

УДК 341

О предмете исследования конвенционного режима возврата налога, исчисленного в отношении прибыли представительства контролируемой иностранной компании, при устранении двойного налогообложения¹

Грибачев Сергей Петрович, магистрант, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, avtor@npzhdialog.ru

В статье рассматриваются особенности конвенционного режима возврата налога, исчисленного в отношении прибыли представительства контролируемой иностранной компании (КИК), в контексте устранения двойного налогообложения. Автор анализирует международные договоры и соглашения, направленные на предотвращение двойного налогообложения, и их влияние на налоговые обязательства компаний с иностранными представительствами. Рассматриваются механизмы возврата налога, вопросы применения налоговых льгот, а также влияние национального законодательства на исполнение международных обязательств в сфере налогообложения прибыли КИК. В работе уделяется внимание практическим аспектам реализации положений конвенций, что делает ее полезной для налоговых юристов и специалистов в области международного налогообложения. Ключевая проблема заключается в сложностях, связанных с налогообложением прибыли иностранных представительств в разных юрисдикциях. Эти сложности возникают из-за несогласованности национальных законодательств и международных конвенций, что приводит к необходимости поиска оптимальных методов устранения двойного налогообложения. Объектом исследования являются инструменты возврата налога представительством контролируемой иностранной компании и налоговые обязательства в условиях действия международных соглашений о предотвращении двойного налогообложения. Цель статьи — проанализировать конвенционные механизмы возврата налога с прибыли КИК и их эффективность в устранении двойного налогообложения, а также выявить проблемы, возникающие при применении этих механизмов на практике.

Ключевые слова: контролируемая иностранная компания, двойное налогообложение, конвенционный режим, налоговые льготы, международные соглашения, возврат налога, постоянное представительство, налоговые обязательства, международное налогообложение.

Действующее международное налоговое законодательство оказывает существенное влияние на налогообложение контролируемых иностранных компаний (КИК). С развитием глобализации и ростом числа предприятий, работающих в разных странах, проблема двойного налогообложения становится все более значимой. Наличие налоговых возмещений и налогов, уплачиваемых зарубежными представительствами, еще больше усложняет правовые вопросы. Исполнение международных договоров и соглашений, направленных на устранение двойного налогообложения, иногда характеризуется противоречиями и трудностями, несмотря на его целевое назначение — снижение налогообложения. Целью исследования было изучение трудностей, связанных с существующей системой направления налогов, уплачиваемых с доходов представительств КИК. Объектом исследования выступают трансграничные налоговые правоотношения. Предметом исследования являются международно-правовые инструменты, обеспечивающие осуществление конвенционного режима возврата налога, исчисленного в отношении прибыли представительства контролируемой иностранной компании, в целях устранения двойного налогообложения.

Целью является оценка возможных изменений в существующих мировых политиках, направленных на смягчение двойного налогообложения, выявление фактических трудностей, с которыми сталкиваются коммерческие организации (бизнес), и изучение перспективных улучшений этих систем с целью минимизации налоговых рисков и издержек бизнеса.

А. А. Копина и А. В. Реут фокусируются в своих работах [1] на правовых аспектах налогообложения, особенно в отношении многонациональных предприятий, включая контролируемые иностран-

ные корпорации (КИК). Копина и Реут подчеркивают важность гармонизации внутреннего и международного налогового законодательства для обеспечения более справедливого налогообложения доходов, получаемых зарубежными представительствами. Работы исследователей подчеркивают значение глобальных договоров, особенно договоров ОЭСР (OECD, 2017), для создания безопасной и привлекательной налоговой среды, которая защищает интересы транснациональных корпораций и позволяет избежать двойного налогообложения одного и того же дохода. С этой точки зрения они тщательно анализируют налоговые соглашения и вопросы, связанные с доходами КИК. Копина и Реут отмечают важность международных соглашений для избежания проблемы двойного налогообложения, но их подход иногда слишком предписывающий и не имеет практической значимости для налогоплательщиков. Хотя их работа сосредоточена на юридических моделях, полезных для теоретиков, она может быть менее важна для практической реализации международных корпоративных операций.

Л. В. Полежарова [2; 3] подробно рассматривает практические последствия принятия международных договоров и трудности, связанные с гармонизацией национальных и международных правовых систем. В своих исследованиях она обсуждает сложности, с которыми сталкиваются налогоплательщики при попытке использовать условия договоров. Полежарова комплексно рассматривает вопросы теории и методологии международного налогообложения, эволюция и особенности интегрирования базовых концепций международного налогообложения в современные налоговые системы государств.

Внимание Полежаровой на практических аспектах налогообложения заслуживает похвалы, хотя ее исследования иногда концентрируются на текущих проблемах, а не на долгосрочных решениях.

¹ Настоящая статья подготовлена ее автором в Центре сравнительного правоведения Президентской академии (РАНХиГС) с целью апробации результатов магистерской диссертации, выполняемой по образовательной программе 40.04.01 «Международное право, европейское право, международная юридическая практика».

Она рассматривает трудности, связанные с уплатой налогов с доходов представительств КИК, но не предлагает конкретных средств правовой защиты или дает расплывчатые указания.

Исследование Е. В. Килинковой [4] в основном сосредоточено на теоретическом и макроуровневом анализе международных налоговых соглашений. Она признает, что такие соглашения могут служить механизмом снижения налоговой нагрузки, однако ее работа недостаточно анализирует сложности взаимодействия между налоговыми органами и транснациональными компаниями. Это увеличивает вероятность того, что ее советы не всегда будут актуальны в практических ситуациях. Килинкова отмечает, что в научной и учебной литературе в целом широко воспринят подход модельной налоговой конвенции ОЭСР к определению международного двойного налогообложения. При этом она указывает на наличие научной дискуссии в отношении данного понятия. Она предлагает для изучения подходы к пониманию международного двойного налогообложения, представленные в немецкой литературе, в том числе, предложение об уточнении традиционного определения из документов ОЭСР в связи с появлением определения термина «двойное налогообложение» в одной из директив Европейского союза по вопросам налогообложения. В своей работе Килинкова предлагает критический взгляд на существующие подходы, а также рассуждает о роли понятия «международное двойное налогообложение» для отечественного налогового права.

Исследования Килинковой недостаточно эффективны для решения конкретных трудностей, с которыми сталкиваются компании в процессе международного налогообложения, в первую очередь потому, что она не рассматривает сложную динамику и взаимодействие между налоговыми органами и компаниями на детальном уровне. Ее предложения скорее теоретически проницательны, чем применимы на практике.

Л. Л. Арзуманова и Е. Н. Горлова [5] подчеркивают необходимость достижения международной гармонизации налоговой политики в отношении вопросов двойного налогообложения. Их публикации [6] посвящены основным препятствиям, с которыми сталкиваются предприятия, особенно в случаях различий между национальными и международными правовыми нормами. Ценность их исследования заключается в рекомендациях по повышению эффективности процессов возврата налогов. В своих работах они уделяют особое внимание развитию концепции постоянного представительства в международном налоговом праве, вопросам избежания двойного налогообложения, мерам противодействия недобросовестной налоговой конкуренции.

А. В. Демин [7] подчеркивает важность международного сотрудничества в налоговом планировании и выделяет преимущества, которые транснациональные компании и бенефициарные владельцы получают от использования мер налоговой оптимизации. В отличие от более теоретических выводов, исследование Демина следует прикладному подходу. Однако его подход к традиционной системе налогового возмещения в первую очередь направлен на снижение налоговых рисков, но он упускает из виду трудности, связанные с проработкой международных налоговых соглашений. Исследование Демина посвящено анализу концепта бенефициарной собственности на доходы как фундаментальному принципу международного налогообложения и одновременно актуальной антиуклонительной стратегии, применяемой для противодействия злоупотреблениям при трансграничных выплатах пассивных доходов (дивидендов, процентов, роялти). Им рассмотрены соответствующие реформы Модельной конвенции в отношении налогов на доходы и капитал и Комментариев к ней, проводимые ОЭСР.

В своей работе он уделял значительное внимание анализу релевантной судебной практики. Значимость его работы заключается в предоставлении им рекомендаций по минимизации налоговых обязательств посредством налоговых возмещений, а также в предоставлении наглядных примеров хороших результатов.

Практические аспекты налоговых возмещений и реализация налоговых соглашений являются основными темами, затронутыми в работах М. П. Девере (Devereux M. P. The Impact of International Taxation on Corporate Profit Shifting: A Critical Review; International Tax Competition and Coordination with a Global Minimum Tax). Значимость его исследований заключается в предоставлении рекомендаций по минимизации налоговых обязательств посредством налоговых соглашений.

Р. С. Ави-Йонах, известный эксперт в области международного налогообложения, подчеркивает связь между налоговой справедливостью и юрисдикциями (Avi-Yonah R. S. The International Tax Regime at 100: Reflections on the OECD's BEPS Project). Хотя его работы дают ценную информацию о глобальных моделях налогового права, для практиков они могут показаться слишком академичными. Исследования Ави-Йонаха не столь полезны для предприятий, сталкивающихся с проблемами возврата налогов, поскольку недостаточно сфокусированы на конкретных правовых вопросах и процедурах. Его внимание к взаимосвязи между справедливым налогообложением и различными юрисдикциями вызывает уважение, но многие могут считать, что его работы чрезмерно академичны и не имеют практического значения для бизнеса. При оценке налогов КИК Ави-Йонах учитывает глобальные вопросы акционерной и налоговой политики, но упускает из виду конкретные проблемы, связанные с возвратом налогов.

Э. Н. Ахмадова [8] в своем исследовании рассматривает концепцию международного двойного налогообложения, а также анализирует методы и инструменты, которые можно применять на национальном и международном уровне для предотвращения или устранения проблемы двойного налогообложения. В своей работе она сравнивает международные налоговые договоры и модели, которые имеют большое влияние на решение международного двойного налогообложения. Она приходит к выводу, что основной целью международных налоговых соглашений является устранение возможного двойного налогообложения, при этом одностороннее ограничение государством своих налоговых полномочий законом недостаточно для полного предотвращения двойного налогообложения. Государства взаимно ограничивают свои налоговые полномочия подписанными ими международными соглашениями.

И. Н. Кушнир и Е. С. Салтыкова в своем исследовании [9] рассматривают концептуальные основы международного налогообложения, обеспечивающие справедливое распределение налоговой нагрузки, предотвращающие налоговые уклонения субъектами хозяйствования во внешнеэкономической деятельности и способствующие развитию экономического сотрудничества между государствами. Ими дано трактование дефиниции «международное двойное налогообложение», при этом указано на важность и необходимость заключения международных соглашений об избежании двойного налогообложения при расширении международной торговли.

Главные цели исследования — выявить потенциальные проблемы, которые могут возникнуть в ходе внедрения инструментов и методов избежания двойного налогообложения, и оценить традиционную систему возврата налогов в отношении доходов представительств контролируемых иностранных компаний (КИК). Конвенции, призванные гармонизировать вопросы минимизации двойного налогообложения, необходимы для поддержания справедливого

налогообложения и минимизации возможности многократного налогообложения одного и того же дохода в разных странах. Основная цель международных соглашений в сфере налогообложения — создать последовательную и предсказуемую систему определения и расчета налоговой базы, особенно для контролируемых иностранных компаний (КИК), которые обычно работают через филиалы в странах, где они не считаются налоговыми резидентами.

Важным аспектом в международных налоговых правоотношениях является гармонизация двух принципов международного налогообложения:

- принципа устранения двойного налогообложения;
- принципа противодействия уклонению от налогов.

Государства стремятся в соглашениях сочетать эти два принципа для обеспечения развития бизнеса, в том числе международного, но и не забывая при этом о фискальной функции налогов, формирующих бюджеты государств.

Принципы международного налогообложения:

- 1) устранение двойного налогообложения;
- 2) противодействие уклонению от уплаты налогов;
- 3) налоговый статус организации;
- 4) регулирование трансфертного ценообразования;
- 5) источник дохода;
- 6) регулирование тонкой капитализации.

При этом существенной проблемой является неэффективность деятельности уполномоченных финансовых органов, что делает, иногда, невозможным соблюдение положений соглашений. Правовые коллизии и несоответствия в законах о возврате налогов могут возникать из-за расхождений во взглядах разных стран на международные договоры. Административные барьеры и бюрократическая неэффективность препятствуют быстрому и тщательному выполнению налоговых обязательств КИК, тем самым увеличивая риски и издержки для бизнеса.

Основные аспекты исследования конвенционного режима возврата налога, исчисленного в отношении прибыли представительств контролируемых иностранных компаний при устранении двойного налогообложения:

1. Конвенционный режим возврата налога. Международные соглашения предоставляют компании возможность избежать двойного налогообложения, возвращая излишне уплаченные налоги или зачитывая их в другой юрисдикции;

2. Проблемы применения. Страны по-разному интерпретируют налоговые соглашения, что приводит к различиям в правоприменении. Административные барьеры и задержки препятствуют эффективному возврату налога;

3. Налоговые обязательства КИК. КИК сталкиваются с двойным налогообложением, т. е. их прибыль облагается налогом в нескольких юрисдикциях. Непоследовательное определение налогооблагаемой базы создает сложности при расчете и возврате налога;

4. Влияние национального законодательства. Национальные законодательные нормы могут как облегчать, так и усложнять процесс возврата налога. Эффективность международных соглашений зависит от того, насколько хорошо они согласованы с внутренними нормами каждой страны;

5. Пути решения проблем. Улучшение координации между странами, унификация процедур возврата налога и цифровизация налоговых процессов помогут устранить административные барьеры и ускорить возврат налогов.

Еще одна проблема возникает из-за того, что доход КИК подпадает под налогообложение дважды, как в стране, где он возникает (известной как юрисдикция материнской компании), так и в стране,

где находится представительство. Конвенции обычно включают методы выравнивания или возмещения налогов, которые помогают избежать такого дублирования. Внедрение этих систем может быть сложным из-за расхождений во мнениях разных стран относительно налогооблагаемой базы, прибыли и других экономических критериев. Следовательно, расчет налогов и возврат переплат становится более сложным.

Эффективность внедрения системы конвенционных положений во многом зависит от внутреннего законодательства каждой из вовлеченных сторон. Международные соглашения обеспечивают основу для налогового администрирования, но в каждой стране есть свои особые правила и процессы, которые могут либо ускорить, либо замедлить процесс возврата налогов. Например, процесс получения налогового возмещения может быть сложным и неясным из-за дополнительных требований или ограничений, которые различные страны налагают на бизнес. Хотя могут быть исключения, крайне важно обеспечить точное исполнение международных налоговых соглашений путем идеального согласования национальных и международных законов. В рамках исследования предлагаются некоторые потенциальные изменения. Содействие трансграничному сотрудничеству между налоговыми органами разных стран является стратегией ускорения и упрощения обработки налоговой информации, значимой для определения налоговой базы. Внедрение правил, которые характеризуются большей последовательностью и прозрачностью, может оказать существенное влияние на сокращение административных издержек и содействие сотрудничеству между государственными ведомствами и предприятиями. Понимание важности создания дополнительных международных соглашений имеет решающее значение для преодоления текущих правовых недостатков и обеспечения более широкого применения конвенционных норм. Эффективное использование установленных процедур при трансграничных сделках и операциях показало, что внедрение тщательного и хорошо скоординированного подхода к налоговому возмещению может помочь устранить случаи двойного налогообложения и улучшить «налоговый климат» для контролируемых иностранных компаний (КИК). Стандартный подход к возврату налогов, исчисленных с доходов представительств контролируемых иностранных компаний (КИК), включает в себя тщательный анализ правовых и практических последствий реализации международных налоговых соглашений. Основные темы исследования касаются проблем, с которыми сталкиваются компании в процессе получения налоговых возмещений, и эффективности соглашений об избежании двойного налогообложения. При проведении исследования проведен комплексный анализ каждого из этих важных элементов.

Соглашения об избежании двойного налогообложения, разработанные по образцу Модельной конвенции ОЭСР, играют важную роль в международном налоговом праве, устанавливая структуру налоговых правоотношений для транснациональных компаний, которые ведут бизнес через зарубежные представительства. Основная цель этих соглашений — избежать двойного налогообложения одной и той же прибыли как в стране, где она была получена, так и в стране, где находится материнская компания. Правила предусматривают возмещение чрезмерных платежей или зачет налогов, уплаченных в иностранных государствах [10].

Проблема заключается в частой сложности внедрения этих подходов, что иногда делает их неэффективными в реальных сценариях, несмотря на их включение в международные соглашения. Дело в том, что зачастую каждая страна-участница конвенции интерпретирует налоговое законодательство на основе своего соб-

ственного метода. Как следствие, существует широкий спектр точек зрения относительно налогового законодательства, что приводит к разнообразному спектру требований о возврате налогов. У бизнеса возникают дополнительные проблемы, когда страна требует дополнительных доказательств для подтверждения права на доход.

Таким образом, конвенции существуют, но их исполнение затруднено. Различия в применении законодательства о налогах на доходы и имущество являются существенным препятствием. В конвенции определена идеализированная структура построения межгосударственных соглашений, но она позволяет каждой стране применять их так, как она считает нужным, что приводит к различным толкованиям. Например, использование несанкционированных вычетов или освобождений в другой юрисдикции может создать налоговую базу в другой стране. Это усложняет процедуру получения налоговых возмещений и приводит к конфликтам между национальными налоговыми органами и юридическими лицами, транснациональными корпорациями.

Важной проблемой, влияющей на процесс налоговых возмещений, являются задержки и препятствия, возникающие из-за бюрократических процедур. Длительная продолжительность обработки возвратов, с которой часто сталкиваются представительства КИК, приводит к более высоким операционным расходам и проблемам с денежным потоком. Доступ к возвращенным денежным средствам может быть не сразу. Отсутствие эффективной коммуникации между налоговыми органами разных государств усугубляет эти проблемы, что приводит к увеличению времени обработки, неточностям в обработке данных и повторным запросам информации. Компании во многих странах обязаны вести тщательный учет своей прибыли и предоставлять доказательства уплаты налогов. Обычно эта процедура требует значительного количества времени и операционных затрат. При таких обстоятельствах невозможно получить ожидаемые преимущества межгосударственных соглашений.

Транснациональные компании, которые открывают представительства в зарубежных странах, часто сталкиваются с проблемой двойного налогообложения. Это связано с тем, что прибыль, полученная контролируемой иностранной корпорацией (КИК), подлежит налогообложению как в стране регистрации материнской компании, так и в стране, где находится представительство. Конвенции требуют уплаты налогов или возмещения денег в качестве меры предосторожности против таких событий. При этом реализация механизма устранения двойного налогообложения и возврата налога зачастую сложно осуществима, поскольку каждая страна обладает собственной отличной налоговой системой и правилами налогообложения [2].

Различные методы определения налогооблагаемой базы также имеют большое значение. Каждая страна имеет свое собственное законодательство, которое регулирует типы доходов, подлежащих налогообложению, и допустимые вычеты. Если национальные системы не синхронизированы, одна и та же прибыль может подлежать двойному налогообложению. Например, некоторые расходы, которые подлежат налоговым вычетам в одной стране, могут не подпадать под них в другой. Это приводит к дополнительным сложностям при определении налогооблагаемой базы и возможности подачи заявлений на возврат налогов контролируруемыми иностранными компаниями (КИК). Соотношение между внутренним законодательством и международными договорами является важным фактором, определяющим эффективность системы соглашений. Международные договоры устанавливают базовую структуру для устранения двойного налогообложения, но отдельные государства имеют право толковать и применять эти соглашения на

основе своих собственных правовых систем. Это может привести к случаям, когда правила одной страны не соответствуют правилам другой, что делает процесс получения налогового возмещения более сложным.

Кроме того, процесс получения налоговых возмещений усложняется полномочиями национальных правительств налагать дополнительные ограничения на использование международных налоговых преимуществ. Предприятия могут столкнуться с трудностями, когда некоторые страны захотят получить дополнительные доказательства или документацию, выходящую за рамки международных стандартов. Поэтому эффективность конвенционного режима будет зависеть от способности национальных законодательных институтов и административных учреждений эффективно взаимодействовать между собой и учитывать международное налоговое законодательство.

Для преодоления существующих проблем анализируется возможность налоговых органов договаривающихся государств повысить уровень своего сотрудничества. Это относится к проактивному сотрудничеству между государственными учреждениями для ускорения и оптимизации передачи информации, а также к созданию более прозрачных и понятных процедур для возврата налога. Современные технологии обладают способностью значительно сокращать задержки и оптимизировать процедуру оценки запросов на налоговые возмещения. Эти технологии включают автоматическую передачу данных и цифровизацию налоговых систем.

Также крайне важно установить последовательные нормы и процедуры для возмещения налогов. Внедрение стандартизированных правил, которые повсеместно приняты всеми странами, может быть полезным для уменьшения правовой двусмысленности и оптимизации административных процессов. Этого можно достичь путем укрепления текущих международных соглашений и создания новых соглашений, которые учитывают уникальные особенности каждой страны и гарантируют более прозрачные и эффективные процедуры.

Кроме того, некоторые развитые экономики успешно создали эффективные механизмы, которые позволяют предприятиям быстро и с низкими затратами подавать налоговые декларации, налоговые декларации. Эти примеры показывают, как бизнес и налоговые органы могут работать вместе, чтобы значительно улучшить налоговую среду и снизить риски для бизнеса, т. е. сформировать налоговую политику, направленную не только на сбор налогов для пополнения бюджета, но и на развитие бизнеса.

При этом стоит отметить, что обработка налоговыми органами налоговой документации о прибыли представительств контролируемых иностранных компаний (КИК) продолжает демонстрировать трудности в выполнении международных договоров, направленных на предотвращение двойного налогообложения.

При исследовании конвенционного режима возврата налога, исчисленного с прибыли представительств контролируемых иностранных компаний (КИК), важную роль играют как международные нормативные документы, так и судебная практика. Эти источники формируют правовые рамки для урегулирования налоговых вопросов между юрисдикциями и устраняют проблему двойного налогообложения, с которой сталкиваются компании, осуществляющие свою деятельность за пределами страны своей регистрации. Конвенционные механизмы создают стабильную правовую основу, позволяющую компаниям избежать чрезмерного налогообложения, а судебные прецеденты уточняют и конкретизируют применяемые нормы.

Одним из важнейших документов в этой области является Модельная конвенция ОЭСР по налогам на доходы и капитал, которая

предоставляет стандартные положения для заключения двусторонних соглашений об устранении двойного налогообложения. Этот документ регулирует налоговые обязательства иностранных компаний, в том числе их представительств, определяя, как распределяется налоговая база между странами, где осуществляется деятельность. Например, статья, касающаяся прибыли предприятий, устанавливает принципы налогообложения представительств КИК, позволяя каждой юрисдикции облагать налогом ту часть прибыли, которая была получена на ее территории. Это важное положение предотвращает ситуацию, когда одна и та же прибыль облагается налогом дважды, в стране резидентства и в стране, где компания ведет свою деятельность через представительство. Другие статьи конвенции регулируют доходы от дивидендов, процентов и роялти, что имеет большое значение для компаний, получающих доходы из разных источников.

Модельная конвенция ОЭСР также предусматривает методы устранения двойного налогообложения, такие как зачет налогов или освобождение от налога, что дает возможность компаниям вернуть налоги, уплаченные за границей, при условии выполнения определенных требований. Это особенно актуально для представительств КИК, которые могут претендовать на возврат налогов, если докажут, что они уже уплатили налоги в другой юрисдикции. Тем самым международное право устанавливает механизмы для облегчения налоговой нагрузки и стимулирует компании развивать трансграничную деятельность.

Важным дополнением к Модельной конвенции ОЭСР является Многосторонний инструмент BEPS (BEPS Multilateral Instrument (MLI)), который был создан для борьбы с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения. Он усиливает требования к прозрачности и экономической деятельности компании, устанавливая более жесткие правила для определения места реальной экономической активности представительства. Это ограничивает возможности использования КИК для минимизации налоговых обязательств и улучшает координацию между государствами по вопросам налогообложения. Инструмент MLI также модернизирует двусторонние соглашения, устраняя пробелы, которые раньше позволяли компаниям уклоняться от налогов в обеих юрисдикциях. Для КИК это означает усиление контроля над деятельностью их представительств и необходимость соблюдения более жестких стандартов экономического контроля.

Не менее важны и судебные решения, которые закрепляют или уточняют правоприменение международных конвенций. В частности, Суд Европейского Союза неоднократно рассматривал дела, касающиеся налогообложения КИК. Одно из наиболее известных дел — *Cadbury Schweppes v. Commissioners of Inland Revenue* [11], в котором Суд ЕС постановил, что налоговые органы не могут взимать налог с иностранной компании, если она ведет реальную экономическую деятельность в другой стране — члене ЕС. Это решение стало прецедентом для защиты прав компаний, зарегистрированных в ЕС, и определило рамки допустимого контроля со стороны налоговых органов в отношении иностранных представительств. Суд установил, что налоговое давление может быть оправдано только в случае отсутствия реальной деятельности, что усиливает защиту компаний, работающих в рамках конвенционных соглашений.

Другие судебные дела, такие как *Marks & Spencer v. Halsey* [11], подтверждают возможность компаний компенсировать убытки своих иностранных подразделений, даже если эти убытки были понесены за пределами юрисдикции. Это решение, как и прецедент по делу *Cadbury Schweppes*, подчеркивает необходимость учета

всех факторов при налогообложении международной деятельности, предоставляя компаниям дополнительные возможности для выравнивания налоговой нагрузки между юрисдикциями.

Согласно опросу Deloitte [12], проведенному в 2024 г., около 70 % респондентов, представляющих крупные международные корпорации, сообщили о трудностях в распределении прибыли между юрисдикциями. Эти данные подчеркивают, что компании сталкиваются с проблемами при соблюдении правил трансфертного ценообразования.

При этом 70 % респондентов ожидают увеличения объема публичной налоговой отчетности. При этом растущее давление на компании, требующее от них большей прозрачности в вопросах налогообложения, делает этот вопрос проблемой номер один для руководителей.

В этом же опросе 54 % респондентов указали, что ожидают больше сложностей в рамках реализации второго компонента (Pillar-2), который явно набирает обороты. Организация по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР) в 2021 г. представила план BEPS 2.0 (Pillar-2), согласно которому инициировано повышение размера ставки налога у источника при выплате пассивных платежей до 9 % и минимального корпоративного налога до 15 %. Второй компонент представляет собой эволюцию нормативных актов, которая меняет весь порядок и правила для крупных международных компаний, в том числе влияет на требования к данным, расчетам и отчетности.

При этом отмечу, что в отечественной практике недостаточно статистических данных о налогообложении КИК. Согласно отчету [13] Федеральной налоговой службы Российской Федерации, опубликованному в 2024 г., по итогам отчетного 2022 г. число иностранных компаний, контролируемых российскими резидентами, выросло рекордным за пять лет темпом — на 21 %, до 45,6 тыс. Уведомления о наличии контролируемых иностранных компаний за 2022 г. предоставили более 18,3 тыс. налогоплательщиков, раскрыла ФНС. Большинство из них — 82 % — это физические лица, а доля российских юрлиц, контролирующих КИК, составила 18 %.

Согласно данным статистики, приведенным в отчете [14] ОЭСР, опубликованному 11 июля 2024 г., 53 юрисдикции указали, что в 2024 г. действовали правила КИК, что немного больше, чем в 2019 г., когда эти правила действовали в 49 юрисдикциях (OECD, 2020). При этом отмечается, что во многих юрисдикциях может отсутствовать острая необходимость во внедрении правил КИК, поскольку они могут не являться юрисдикцией конечной материнской компании для большого числа транснациональных предприятий. Как правило, КИК определяется как иностранная компания, которая прямо или косвенно контролируется налогоплательщиком-резидентом. В различных юрисдикциях применяются различные критерии для определения контроля. В некоторых подходах делается ссылка на право голоса, которым обладают налогоплательщики-резиденты, или на акционерную стоимость, которой обладают налогоплательщики-резиденты. Другие устанавливают, что иностранная компания является КИК, если она осуществляет свою деятельность в юрисдикции с низкими налогами. Другие основывают определение КИК на налоговой проверке (т. е. если иностранная компания не платит налоги в юрисдикции своего постоянного проживания). Юрисдикции также различаются в своих определениях дохода от КИК, при этом некоторые применяют правила КИК к любому виду дохода, в то время как другие применяют их только к пассивному доходу (например, доходу от процентов, сдачи в аренду имущества, дивидендов, роялти или прироста капитала).

Международные договоры об избежании двойного налогообложения имеют решающее значение для создания стабильной

налоговой системы и снижения размера уплачиваемых налогов. Это становится очевидным при анализе инструментов и методов возмещения налогов на доходы представительств, принадлежащих контролируемым иностранным компаниям (КИК). Хотя соглашения об избежании двойного налогообложения легкодоступны и содержат инструменты и методы, их реализация сопровождается многочисленными юридическими и административными сложностями, которые затрудняют и запутывают процедуры возврата налогов. Основными факторами, способствующими возникновению проблем, являются различные толкования налоговых правил, недостатки местного законодательства, трудности в реализации процессов и отсутствие четкой международной координации. Многие эксперты отмечают, что существующие инструменты и методы налоговых систем иногда неэффективны из-за бюрократических препятствий и различных подходов стран-участниц. Компаниям, особенно транснациональным корпорациям, приходится решать ряд проблем, касающихся справедливого распределения налоговых поступлений между странами и юридического обоснования их права на получение налоговых возмещений. Для повышения эффективности исполнения налоговой политики в отношении возврата налога представительством КИК необходимы дальнейшие исследования в различных областях. Первый и самый важный этап — это тщательный анализ существующего национального законодательства для выявления любых препятствий и предложения альтернативных решений для их устранения. Это поможет оптимизировать реализацию международных соглашений более скоординированным образом.

При этом крайне важно принимать сопоставимые методы для стандартизации правил налоговой политики на глобальном уровне, чтобы устранить различия в толковании налоговых обязательств.

Кроме того, значительный вклад в повышении эффективности налоговых процедур могут выполнить современные технологии, такие как оцифровка налоговых процессов и автоматизированный обмен информацией. Также технологии могут улучшить сотрудничество между налоговыми органами разных государств. Это ускорит обработку налоговозначимой документации, запросов о возврате налогов и сократит административные расходы.

Анализ современных форм взаимодействия национального и международного права (Налоговый кодекс Российской Федерации и Модельная конвенция ОЭСР) позволяет сделать вывод о тенденции к гармонизации налоговых отношений в сфере устранения двойного налогообложения, реализуемой посредством документов модельного типа. Модельная налоговая конвенция призвана обеспечить действие координационных связей между правовыми системами государств при предотвращении двойного налогообложения.

Таким образом, проведение дальнейших исследований международного налогообложения поможет в создании более справедливой и прозрачной системы возврата налогов, которая принесет пользу бизнесу и государствам. Выявление наиболее эффективных подходов для реализации положений многосторонних конвенций послужит дорожной картой для совершенствования национального законодательства.

Примечания

1. Международное налоговое право: учебник и практикум для вузов / отв. ред. А. А. Копина, А. В. Реут. М., 2023.
2. Полежарова Л. В. Теория и практика применения международных налоговых соглашений: практикум: учебное пособие / под ред. Л. И. Гончаренко. М., 2017.
3. Полежарова Л. В. Методология налогообложения и налогового администрирования транснациональных компаний и бенефициаров: дис. ... д-ра экон. наук. М., 2021.
4. Килинкарлова Е. В. О научной дискуссии в отношении понятия «международное двойное налогообложение» // Финансовое право. 2024. № 6. С. 22–25.
5. Международное налоговое право: учебное пособие для магистратуры / отв. ред. Л. Л. Арзуманова, Е. Н. Горлова. М., 2024.
6. Международное и европейское налоговое право: учебное пособие для магистратуры / под ред. Л. Л. Арзумановой и Е. Н. Горловой. М., 2022.
7. Демин А. В., Николаев А. В. Бенефициарная собственность на доходы в налоговом праве России и зарубежных стран: монография. Красноярск, 2018.
8. Ахмадова Э. Н. Проблемы двойного налогообложения в международных договорах о налогообложении / Инновации и инвестиции. 2023. № 7. С. 208–211.
9. Кушнир И. Н., Салтыкова Е. С. Развитие международного налогообложения внешнеэкономической деятельности хозяйствующих субъектов. Донецк, 2024.
10. Модельная конвенция ОЭСР о налогах на доходы и капитал. URL: <https://www.oecd.org> (дата обращения: 03.12.2024).
11. URL: <https://eur-lex.europa.eu> (дата обращения: 03.12.2024).
12. 2024 Global Tax Policy Survey — Deloitte URL: <https://www.deloitte.com> (дата обращения: 01.09.2024).
13. Федеральная налоговая служба России. URL: <https://www.nalog.gov.ru> (дата обращения: 25.08.2024).
14. Corporate Tax Statistics 2024. URL: <https://www.oecd.org> (дата обращения: 08.09.2024).

English version

On the subject of research of the conventional tax refund regime calculated in relation to the profit of a representative office of a controlled foreign company in the elimination of double taxation

Gribachev Sergey Petrovich, master's student, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration

The article examines the features of the conventional tax refund regime calculated in relation to the profit of a representative office of a controlled foreign company (CFC) in the context of eliminating double taxation. The author analyzes international treaties and agreements aimed at preventing double taxation and their impact on the tax obligations of companies with foreign representative offices. The mechanisms of tax refund, the application of tax benefits, as well as the impact of national legislation on the fulfillment of international obligations in the field of taxation of CFC profits are considered. The work focuses on the practical aspects of implementing the provisions of the conventions, which makes it useful for tax lawyers and specialists in the field of international taxation. The key problem lies in the difficulties associated with the taxation of profits of foreign representative offices in different jurisdictions. These difficulties arise due to the inconsistency of national legislation and international conventions, which leads to the need to find optimal methods to eliminate double taxation. The object of the study is the instruments of tax refund by a representative office of a controlled foreign company and tax obligations under the terms of international agreements on the prevention of double taxation. The purpose of the article is to analyze the conventional mechanisms for the refund of CFC income tax and their effectiveness in eliminating double taxation, as well as to identify problems that arise when applying these mechanisms in practice.

Keywords: controlled foreign company, double taxation, convention regime, tax benefits, international agreements, tax refund, permanent representative office, tax liabilities, international taxation.