взаимозависимых организаций в зарубежном налоговом законодательстве, а именно: а) наряду с критерием прямого или косвенного участия в уставном капитале в определенном размере, значение приобретает и критерий участия в управлении организацией, а также экономическое содержание отношений между участниками группы; б) расширение сферы применения специфических режимов налогообложения в отношении групп компаний за счет смягчения требования о минимальной обязательной доле участия компаний в уставном капитале.

Автором подробно изучены проблемы правового регулирования налогообложения дивидендов, выплачиваемых между взаимозависимыми

организациями, как основного способа распределения финансов в рамках групп компаний. Исследованы особенности различных систем устранения двойного налогообложения дивидендов: система зачетов (*imputation system*), система вычета дивидендов (*dividend deduction system*), а также системы налогообложения дивидендов, не устраняющие их двойного налогообложения: классическая система и система налогообложения по двум ставкам (*split rate system*). Предметом отдельного исследования явились последние тенденции в развитии систем налогообложения дивидендов, автором отмечена активизация зарубежных государств в вопросах их реформирования. По результатам исследования сделаны выводы в отношении системы налогообложения дивидендов, действующей в России (она не устраняет полностью двойного налогообложения и может быть отнесена к системе налогообложения по различным ставкам [*split rate system*]), даны рекомендации по ее совершенствованию.

Автором исследованы существующие в мировой практике механизмы предварительного урегулирования налоговых обязательств с участием взаимозависимых организаций. Указывается, что в российском налоговом законодательстве практически не развиты механизмы предварительного налогового контроля. Вместе с тем, такие механизмы уже давно и широко представлены в мировой практике налогового регулирования и контроля. К ним относятся, в частности, институт предварительного налогового регулирования (*advanced tax ruling, private binding ruling*), соглашения о налоговых обязательствах (*closing agreements*), предварительные решения (соглашения) о ценах по сделкам для целей налогообложения (*advance pricing arrangement*).

В четвертом параграфе «Правовой режим консолидированного налогообложения групп компаний в зарубежном налоговом праве» автором исследуются особенности режима консолидированного налогообложения взаимозависимых организаций, действующего в различных государствах.

Прослеживается историческое развитие режима консолидированного налогообложения групп компаний в налоговом праве различных государств (Германия, Испания, Нидерланды, Франция, Австралия, Япония).

На основании проведенного анализа автор приходит к выводу о том, что на сегодняшний день режим консолидированного налогообложения существует в зарубежной практике в двух основных формах.

Первая из них основана на **концепции единого (консолидированного) налогоплательщика**, при котором все члены группы рассматриваются для целей налогообложения как обособленные подразделения единого налогоплательщика (применяется в Австрии, Австралии, Дании, Испании, США, Франции, Японии, Мексике, Великобритании).

Выделен ряд основных признаков, характерных для данной формы налоговой консолидации, а именно: 1) группа взаимосвязанных предприятий рассматривается как единый налогоплательщик, при этом зависимые организации рассматриваются как обособленные подразделения головной организации; 2) исполнение обязанностей по уплате налогов от имени всей группы осуществляет головная организация; 3) по налоговым обязательствам группы составляется единая налоговая декларация; исчисление налогов осуществляется на основе консолидированного учета; 4) доходы и

убытки членов группы, возникшие после консолидации, объединяются с возможностью их взаимозачета (соответственно, на группу возлагается обязанность составления консолидированной отчетности); 5) внутригрупповые операции освобождены от налогообложения (в этой области существует ряд ограничений и запретов, направленных на противодействие уклонению от уплаты налогов); 6) члены консолидированной группы несут солидарную ответственность за исполнение налоговых обязательств группы.

В работе приводится детальное сравнительно-правовое исследование режима консолидированного налогообложения в форме единого налогоплательщика на примере нескольких отдельно взятых стран (Австралия, Япония, Нидерланды). Особое внимание уделено правовым механизмам распределения обязанностей по исчислению и уплате налогов в рамках консолидированной группы, а также правовым формам налоговой ответственности членов группы за неисполнение консолидированных налоговых обязательств.

Вторая форма режима консолидированного налогообложения заключается в том, что концепция единого налогоплательщика не применяется, однако особенности правового регулирования налогообложения взаимозависимых организаций обеспечивают консолидацию их налоговых обязательств различными способами: путем объединения финансовых результатов, зачета убытков, консолидации исчисленных налоговых обязательств, установления режима налоговой прозрачности (*tax transparency*).

По результатам исследования автор приходит к совокупности выводов в отношении сущности данного режима. Так, автор отмечает, что введение режима консолидированного налогообложения носит в значительной степени инвестиционный, стимулирующий характер. Консолидированное налогообложение групп компаний представляет собой отдельный, специфический режим налогообложения – основанием для данного вывода послужил детальный анализ элементов, составляющих этот правовой режим.

Автор теоретически обосновывает, что режим консолидированного налогоплательщика (*fiscal unity*) не дает достаточных правовых оснований для признания за консолидированной группой собственной налоговой правосубъектности. В основе консолидации с использованием конструкции консолидированного налогоплательщика лежит прием юридической фикции: юридическая правосубъектность компаний, входящих в группу, для целей налогообложения игнорируется, а сами они рассматриваются как части (обособленные подразделения) единого налогоплательщика.

По итогам второй главы диссертационного исследования даются рекомендации об использовании зарубежного опыта правового регулирования налогообложения взаимозависимых организаций для совершенствования действующего режима налогообложения в РФ.

Глава III «Основные подходы к совершенствованию режима налогообложения взаимозависимых организаций в российском налоговом законодательстве» включает в себя три параграфа.

В первом параграфе «Концептуальные основы совершенствования норм налогового законодательства РФ о налогообложении взаимозависимых

организаций» рассмотрены базовые предпосылки, цели и задачи совершенствования действующего в РФ правового режима налогообложения взаимозависимых организаций.

К основным задачам формирования комплексного режима налогообложения взаимозависимых организаций автор относит следующие: (А) совершенствование действующего на данный момент режима раздельного налогообложения взаимозависимых организаций по следующим направлениям: а) формирование правового механизма налогового контроля за трансфертным ценообразованием; б) введение в механизм правового регулирования элементов, компенсирующих жесткость правил о трансфертном ценообразовании; (Б) обеспечение экономически обоснованного режима налогообложения путем введения выработанного мировой практикой режима консолидированного налогообложения групп взаимозависимых организаций, отличающихся высокой степенью связанности.

В работе подчеркивается, что важнейшим аспектом совершенствования режима налогообложения взаимозависимых организаций в РФ является учет принципа федерализма, так как действующее законодательство РФ не предусматривает специальных правил распределения налоговых поступлений между субъектами РФ в ситуациях, когда на территории нескольких субъектов РФ осуществляет экономическую деятельность группа взаимозависимых налогоплательщиков. Режим консолидированного налогообложения может быть использован как инструмент решения данной проблемы.

Во **втором параграфе «Подходы к формированию элементов правового режима налогообложения взаимозависимых организаций в российском налоговом законодательстве»** автором с учетом ранее рассмотренной структуры правового режима предложены конкретные меры по совершенствованию действующих правовых норм, регулирующих вопросы налогообложения взаимозависимых организаций.

В рамках правового регулирования статуса субъектов исследуемого режима – взаимозависимых организаций – автором высказаны предложения по совершенствованию общих и специальных критериев взаимозависимости в рамках режима раздельного налогообложения. Применительно к общим основаниям взаимозависимости, с учетом правовой позиции Конституционного Суда РФ, выраженной в Определении от 04.12.2003г. №441-О автором предлагается следующая формулировка открытого перечня критериев взаимозависимости для целей ценового контроля: *«Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, не предусмотренным настоящей статьей, при условии, что такие основания содержатся в других законодательных актах РФ, и отношения между этими лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг)».*

Совершенствование правовых средств и правил режима раздельного налогообложения взаимозависимых организаций предложено осуществлять по следующим направлениям:

Установление правил корректировки налоговых обязательств взаимозависимых организаций, включая: урегулирование порядка распределения бремени исполнения налоговых обязательств между участниками группы взаимозависимых организаций; установление правил налогового контроля за использованием трансфертного ценообразования по контролируемым сделкам.

В частности, автор приходит к выводу, что на современном этапе из сферы ценового контроля возможно исключить только те внутригосударственные сделки взаимозависимых организаций, которые совершаются между сторонами, не использующими специальные налоговые режимы и находящимися в субъектах РФ, применяющих единые ставки по налогу на прибыль; в перспективе следует решить вопрос об отмене права субъектов РФ изменять налоговую ставку по налогу на прибыль, поскольку данный механизм по сути нарушает нейтральность налогового законодательства, смешивая проблемы межбюджетных отношений с вопросами налогообложения – в случае, если налоговые ставки по налогу на прибыль будут унифицированы, из сферы ценового контроля могут быть исключены все внутригосударственные операции (кроме операций с субъектами, применяющими специальные налоговые режимы).

Также автор высказывает предложение о том, что из норм НК РФ должна быть исключена категория соответствия цен по сделкам «рыночной цене», так как данное понятие не отражает существа налогового контроля над ценами.

Совершенствование правил и методов ценового контроля должно сопровождаться введением в российское налоговое законодательство выработанного мировой практикой правила симметричной корректировки налоговых обязательств участников сделки, при этом данное правило должно быть установлено не только в отношении налога на прибыль организаций (глава 25 НК РФ), и в отношении налоговой базы по НДС (глава 21 НК РФ).

Обосновывается необходимость и актуальность введения института предварительных соглашений о ценах.

В вопросе о возможности привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности в случае доначисления налога в рамках ценового контроля, автор приходит к выводу о необоснованности такой ответственности.

Значительное внимание уделяется автором вопросу распределения бремени доказывания соответствия цены по сделке правилу «вытянутой руки».

Для реализации всех высказанных предложений автором разработаны общие подходы к внесению изменений в Налоговый кодекс РФ.

В третьем параграфе «Перспективы введения правового режима консолидированного налогообложения» представлена развернутая концепция режима консолидированного налогообложения взаимозависимых организаций, разработанная автором с учетом зарубежного опыта правового регулирования и особенностей российской налоговой системы.

В **Заключении** диссертационного исследования в обобщенном виде делается вывод о том, что наиболее эффективным подходом к исследованию и совершенствованию налогообложения взаимозависимых организаций является концепция правовых режимов. Предложенный подход к исследованию проблем налогообложения взаимозависимых организаций в налоговом праве РФ ранее не применялся.

Анализ действующей нормативно-правовой базы, а также мирового опыта правового регулирования вопросов налогообложения взаимозависимых лиц позволил автору заключить, что текущее состояние правового регулирования налогообложения

взаимозависимых организаций не отвечает современным потребностям экономики и мировым тенденциям развития налоговых систем.

По итогам диссертационного исследования автором предложен комплекс изменений и дополнений в Налоговый кодекс РФ, а также перечень необходимых к принятию подзаконных актов.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах автора:

1) Иконникова О.А. Система консолидированного налогообложения в зарубежном и российском налоговом законодательстве. Бюллетень научно-технической и экономической информации «Черная металлургия», 2004г., ISSN 0135-5910: выпуск 7 (1255) с.57-63, выпуск 8 (1256) с.91-97, выпуск 9 (1257) с.60-68 – 1,2 п.л.

2) Иконникова О.А. Институт предварительного налогового регулирования. Налоговая политика и практика, № 6, 2004г., с. 42-46 – 0,3 п.л.

3) Иконникова О.А. Способы устранения неблагоприятных налоговых последствий на примере отдельных институтов зарубежного налогового права. «Налоговед» № 6, июнь 2005г., с.62-71 – 0,5 п.л.

4) Иконникова О.А. Правовой режим налогообложения взаимозависимых организаций. Проблемы юридических противоречий в законодательстве. Материалы научно-практической конференции молодых ученых, аспирантов и соискателей ИЗИСИП на тему «Проблемы юридических противоречий в законодательстве», Москва, 17.05.2006г., М., «Юристъ», 2007г., ISBN 978-5-7975-0902-8, с.119-124 – 0,4 п.л.

5) Иконникова О.А. Правовые режимы налогообложения групп взаимозависимых организаций: современные тенденции. Налоговая политика и практика, №8 (56), 2007г., с.33-37 – 0,4 п.л.

6) Иконникова О.А. Правовое обеспечение государственных реформ в сфере налогообложения взаимозависимых организаций. Журнал российского права, №3 (135), 2008г., с.157-163 – 0,6 п.л. (*издание, рекомендованное ВАК*).