Воропаева Наталья Александровна. Правовое регулирование налогообложения холдингов: диссертация ... кандидата Юридических наук: 12.00.04 / Воропаева Наталья Александровна;[Место защиты: Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова].- Москва, 2016

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Понятие и основы налогообложения холдингов .16**

1.1. Понятие и правовая природа холдингов 16

1.2. Общие и частные особенности налогообложения холдингов .32

**Глава 2. Правовое регулирование налогообложения холдингов налогом на прибыль организаций 61**

2.1. Правовое регулирование налогообложения дивидендов внутри холдинга 64

2.2. Правовое регулирование налогообложения консолидированной группы налогоплательщиков 111

**Глава 3. Правовое регулирование налогообложения холдингов иными налогами 137**

3.1. Правовое регулирование налогообложения холдингов налогом на добавленную стоимость 137

3.2. Правовое регулирование налогообложения холдингов налогом на добычу полезных ископаемых 150

Заключение .158

Библиографический список .

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** Экономической основой существования государства является доходная часть бюджетов всех уровней, которая формируется преимущественно из налоговых поступлений. Доля холдингов в общем объеме налоговых доходов нашей страны значительна. Так, объем налоговых поступлений только от холдингов нефтяной отрасли составлял в последние годы около 25 % всех доходов консолидированного бюджета страны. Без преувеличения можно сказать, что налоговые отчисления холдингов являются определяющим фактором возможности выполнения государством своих обязательств перед обществом во всех сферах его жизнедеятельности.

Этим определяется актуальность темы диссертации «Правовое регулирование налогообложения холдингов».

С момента начала рыночных реформ и до настоящего времени в России не создана полная законодательная база, регулирующая формирование, функционирование и налогообложение холдингов. При этом значительная доля крупных российских бюджетообразующих компаний имеет холдинговую структуру. Преимущества экономического и организационного единства холдинга продиктованы условиями рыночных отношений, и успешно используются крупным бизнесом в экономических целях.

Несмотря на значительный объем научных работ, посвященных исследованию проблем налогообложения холдингов, ряд вопросов остается нерешенным. Так, не завершено (приостановлено) развитие института консолидированных групп налогоплательщиков (КГН), не разработан механизм экономического стимулирования, обеспечивающий увеличение доли чистой прибыли, направляемой холдингами на выплату дивидендов и, как следствие, увеличение налоговой базы по налогу на прибыль.

Недостаточно, по мнению автора, изучена взаимосвязь правовых норм налогового права, регулирующих налогообложение холдингов, и экономические

последствия их применения. Значительным ресурсом в исследовании этого аспекта является взаимодействие финансового (в частности, налогового) права и экономики.

Необходимо отметить, что в последнее время совершенствованию норм налогового законодательства уделяется все большее внимание. Обозначена озабоченность руководства страны недостаточной ролью государства как регулятора экономических отношений. Осуществлены конкретные шаги со стороны исполнительных органов государственной власти, направленные с одной стороны на стимулирование отдельных видов экономической деятельности, с другой стороны -на обеспечение полноты собираемости налогов. Вместе с тем, недостаточно эффективно используется международный опыт. Слабо используется потенциал научных кадров для анализа и разработки налогового законодательства, а это значительный ресурс в решении поставленных руководством страны задач в налоговой сфере. Активная совместная работа государственных органов, гражданского общества, а также научного сообщества позволит, по мнению автора, сформировать такие нормы налогового права, которые будут надежно обеспечивать баланс частных и публичных интересов.

Не претендуя на всеобъемлющую полноту исследования, автор предлагает варианты решения отдельных проблемных вопросов налогообложения холдингов, в том числе с использованием зарубежного опыта.

Выводы, сделанные в работе на основе анализа статистических данных за последние несколько лет, подтверждают положение о том, что финансовое право все в большей степени граничит с экономикой. Это позволяет более точно прогнозировать последствия применения вновь вводимых правовых норм в налоговой сфере.

**Степень разработанности темы исследования.** В настоящее время существует значительное число научных работ, посвященных исследованию финансовых аспектов функционирования холдингов. Большой вклад в разработку данной темы внесли такие ученые, как Алтухова Е.В., Винницкий Д.В., Гиляутдинова А.С., Гусева Т.А., Елизарова Н.В., Жестков СВ., Иконникова О.А., Копина А.А., Крохина Ю.А., Мачехин В.А., Церенов Б.В., Шиткина И.С., Щекин

Д.М. и др. Исследователи в области финансового права совершенно обоснованно уделяют внимание таким вопросам налогообложения холдингов как: признание участников холдинга для целей налогообложения взаимозависимыми лицами и налоговые последствия такого признания; механизмы финансирования внутри холдинга; функционирование института консолидированной группы налогоплательщиков.

Отмечая высокую значимость и практическую ценность проведенных научных работ, следует сказать, что ряд проблем в сфере налогообложения холдингов до сих пор не решен и требует детального научного рассмотрения. Степень научной разработанности темы, которой посвящена диссертация, еще не в полной мере соответствует требованиям финансово-правовой науки и не удовлетворяет в нужной степени практические потребности всех заинтересованных сторон, участвующих в этой области правоотношений: государственных органов, осуществляющих администрирование, субъектов предпринимательской деятельности, а также судебных органов, разрешающих споры по вопросам налогообложения. Полная законодательная база, регулирующая функционирование холдингов, еще не сформирована. Основной причиной этого, по мнению автора, является отсутствие комплексных научных работ, посвященных проблеме правого регулирования налогообложения холдингов.

**Объектом исследования** являются финансово-правовые отношения, возникающие в процессе правового регулирования налогообложения холдингов.

**Предметом исследования** являются правовые нормы и правоприменительная практика в сфере налогообложения холдингов.

**Целью исследования** является поиск дополнительных возможностей совершенствования отдельных норм налогового права, регулирующих налогообложение холдингов, которые позволят увеличить доходную часть бюджетов РФ и обеспечить баланс частных и публичных интересов.

Для достижения указанной цели необходимо решить следующие **задачи:**

1) провести анализ научных работ российских и зарубежных авторов, посвященных исследованию правовой природы холдингов, выявить отличительные

особенности холдингов, определяющие их финансово-экономическую политику и правовой статус в области налогового права;

2) проанализировать историю развития законодательства о налогах и сборах,
регулирующего налогообложение холдингов, выделить его основные этапы;

3) провести анализ статистических данных, отражающих поступления
федерального бюджета по налогу на прибыль на доходы, полученные в виде
дивидендов за последние несколько лет;

1. определить причинно-следственную связь между потерями федерального бюджета по налогу на прибыль от доходов, полученных в виде дивидендов, и несовершенством отдельных норм налогового законодательства, создающих условия для использования материнскими компаниями преимуществ экономического и организационного единства холдингов с целью минимизации налога на прибыль;
2. проанализировать и дать оценку действующему порядку налогообложения холдингов налогом на прибыль по доходам, полученным в виде дивидендов. По результатам рассмотреть целесообразность внесения изменений в существующие нормативные акты;
3. учитывая значительный вклад в экономику страны крупных акционерных обществ с преобладающей долей государственного участия (госкомпаний), рассмотреть особенности дивидендной политики, проводимой в таких организациях. Дать оценку соответствия возможностей и реальному вкладу этих организаций в бюджетную систему Российской Федерации по налогу на прибыль по доходам, полученным в виде дивидендов;

7) на основе объективных статистических данных провести анализ
эффективности функционирования института консолидированной группы
налогоплательщиков (КГН). Сравнить поступления по налогу на прибыль от
организаций - участников КГН по налогу на прибыль в федеральный бюджет и
бюджеты субъектов РФ до введения института КГН и после;

8) проанализировать взаимосвязь между особенностями построения холдинга
и возможностью регулирования со стороны головной (материнской) компании

финансовыми результатами всех участников группы с одной стороны, и эффективностью правовых норм, регулирующих порядок налогообложения КГН, с другой стороны;

9) с целью упрощения и повышения эффективности администрирования
налога на добавленную стоимость в компаниях, входящих в структуры холдингов,
оценить целесообразность введения в нашей стране института налоговой
консолидации по указанному налогу;

1. провести анализ налогообложения холдингов в зарубежных странах. Обратить внимание на те страны, в которых формирование законодательства, регулирующего налогообложение холдингов, завершено, и имеется длительный опыт его применения. По результатам анализа выделить наиболее привлекательные и эффективные особенности налогообложения холдингов в этих зарубежных странах с целью возможного применения положительного опыта в российской законодательной практике;
2. по результатам исследования рассмотреть целесообразность внесения изменений в отдельные действующие нормативные акты.

**Методологической основой исследования** являются общенаучные и специальные методы научного познания. В диссертационном исследовании применены следующие общенаучные методы: анализ и синтез, индукция и дедукция. В работе также применялись специальные методы познания: историко-правовой метод, системно-правовой метод, сравнительно-правовой метод, теоретико-прогностический метод. Применение историко-правового метода дает возможность проследить эволюцию правовых норм, регулирующих налогообложение холдингов. Использование системно-правового метода позволяет рассматривать объект исследования как систему, состоящую из частей, взаимодействующих между собой. Применение сравнительно-правового метода позволяет установить общие и частные особенности налогообложения холдингов в России и за рубежом. Использование теоретико-прогностического метода позволило сформулировать предложения и рекомендации по совершенствованию отдельных норм российского налогового законодательства.

**Теоретическая основа исследования** сформирована в результате изучения работ таких ученых в области финансового права, как Болтинова О.В., Винницкий Д.В., Грачева Е.Ю., Гусева Т.А., Жестков СВ., Ивлиева М.Ф., Иконникова О.А., Карасева М.В., Козырин А.Н., Крохина Ю.А., Кучеров И.И., Мачехин В.А., Овсянников СВ., Озеров И.Х., Пепеляев С.Г., Ровинский Е.А., Смит А., Соколова Э.Д., Степашин СВ., Толспопятенко Г.П., Турбанов А.В., Хаменушко И.В., Худяков А.И., Цыпкин С.Д., Шахрай СМ., Шевелева Н.А., Шепенко Р.А., Щекин Д.М., Янжул Д.И. и других. Кроме того, при работе над диссертацией были дополнительно изучены труды следующих исследователей в области гражданского права: Брагинского М.И., Бенедиктова А.В., Витрянского В.В., Губина Е.П., Каминки А.И., Кулагина М.И., Лаптева В.А., Мейера Д.И., Покровского И.А., Суханова Е.А., Шиткиной И.С и других.

Эмпирическую базу исследования составили международно-правовые акты, Конституция РФ, федеральные законы и иные нормативные акты, правоприменительная практика ФНС России, постановления и определения Конституционного Суда РФ, правоприменительная практика Высшего Арбитражного Суда РФ и федеральных арбитражных судов округов, нормативные акты зарубежных стран.

В работе использован значительный массив объективных статистических данных налоговых органов, отражающих реальные показатели экономической деятельности холдингов за последние несколько лет. С этой целью автор в течение двух месяцев по своей инициативе проходил стажировку в Федеральной налоговой службе и имел возможность в первоисточнике изучить актуальные экономические показатели, характеризующие деятельность холдингов.

**Научная новизна исследования.** Значение работы для финансово-правовой
науки определяется следующим: 1) предложена методика системного

(комплексного) подхода при исследовании налогообложения холдингов; 2) на основе предложенной методики получены новые знания о налогово-правовом статусе холдингов.

В диссертационном исследовании на основе анализа объективных данных налоговых органов по консолидированным группам налогоплательщиков (КГН), а также поступлений федерального бюджета по налогу на прибыль по доходам, полученным в виде дивидендов показано, что существующий общий порядок налогообложения, определенный Налоговым кодексом РФ, работает менее эффективно в отношении организаций, входящих в структуру холдинга, по сравнению с обычными (независимыми) организациями.

Установлена причинно-следственная связь между содержанием отдельных правовых норм налогового законодательства и реальными доходами бюджета в виде налоговых поступлений от холдингов. В основе указанной причинно-следственной связи лежит эффективное использование головной (материнской) компанией преимуществ экономического и организационного единства холдинга. Так, результатом введения в стране института КГН, участниками которых стали крупнейшие российские холдинги, стало значительное сокращение доходной части бюджетов по налогу на прибыль. Основной причиной этого является несовершенство правовых норм налогового законодательства.

Новые результаты, полученные в работе на основе анализа эмпирических данных, научно обоснованы и отражают не только качественную, но и количественную взаимосвязь между существующими правовыми нормами и экономическими последствиями их применения в налоговой сфере. Обоснована необходимость разработки дополнительных налоговых норм, учитывающих особенности холдинговых структур. Предложены варианты внесения изменений в отдельные статьи Налогового кодекса РФ.

**Положения, выносимые на защиту:**

1. Выявлены особенности правового положения холдингов в налоговом праве. Холдинги как правовое явление обладают экономическим и организационным единством. Это позволяет материнской компании в рамках единой стратегии, направленной на минимизацию налоговых отчислений, перераспределять не только финансовые ресурсы или имущество между компаниями, входящими в структуру

холдинга, но и финансовые результаты (прибыль и иные объекты налогообложения).

В работе на основе анализа статистических данных и правовых норм сделан вывод о том, что политика холдингов, направленная на минимизацию налоговых отчислений в целом по всем структурам холдинга возможна только в условиях несовершенства отдельных норм налогового законодательства. В результате научно обоснована причинно-следственная связь между несовершенством норм налогового законодательства, регулирующего налогообложение холдингов, преимуществами экономического и организационного единства холдингов и потерями консолидированного бюджета по налогу на прибыль.

1. Сформулировано и предложено ввести в научный оборот понятие «размывание налоговой базы», определяемое как искусственное перераспределение налоговой базы между отдельными организациями холдинга, направленное на минимизацию налоговых обязательств с помощью сделок, не отвечающих принципам рыночных цен и/или критерию разумной деловой цели. Выявлены основные формы размывания налоговой базы: роялти, проценты по займам, плата за услуги, оказываемые между организациями холдинга, нерыночное ценообразование при реализации сделок между структурами холдинга, перераспределение выручки между организациями холдинга.
2. Выделены этапы развития законодательства о налогах и сборах, регулирующего налогообложение холдингов.

Первый этап (1991 - 1995 г.г.) - налогообложение холдингов построено по модели налогообложения отдельных организаций и не учитывает специфику холдингов как предпринимательских объединений.

Второй этап (1996 - 2012 г.г.) - в налоговом законодательстве появляются нормы, учитывающие специфику холдингов, в частности, предоставляющие льготы при перераспределении имущества внутри холдинга в целях обеспечения его экономического единства, а также при налогообложении дивидендов внутри холдинга; свое развитие получают нормы по предотвращению размывания налоговой базы при осуществлении операций внутри холдинга.

ю

Третий этап (2012 г. - по настоящее время) - в налоговом законодательстве холдинги рассматриваются как единые налогоплательщики, или создаются модели налоговой консолидации.

Четвертый этап (прогнозный) - в будущем следует ожидать появления наднациональных налоговых норм, регулирующих налогообложение холдингов по единым стандартам в различных странах с возможным распределением налоговой базы между странами на основании объективных критериев экономической деятельности холдинга. Зачатки этой стадии можно наблюдать в праве ЕС.

4. На основе анализа эффективности функционирования института
консолидированных групп налогоплательщиков (КГН) за последние два года сделан
вывод о том, что правовые нормы, регулирующие порядок создания и
функционирования КГН, не учитывают преимущества экономического и
организационного единства холдингов. В результате произошло значительное
снижение поступлений по налогу на прибыль в федеральный бюджет и бюджеты
субъектов РФ от организаций - участников КГН. В работе сформулированы
конкретные предложения по изменению отдельных положений статей 25.2 и 288 НК
РФ. Предложено отменить все указанные в статье 25.2 НК РФ критерии для
создания КГН кроме резидентства и доли участия, а также дополнить новым
критерием - единый порядок налогообложения для всех участников
консолидированной группы.

1. Доходы бюджетной системы по акциям, принадлежащим государству, в холдингах с преобладающей долей государственного участия (госкомпаниях) не соответствуют реальному потенциалу. Причина - отсутствие эффективного финансового контроля со стороны государства за финансовой деятельностью госкомпаний. Предлагается наделить налоговые органы полномочиями по контролю за распределением чистой прибыли в госкомпаниях через механизм администрирования по налогу на прибыль по доходам, полученным в виде дивидендов.
2. С целью увеличения налоговой базы по налогу на прибыль научно

обоснована и предложена форма экономического стимулирования холдингов,

**її**

позволяющая увеличить долю чистой прибыли, направляемой на выплату дивидендов. Подготовлен проект изменений в пункт 3 статьи 284 НК РФ, в основе которого предложена гибкая система налоговой ставки (от 3% до 9%), определяемой по формуле в зависимости от объема отчислений на выплату дивидендов.

7. С учетом анализа зарубежного опыта обоснована целесообразность введения института консолидированной группы налогоплательщиков (КГН) по налогу на добавленную стоимость (НДС) и предложена научно-обоснованная модель КГН по НДС. В результате теряет смысл создание схем минимизации налоговых платежей с использованием трансфертного ценообразования внутри холдингов. Введение института КГН по налогу на добавленную стоимость повысит эффективность администрирования налога. Результаты проведенного исследования позволяют сделать вывод о том, что доходы федерального бюджета по НДС должны возрасти.

**Теоретическая значимость исследования.** В работе проведена

систематизация научных знаний по теме диссертации. Исследован понятийный аппарат, используемый при изучении природы холдингов. Сделан обоснованный вывод об отсутствии единой точки зрения при определении базовых понятий «холдинговая компания», «холдинг», «материнская компания», «головная компания», «дочерняя компания».

Автор предлагает простое и точное определение понятия «холдинг» - это предпринимательское объединение, состоящее из материнской и дочерних организаций. Учитывая, что существует первый и единственный российский нормативный правовой акт, формулирующий базовые основы понятия «холдинг», автор обосновано предлагает ввести указанную формулировку в научный оборот.

В работе впервые предложено использовать системный подход в качестве методологической основы исследования налогообложения холдингов. В результате объект исследования разделен на отдельные составные элементы, обладающие, с одной стороны самостоятельными характеристиками, с другой стороны -взаимодействующими друг с другом и составляющими единое целое - правовое поле, регулирующее налогообложение холдингов.

Учитывая тот факт, что одним из основных объектов регулирования налогового права является экономический субъект (предприятие), а результаты такого регулирования в значительной мере влияют на экономические показатели предприятия, автор обоснованно делает вывод о том, что развитие финансового права как самостоятельной отрасли научных знаний должно двигаться в сторону более тесного взаимодействия с экономической наукой. Без анализа хозяйственной деятельности предприятия, использования методов статистического анализа данных невозможно точно исследовать влияние действующих правовых налоговых норм и, тем более, прогнозировать на будущее влияние вновь вводимых норм. Причина отрицательных результатов введения и функционирования в России института КГН по налогу на прибыль в том, что разработка и внедрение правовых налоговых норм, регулирующих КГН, была проведена без научно-обоснованного исследования их возможного влияния на экономические результаты.

Автор впервые положил в основу исследования правовых норм эмпирический подход: выводы в работе сделаны на основе анализа значительного массива статистических экономических показателей.

В научных исследованиях в сфере финансового права практически не предлагалось использовать общенаучные методы точных наук, в частности методы моделирования и эксперимента. Осознавая всю сложность применения таких методов в финансово-правовой науке, автор считает их перспективными и обоснованными.

**Практическая значимость исследования.** В рамках проведенного исследования выявлены наиболее актуальные проблемы правового регулирования налогообложения холдингов. Предложены возможные варианты решения этих проблем. По мнению автора, реализация предложенных мер позволит увеличить доходную часть бюджета. В частности, отдельные предложения в сфере налогообложения дивидендов приняты к рассмотрению в налоговых органах для использования при разработке новых норм, регулирующих налогообложение холдингов.

Внесение изменений в статью 284 НК РФ, предложенных автором на основе научно обоснованных расчетов, позволит реализовать баланс частных и публичных интересов при налогообложении доходов от полученных дивидендов: холдинги в результате добровольного увеличения доли чистой прибыли, направляемой на выплату дивидендов, уменьшают для себя налоговую ставку и общую сумму налоговых отчислений по налогу на прибыль; бюджетная система РФ получает больше налоговых поступлений в результате отмены нулевой налоговой ставки по налогу на прибыль от доходов, полученных в виде дивидендов, и равномерного (справедливого) распределения налоговой нагрузки.

**Апробация результатов диссертационного исследования.** Диссертация подготовлена и рекомендована к защите на кафедре финансового права юридического факультета Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова. Результаты исследования были использованы в учебном процессе при проведении семинарских занятий и прочтении лекций студентам юридического факультета Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова. Кроме того, в период написания диссертации автор в течение двух месяцев проходил стажировку в Контрольном управлении Федеральной налоговой службы. По инициативе автора было привлечено внимание к наиболее актуальным проблемам налогообложения дивидендов в холдингах. Поставленные вопросы взяты на апробацию и проработку и имеют положительную перспективу реализации.

В процессе написания диссертации автор принял участие в нескольких международных научно - практических конференциях по теме исследования, в частности в XII Международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы российского права на современном этапе» (г. Пенза. Май 2013 г. Тезисы доклада опубликованы в сборнике статей), а также в XXI международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов» (г. Москва. 7-11 апреля 2014 г.).

Основные положения и выводы диссертации нашли отражение в четырех научных статьях автора.

**Структура диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, объединяющих шесть параграфов, заключения и библиографического списка.

## Общие и частные особенности налогообложения холдингов

Объединение лиц в целях удовлетворения материальных и духовных потребностей сопровождало общество, начиная с ранних этапов его развития. Человек – это социальное существо, и взаимодействие с другими людьми необходимо для его формирования и развития.1 Одновременно возникала задача регулирования отношений как внутри отдельного объединения, так и общества в целом.

И.А. Покровский отмечал, что «гражданско-правовые соединения лиц для совместной деятельности могут иметь различные цели и различный характер, вследствие чего для гражданского права возникает нелегкая задача найти для всего этого разнообразия подходящие формы. И работа над созданием этих форм идет еще от времен римского права»2.

В процессе развития общества появлялись новые направления деятельности человека, возникали новые формы объединения людей, в том числе, и в сфере экономики. Соответственно появлялись и новые разновидности права, направленные на сохранение баланса частных и публичных интересов. Гегель в работе «Философия права» писал о том, что «право выступает тем инструментом, с помощью которого общество, социальная общность, отдельная личность могут эффективно решать поставленные перед ними задачи, цивилизованно удовлетворять свои многообразные интересы и потребности» 3.

Бурное развитие экономики сопровождалось образованием новых форм экономических объединений. Интересы общества в целом и крупных экономических формирований без соответствующего правого регулирования входили в противоречие. Ярким примером этого является использование природных ресурсов. А.И. Каминка более века назад указывал на актуальность правового регулирования предпринимательских объединений: «Усилия юристов и экономистов должны быть направлены на то, чтобы выработать те формы, создать те гарантии, при которых эти организации (синдикаты, тресты), принося обществу всю ту пользу, которую можно извлечь из комбинации капиталистического и предпринимательского элементов, приносили бы ему вместе с тем минимум вреда»1.

В условиях формирования рыночных отношений возникали новые все более эффективные формы предпринимательских объединений. Концентрация производства стала неизбежной потребностью и условием развития экономики. Первые предприятия холдингового типа появились в США в конце XIX века. Создавались они для владения контрольными пакетами акций других компаний с целью управления и контроля за их деятельностью. Уже в 1889 году была сформирована правовая основа формирования и функционирования холдингов, когда в штате Нью-Джерси было разрешено создавать холдинговые компании в указанных выше целях. Сам термин «холдинг» произошел от английского «hold», что в переводе означает «владение, захват, власть, влияние»2.

Как отмечает И.С Шиткина, «организация трестов, являвшихся на тот момент крупными монополистическими корпорациями, в форме холдинговых структур позволяла этим объединениям обходить антитрестовский закон Шермана, поскольку предприятия, входящие в холдинг, сохраняли формальную самостоятельность от головной компании … поэтому после 1889 года многие трестовские объединения в США были преобразованы в компании холдингового типа»3. По этому поводу А.В. Венедиктов писал: « …когда на основании акта Шермана (1890) эта форма треста была объявлена противозаконной, на ее место заступил так называемый voting trust: акционеры стали передавать trustees не сами акции, а лишь право голоса по ним (voting power), оставляя за собой право на дивиденд и ликвидационную долю. Но преимущества, связанные с распоряжением самими акциями, уже в 90-х годах обусловили возникновение современной формы треста (так наз. holding trust), при которой акции передаются в собственность (а не in trust в техническом смысле), стоящей во главе треста акционерной компании (обычно promoters утверждают новую компанию для скупки акций объединяемых предприятий или добровольного обмена их на ее акции)…»1. Таким образом, новая форма объединения корпоративных компаний, а именно акционерных обществ, оказалась жизнеспособной и стала развиваться крайне быстрыми темпами. «Уже к 1928 году из 513 крупнейших корпораций США, акции которых котировались на Нью-Йоркской фондовой бирже, 487 имели холдинговую организацию, причем из них 92 компании являлись чистыми холдингами и 395 смешанными»2.

В настоящее время подавляющее большинство крупнейших компаний мира имеют холдинговую структуру. Такие успешные в рыночной экономике транснациональные корпорации (ТНК), о которых писали еще советские юристы3, существуют, как правило, в форме холдингов. Рыночная успешность холдингов обусловлена тем, что они, включая в себя различные организации, сочетают как концентрацию капитала, на что указывали еще классики марксизма4, так и гибкость и адаптивность своей структуры, где каждая компания холдинга выполняет свою функцию. Международное разделение труда превращает холдинги в мультинациональные образования.

## Правовое регулирование налогообложения консолидированной группы налогоплательщиков

В этом случае также возможно применение льготы в виде нулевой ставки. Для этого необходимо соблюдение следующих условий: на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация (материнская компания) в течение не менее 365 календарных дней должна непрерывно владеть на праве собственности не менее чем 50%-ным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации (дочерней компании) или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50% общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов; нулевая ставка применяется в отношении организаций, государство постоянного местонахождения которых не включено в утверждаемый Министерством финансов Российской Федерации перечень государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны).

Если указанные условия не соблюдены, обложение дивидендов налогом на прибыль будет осуществляться по ставке 13 % (до 1 января 2015 года – 9 %1). Сумма налога определяется п. 1 ст. 275 НК РФ.

Таким образом, если источником дохода налогоплательщика является иностранная организация, сумма налога в отношении полученных дивидендов определяется налогоплательщиком самостоятельно исходя из суммы полученных дивидендов и соответствующей налоговой ставки.

При этом налогоплательщики, получающие дивиденды от иностранной организации, в том числе через постоянное представительство иностранной организации в Российской Федерации, не вправе уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии с гл. 25 НК РФ, на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода (иностранной организации), если иное не предусмотрено международным договором.

Зачет налога, аналогичного налогу на прибыль организаций, удержанного в иностранном государстве при выплате дивидендов, предоставляется только в случае наличия в отношениях между Российской Федерацией и данным иностранным государством международного соглашения (договора) об избежании двойного налогообложения.

Материнская компания является иностранной организацией, а дочерняя — российской. В этом случае движение денежных средств в виде дивидендов осуществляется из России в другое государство.

Доходы в виде дивидендов, полученные иностранными организациями от российских, облагаются по ставке 15%.

Необходимо обратить внимание на то, что указанная ставка 15 % является максимальной и применяется в случае, если отсутствует договор об избежании двойного налогообложения между Россией и иностранным государством. При наличии такого договора применяется ставка, указанная в договоре, она может быть от 0 до 15 процентов. При этом сумма налога будет определяться следующим образом. Согласно п. 3 ст. 275 НК РФ в случае, если российская организация — налоговый агент выплачивает дивиденды иностранной организации и (или) физическому лицу, не являющемуся резидентом Российской Федерации, налоговая база налогоплательщика — получателя дивидендов по каждой такой выплате определяется как сумма выплачиваемых дивидендов.

Следует обратить внимание, что при получении доходов в виде дивидендов по имуществу, переданному в доверительное управление, получателем таких доходов признается учредитель (учредители) доверительного управления (выгодоприобретатель). При получении таких доходов в случае, если доверительным управляющим является российская организация, а учредителем (учредителями) доверительного управления (выгодоприобретателем) — иностранное лицо, доверительный управляющий признается налоговым агентом в отношении доходов в виде дивидендов, по которым у источника выплаты дивидендов налоговым агентом не был удержан налог или налог был удержан в сумме меньшей, чем сумма налога, исчисленная с доходов в виде дивидендов для указанной иностранной организации.

Таковы основные положения НК РФ, определяющие порядок налогообложения доходов, полученных в виде дивидендов. Исключительно интересным представляется следующий вопрос: какая доля чистой прибыли, направляемой на выплату дивидендов, облагается по указанным ставкам налога. Как уже сказано, существуют три основных направления движения чистой прибыли, направляемой на выплату дивидендов: от российских организаций российским, от российских организаций иностранным, от иностранных организаций российским. В первом случае материнская компания (получающая дивиденды) и дочерняя компания (выплачивающая дивиденды) находятся в России. Во втором случае материнская компания (получающая дивиденды) находится за границей, дочерняя компания (выплачивающая дивиденды) – в России. В третьем случае материнская компания (получающая дивиденды) находится в России, дочерняя компания (выплачивающая дивиденды) находится за границей.

## Правовое регулирование налогообложения холдингов налогом на добавленную стоимость

Отдельные положения таких международных договоров в отношении налогообложения дивидендов могут быть различными. Поэтому в каждом конкретном случае необходимо обращаться непосредственно к тексту того или иного международного договора об избежании двойного налогообложения1.

Опыт правового регулирования налогообложения дивидендов в зарубежных странах. Краткий обзор. Необходимо отметить, что правовое регулирование налогообложения дивидендов в зарубежных странах имеет целый ряд особенностей. Например, существуют различные режимы налогообложения дивидендов: освобождение от уплаты налога при соблюдении конкретных условий; налогообложение в полном объеме при наличии конкретных исключений; специальные налоговые режимы (ETVE, Participation Exemption и др.).

Согласно налоговому законодательству Испании2 для дивидендов, полученных одной компанией-резидентом Испании от другой компании-резидента Испании, налоговая ставка корпоративного налога установлена в размере 19 %. Однако, если компания, получающая дивиденды, непрерывно владеет не менее чем 5 %-ным вкладом (долей) в уставном капитале выплачивающей дивиденды компании или в денежном выражении стоимость такого вклада (доли) превышает 20 млн. евро не менее чем один год, то полученные дивиденды освобождаются от корпоративного налога.

Кроме того, в Испании действует специальный налоговый режим entidades de tenencia de valores extranjeros или ETVE. Данный режим применяется в отношении компаний-резидентов Испании, имеющих дочерние компании, не являющиеся резидентами Испании. Целью установления такого режима являлось устранение двойного налогообложения в отношении дивидендов, полученных из-за рубежа. Условия применения режима ETVE следующие: 1) компания-резидент непрерывно прямо или косвенно владеет не менее чем 5 %-ным вкладом (долей) в уставном капитале выплачивающей дивиденды компании-нерезидента не менее чем один год. При этом требование о владении 5 %-ным вкладом (долей) не применяется, если в денежном выражении стоимость такого вклада (доли) превышает 20 млн. евро; 2) выплачивающая дивиденды компания-нерезидент Испании является резидентом государства, с которым Испания заключила соглашение об избежании двойного налогообложения, и такое соглашение имеет оговорку о взаимном обмене информацией; 3) выплачивающая дивиденды компания-нерезидент Испании не является резидентом офшорной зоны, перечень которых утвержден налоговой службой Испании; 4) выплачивающая дивиденды компания-нерезидент Испании получает не менее 85 % прибыли от деятельности, осуществляемой за пределами Испании.

Согласно налоговому законодательству Германии1 налоговая ставка корпоративного налога в отношении дивидендов установлена в размере 25 %. Дивиденды, полученные компанией-резидентом Германии от ее дочерней компании-нерезидента Германии, освобождены от налогообложения корпоративным налогом. Однако такое правило применяется при соблюдении следующих условий: 1) доля участия получающей дивиденды компании-резидента в выплачивающей компании-нерезиденте непрерывно в течение одного года составляет не менее 10 %; 2) выплачивающая дивиденды компания-нерезидент Германии является резидентом государства, с которым Германия заключила соглашение об избежании двойного налогообложения; 3) выплачивающая дивиденды компания-нерезидент Германии не уменьшает свою налогооблагаемую базу на сумму выплаченных дивидендов (принцип соответствия). Согласно налоговому законодательству Нидерландов1 дивиденды, полученные одной компанией-резидентом Нидерландов от другой компании-резидента Нидерландов, освобождены от налогообложения корпоративным налогом. При этом дивиденды, полученные от компании-нерезидента, облагаются корпоративным налогом по налоговой ставке 15 %. Однако, если компания-резидент непрерывно прямо или косвенно владеет не менее чем 5 %-ной долей в уставном капитале выплачивающей дивиденды компании-нерезидента не менее чем один год, то такие дивиденды освобождены от налогообложения.

Таким образом, в зарубежных стран действует специальный холдинговый режим, в рамках которого решается вопрос налогообложения дивидендов как для национального холдинга, так и транснационального. Условия применения этого режима в ряде стран имеют частные особенности, учитывающие специфику отдельной страны.

## Правовое регулирование налогообложения холдингов налогом на добычу полезных ископаемых

Вместе с тем, Президиум ВАС РФ в Постановлении от 3 августа 2004 г. указал, что «пользование денежными средствами по договору займа без взимания заимодавцем процентов ошибочно оценено судом кассационной инстанции как правоотношения по оказанию услуг. В соответствии с п. 5 ст. 38 НК РФ услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Взаимоотношения по договору займа таких признаков не имеют. Денежные средства, полученные обществом по договору займа на условиях возврата такой же суммы, не могут рассматриваться как безвозмездно полученные»1.

Третья особенность связана с тем, что сделки между взаимозависимыми лицами признаются контролируемыми для целей налогообложения. Так, федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, при осуществлении налогового контроля в порядке, предусмотренном НК РФ, проверяет полноту исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость.

В связи с этим Министерство финансов РФ издало Письмо от 1 марта 2013 г. № 03-07-11/61752 о порядке определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость при совершении сделок между взаимозависимыми лицами, являющимися налогоплательщиками налога на добавленную стоимость. В соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ налоговая база по налогу на добавленную стоимость при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено данной статьей, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

Статьей 105.3 НК РФ установлены общие положения о налогообложении в сделках между взаимозависимыми лицами, в соответствии с которой взаимозависимые лица, устанавливая цены в сделках между собой, для целей налогообложения должны руководствоваться принципом, указанным в п. 1 ст.

105.3НК РФ, о применении общепринятого в мировой практике принципа «вытянутой руки», который означает, что в случае если в сделках между взаимозависимыми лицами создаются или устанавливаются коммерческие или финансовые условия, отличные от тех, которые имели бы место в сделках, признаваемых в соответствии с разделом V.I НК РФ сопоставимыми, между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то любые доходы (прибыль, выручка), которые могли бы быть получены одним из этих лиц, но вследствие указанного отличия не были ими получены, учитываются для целей налогообложения у этого лица.

В случае совершения взаимозависимыми лицами сделок, не отвечающих признакам контролируемых, в которых исчисление налоговой базы осуществляется на основании положений отдельных статей второй части НК РФ исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3НК РФ, в целях определения фактической цены сделки со стороны налоговых органов возможно применение методов, установленных главой 14.3 НК РФ.

Кроме того, в соответствии с п. 9 ст. 4 Федерального закона от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»1 (далее – Закон) при вынесении решений о доначислении налогов за налоговые периоды, истекшие до дня вступления в силу Закона, применяется порядок, действовавший до дня вступления его в силу. С 1 января 2012 г. налоговые санкции применяются в порядке, предусмотренном переходными положениями, установленными п. 9 ст. 4 Закона.

В настоящее время в российском налоговом законодательстве не предусмотрен особый порядок взимания налога на добавленную стоимость по консолидированной группе налогоплательщиков. Как известно, такой порядок с 1 января 2012 год действует только в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций. В связи с этим Д.В. Винницкий отмечает, что «…холдинг с точки зрения налогового права - это лишь группа взаимозависимых…организаций (юридических лиц). Следовательно, если иное не предусматривается специальными положениями об отдельных налогах, вся область экономических операций, осуществляемых между членами холдинга, подпадает под обычный режим налогообложения налогом на добавленную стоимость…»1. Однако, как известно, главной задачей введения института КГН в налоговое законодательство являлось упрощение налогового контроля за трансфертным ценообразованием внутри крупнейших вертикально-интегрированных структур (холдингов), и повышение его эффективности. Результатом должно быть снижение мотивации холдингов варьировать ценами на реализуемую продукцию с целью достижения благоприятных налоговых последствий при совершении операций внутри группы.

Для решения такой задачи операции внутри КГН следует исключить из предмета контроля за трансфертным ценообразованием не только для целей исчисления налога на прибыль, но и для целей исчисления налога на добавленную стоимость