

Повышение налогового потенциала и международная налоговая юрисдикция

Формирование бюджета и взимание налоговых платежей выступает одной из ключевых задач государства, призванных обеспечить его жизнеспособность, а также благополучие его граждан, поскольку большая часть собираемых налоговых платежей поступает на обеспечение реализации общесоциальных целей и задач.

Ключевые слова: Налоговая юрисдикция, международные налоговые отношения, налоги, прибыль, доходы, налогообложение, налоговые платежи, налоговый потенциал.

M.D. Suleymanov

Tax enhancement and international tax jurisdiction

Budget formation and tax collection is one of the key objectives of the state, designed to ensure its viability, as well as the well-being of its citizens, since most of the collected tax payments go to ensure the implementation of general social goals and objectives.

Keywords: *Tax jurisdiction, international tax relations, taxes, profits, income, taxation, tax payments, tax potential.*

Формирование бюджета и взимание налоговых платежей выступает одной из ключевых задач государства, призванных обеспечить его жизнеспособность, а также благополучие его граждан, поскольку большая часть собираемых налоговых платежей поступает на обеспечение реализации общесоциальных целей и задач.

Данный факт предопределяет повышенный интерес законодателя и представителей научного сообщества к проведению анализа и изучения проблем, связанных с взиманием налогов в целом, а также с определением

¹ Руководитель Центра фундаментальных и прикладных исследований Института налогового менеджмента и экономики недвижимости НИУ ВШЭ, доцент кафедры налогового администрирования и правового регулирования Налогового института РосНОУ, кандидат экономических наук.

налоговой юрисдикции государства. Несмотря на отсутствие единообразного определения обозначенного термина, как в действующем законодательстве, так и в научной среде, в наиболее общем виде соответствующая категория может быть определена следующим образом: Налоговая юрисдикция государства – это гарантируемая Конституцией и действующим законодательством возможность государства (представленного в лице его органов и должностных лиц) устанавливать права и обязанности в сфере налогообложения и сборов для лиц, связанных экономическим взаимодействием с соответствующим государством.

Основополагающий принцип налогообложения в международной практике: принцип распространения налоговой юрисдикции на налогоплательщиков – резидентов и нерезидентов. Государства распространяют свою налоговую юрисдикцию либо на основе принципа гражданства (резидентства), либо на основе принципа территориальности. В соответствии с принципом гражданства налогом могут быть обложены доходы граждан данной страны или компаний, инкорпорированных (т.е. созданных и зарегистрированных в ней) лишь на основе их юридической связи с этой страной.

Международные налоговые отношения – отношения между странами по поводу взаимного регулирования пределов налоговой юрисдикции (сферы применения налогового законодательства) и другим вопросам налогообложения. Такое регулирование необходимо преимущественно в отношении подоходных налогов, рассчитываемых на основе общей суммы доходов налогоплательщиков, включающей и доходы, полученные из-за рубежа (на основе принципа резидентства), что неизбежно вызывает вторжение в налоговую юрисдикцию другого государства.

Налоговая юрисдикция определяет пределы, в которых конкретная налоговая инстанция наделяется правом устанавливать и взимать налоги. Налоговая юрисдикция может быть *территориальной* (пообъектной), *посубъектной* и *смешанной* (территориально-посубъектной).

Территориальная налоговая юрисдикция основывается на праве государства (суверенном праве) или административно-территориального подразделения государства (в рамках прав, определенных монархом или основным законом данного государства) осуществлять налоговое регулирование на своей территории. Посубъектная налоговая юрисдикция основывается на праве всякой налоговой инстанции осуществлять налоговое регулирование в отношении субъектов обложения, круг которых определяется налоговым законодательством государства, законами о правах и обязанностях местной власти (органов самоуправления) или уставами соответствующих общественных организаций. Смешанная налоговая юрисдикция сочетает применение, как основной, территориальной налоговой юрисдикции, и как дополняющей – посубъектной налоговой юрисдикции.

Налоговая юрисдикция государства основывается, прежде всего, на его суверенитете в отношении своей территории. Каждое государство защищает свое право суверенитета и допускает применение иностранного налогового законодательства на своей территории только со своего согласия и в установленных им рамках.

Немногими исключениями из применения территориальной налоговой юрисдикции являются помещения посольств (на основе взаимности) и представительств некоторых международных организаций (на основе договоров, заключенных принимающим государством с этими организациями), а также территорий иностранных военных баз (на основе соответствующих международных договоров).

Пределы и способы реализации налоговой юрисдикции различаются по видам применяемых налогов. Наиболее разработанные правила применения налоговой юрисдикции действуют в отношении подоходных налогов. В основе налоговой юрисдикции государств в отношении подоходных налогов лежит основанное на территориальном принципе право каждого государства облагать такими налогами доходы, полученные на его территории, и доходы,

источником которых является деятельность, осуществляемая на территории этого государства.

Регулирование международных налоговых отношений может проводиться странами в одностороннем порядке или на основе двусторонних и многосторонних международных налоговых соглашений. Одностороннее регулирование осуществляется путем издания законодательных актов, определяющих особенности условий налогообложения как для иностранных юридических лиц и иностранных физических лиц на территории данной страны, так и для ее юридических лиц и физических лиц, получающих доходы или осуществляющих деятельность за рубежом. Односторонними мерами по устранению международного двойного налогообложения для национальных граждан и компаний являются различного рода налоговые скидки на сумму уплаченных за рубежом налогов (иностраный налоговый кредит). Эти меры используются странами — экспортерами капитала для облегчения экспорта товаров, услуг и капитала. Наиболее широкое распространение получили двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения на доходы и имущество. Страны-члены Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) практически полностью охвачены сетью таких двусторонних соглашений (некоторые из них заключили между собой дополнительные соглашения об оказании административной и правовой помощи в налоговых вопросах). Страны-участницы Европейского Союза в договорном порядке регулируют обложение и другими видами налогов (например, директивы Совета ЕЭС о единых принципах построения системы НДС). Проблемы международных налоговых отношений находятся в центре внимания таких международных организаций, как ООН (Модельная конвенция ООН), ОЭСР (Модельная конвенция ОЭСР), ГАТТ и Всемирная торговая организация (взимание таможенных пошлин и сборов, ограничения по применению мер нетарифного регулирования), Европейский Союз (отмена таможенных пошлин в торговле между странами ЕЭС, создание общего рынка,

унификация систем обложения НДС и других налогов и сборов). Специализированной международной неправительственной организацией, занимающейся проблемами международных налоговых отношений, является международная налоговая ассоциация.

К традиционным проблемам международных налоговых отношений относятся:

- практические проблемы применения односторонних, двусторонних и многосторонних соглашений об избежании двойного налогообложения;
- унификация правил исчисления налогооблагаемой прибыли юридических лиц и налогооблагаемых доходов физических лиц, получаемых за пределами страны постоянного пребывания;
- влияние изменений валютного курса на налогооблагаемый доход (проблема налогообложения курсовых разниц);
- влияние инфляции на налогообложение и применение методов индексации налогов;
- устранение налоговых препятствий международному движению капитала и создание условий для международной экономической интеграции;
- применение налоговых льгот с целью привлечения иностранного капитала;
- зачет убытков, понесенных в одной стране, для целей налогообложения прибыли в другой стране;
- избежание дискриминации в национальном и международном налогообложении;
- унификация внутренних налогов на потребление;
- трансфертное ценообразование и применение мер против избежания налогов, как при наличии, так и при отсутствии информации о сравнимых рыночных ценах;
- трактовка постоянного представительства для целей налогообложения;

– налогообложение интеллектуальной собственности и доходов от ее использования в международных экономических отношениях (налогообложение импорта и экспорта технологий, ноу-хау, патентов и других неосязаемых активов и технической помощи);

– международные налоговые проблемы, связанные с взаимным участием в капитале и реорганизацией дочерних иностранных предприятий;

– налоговые проблемы международного сотрудничества развитых и развивающихся стран (применение режима наиболее благоприятствуемой нации, режимов предоставляемых развивающимся странам-пользователям схемой преференций и наименее развитым странам-пользователям схемой преференций, а также предоставление иностранного налогового кредита лицам, получающим доходы из развивающихся стран);

– стандартизация мер против избежания налогов, применяемых в отношении дивидендов, процентов и роялти, выплачиваемых взаимозависимым лицам;

– тонкая капитализация и единообразное применение мер против избежания налогов при выплате процентов;

– налогообложение недвижимого имущества и доходов от его использования и продажи в международных экономических отношениях;

– устранение международного двойного налогообложения наследств и дарений при различиях методологии налогообложения в стране постоянного проживания донора и стране постоянного проживания реципиента;

– избежание двойного налогообложения доходов от капитала в международных экономических отношениях при использовании в стране-источнике дохода и стране-регистрации компании (стране постоянного места жительства физического лица) различных методов налогообложения;

– разграничение понятий «избежание налога» и «уклонение от налогов для целей применения норм национальных налоговых законодательств, международных соглашений об избежании двойного налогообложения,

международных соглашений о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства.

К числу новейших проблем международного двойного налогообложения относятся:

- применение мер против избежания налогов в отношении налогоплательщиков, использующих схемы с участием компаний и международных трастов, учрежденных в офшорных зонах и странах (территориях) с льготными режимами налогообложения;
- налогообложение компьютерного программного обеспечения и доходов от его реализации (продажи и сдачи в аренду);
- проблема защиты конфиденциальности информации, передаваемой в рамках международного сотрудничества налоговых властей разных стран;
- налогообложение доходов от операций с производными финансовыми инструментами;
- налогообложение инвестиционных фондов и доходов от вложений в такие фонды;
- налогообложение доходов, полученных от электронной торговли (e-business).

Аналогичным образом для России также можно выделить два "международных налоговых права" – то, которое создают для нее подписанные ею налоговые договора с другими странами, и то, которое создают непосредственно российские законодатели для применения в соответствующих ситуациях. Настоящая работа охватывает обе эти части "международного налогового права России", в случае же необходимости различения между ними мы будем говорить либо о "национальной", либо "договорной" части МНП России.

Двойное налогообложение и методы его устранения. Как уже отмечалось, современная практика международных отношений исходит из принципа невмешательства государств во внутренние дела друг друга, что предполагает, что правила жизни и деятельности граждан на территории

соответствующей страны устанавливаются исключительно властями этой страны. Очевидно, что этот же принцип должен действовать и в отношении налоговой юрисдикции государств. Однако, наряду с территориальной налоговой юрисдикцией, многие страны претендуют также на налогообложение объектов, находящихся за пределами их национальной территории, т. е. пытаются вторгаться в национальную юрисдикцию других стран.

Как это вообще возможно – при сохранении приоритета суверенных территориальных прав государств, и почему затронутые этой практикой страны мирятся с таким подходом?

Первой причиной является тот факт, что такое расширение налоговых прав государства сейчас стало обычным явлением. Вторая причина состоит в том, что в основе такой практики лежит принцип взаимности.

Действительно, на самом деле суверенитет государства на свою национальную территорию сохраняет силу и в сфере налогового права. Никто не оспаривает права любого государства применять любые налоги и облагать этими налогами любые объекты на своей территории. И естественно, что любое лицо (физическое или юридическое), осуществляющее свою деятельность на территории некоторого государства, потенциально является налогоплательщиком этого государства.

Для смягчения (или устранения) эффекта двойного налогообложения, как правило, используют следующие основные методы: *метод вычета* из налогооблагаемой базы расходов на уплату иностранных налогов, *метод исключения* из налогооблагаемой базы доходов, полученных за рубежом (имущества, находящегося за рубежом), и *метод налогового кредита* (зачета уплаченных за рубежом налогов в счет уменьшения обязательств налогоплательщика по уплате налога в своей стране). Иногда применяется также *метод отсрочки* обложения иностранных доходов до момента их ввоза в страну постоянного местонахождения налогоплательщика.

Первый метод обычно применяется при обложении налогами на дары и наследства, и он является самым невыгодным для налогоплательщика, второй и третий – для расчета обязательств налогоплательщика по уплате налогов на доходы и имущество. Налоговые соглашения могут вносить изменения в применение этих методов либо предусматривать замену метода в соответствии с законодательством на другой метод, более льготный для налогоплательщика (согласно общему правилу, налоговые соглашения не могут использоваться в целях ухудшения условий налогообложения для налогоплательщика, и если такое все же случается, то налогоплательщик всегда имеет право выбора между внутренней нормой и нормой, предусмотренной налоговым соглашением).

Особенности определения налогового статуса физических лиц. Большинство стран основывают пределы своей налоговой юрисдикции на праве обложения: а) всех доходов, возникающих на территории страны, независимо от национального или юридического статуса их получателей; б) всех доходов, принадлежащих резидентам этой страны или выплачиваемых в их пользу из всех источников, включая находящиеся за пределами ее национальной территории.

Таким образом, *критерий резидентства* имеет решающее значение с точки зрения определения налогового статуса лица, привлекаемого к налогообложению: как резидент данной страны лицо ответственно за уплату в ней налога со всех своих доходов, а нерезиденты должны уплачивать налог в этой стране только с доходов, получаемых из источников, находящихся на ее территории, Гражданство, подданство, домицилий и другие признаки, характеризующие положение конкретного физического лица в сфере гражданского права, обычно не принимаются во внимание при определении его налогового статуса. Однако имеется несколько исключений: например, США (и в определенной степени – Филиппины) сохраняют за собой право обложения "глобальных" доходов не только своих резидентов, но и всех граждан США, в том числе и длительно или постоянно проживающих за их

пределами; Франция основывает определение налогового статуса физических лиц на критериях гражданства и домицилия; критерий домицилия частично применяется также в налоговом законодательстве Великобритании, Швейцарии и т. д.

Общие положения, характеризующие понятие резидентства для физических лиц, целесообразно рассмотреть на примере Великобритании. В ее налоговом законодательстве определение понятия "резидент" отсутствует, однако его общее содержание установлено решениями британских судов по конкретным делам. Соответственно этому в налоговой практике понятие "резидент" характеризует проживание физического лица в Великобритании строго в пределах одного налогового года (заканчивающегося в этой стране 5 апреля) и не может быть распространено на более длительные периоды. Поэтому в отношении физического лица резидентство всякий раз устанавливается лишь на один год. Лицо, признанное резидентом Великобритании в данном налоговом году, подлежит обложению налогами в этой стране в отношении всех своих доходов (независимо от их источника), полученных в этом году или относящихся к данному налоговому году.

Физическое лицо может быть признано резидентом Великобритании в данном году, если оно физически присутствовало, хотя бы часть года на территории Великобритании; при этом пребывание физического лица на территории Великобритании в течение более чем шести месяцев (183 дней) в каком-либо году автоматически квалифицирует это лицо в качестве резидента для целей налогообложения в данном году. Физическое лицо не может опротестовать признание его резидентом Великобритании только на том основании, что оно в этом году уже является или являлось резидентом другой страны. В таких случаях возникает проблема двойного резидентства, и если она не разрешена в рамках соответствующего двустороннего налогового соглашения (т. е. когда в соглашении не предусмотрено порядка решения таких вопросов или когда у Великобритании вообще нет соглашения с данной страной), то непосредственным результатом для

налогоплательщика может явиться двойное налогообложение всех или части его доходов.

В большинстве других западноевропейских стран существуют аналогичные правила определения резидентства и регулирования налоговых режимов для резидентов и нерезидентов. Так, в Дании, Италии, Норвегии, Испании, Португалии, Германии и Швеции для приобретения статуса резидента необходимо проживание на национальной территории в течение более чем шести месяцев в каждом календарном году. Италия, кроме того, считает своими резидентами лиц, хотя и не проживших на ее территории установленного срока, но имеющих там "центр своих жизненных или деловых интересов".

В США налогообложению в отношении всех доходов из всех источников подвергаются не только резиденты этой страны, но и граждане США, включая постоянно проживающих за рубежом. Более того, даже бывшие граждане США, сменившие свое гражданство менее чем десять лет назад, могут быть привлечены к налогообложению в полном объеме наравне с резидентами.

Особенности определения налогового статуса юридических лиц.
В странах, использующих критерий резидентства, в отношении юридических лиц, осуществляющих там какую-либо деятельность или получающих доходы из источников в этих странах, предусматривается применение различного налогового режима в зависимости от того, является ли данное юридическое лицо резидентом или нерезидентом. Поэтому так важно определить, является ли то или иное юридическое лицо резидентом с точки зрения налогообложения в данной стране.

Законодательство Великобритании устанавливает, что компании-резиденты этой страны "подлежат обложению корпорационным налогом в отношении всех их доходов и прибылей независимо от места их получения и извлечения и независимо от того, переводятся ли такие доходы и прибыли в Великобританию или нет". При этом компанией-резидентом является любое

корпоративное образование, деятельность которого управляется и контролируется из Великобритании. Британские суды, основываясь на этом определении, рассматривают в качестве резидента любую компанию, совет директоров которой обычно и регулярно проводит свои заседания на территории Великобритании. Тот факт, что компания зарегистрирована и образована по законам Великобритании, как правило, большого значения не имеет, хотя может послужить одним из основных аргументов при решении вопроса о ее налоговом статусе.

Компании, не удовлетворяющие вышеуказанным национальным нормам, считаются нерезидентами Великобритании и подлежат там обложению корпорационным налогом лишь в том случае, если они осуществляют деятельность в этой стране через находящееся там отделение или агентство. В качестве такого отделения или агентства могут быть признаны "любой посредник, лицо, управляющее имуществом по уполномочию, место управления или контора". Кроме того, британские суды, как правило, включают в определение отделения или агентства деятельность по приему заказов на поставку товаров и предоставление услуг, подписание на территории Великобритании контрактов на продажу товаров и услуг и т. д. По условиям налоговых соглашений с другими странами Великобритания ограничивает налогообложение компаний-нерезидентов случаями, когда эти компании имеют на ее территории свои "постоянные деловые учреждения". Такое понятие уже, чем понятие "отделение или агентство" (в частности, оно не включает агентов и посредников, не имеющих полномочий на подписание контрактов от имени компании, которую они представляют).

Компании-нерезиденты, осуществляющие деятельность в Великобритании через отделение или агентство, подлежат обложению корпорационным налогом в отношении доходов от предпринимательской и торговой деятельности, осуществляемой через отделение или агентство; доходов от имущества или от промышленных и иных прав, используемых либо принадлежащих их отделению или агентству; доходов (в виде прироста

капитала) ^{от} реализации активов, принадлежащих их отделению или агентству.

Компании-нерезиденты, не имеющие на территории Великобритании своих отделений или агентств, не облагаются корпорационным налогом. Однако доходы, получаемые такими компаниями из источников в Великобритании, облагаются налогом "у источника" по ставке 24% (или по более низкой ставке, если это предусмотрено соглашением со страной получателя дохода). Доходами, подлежащими обложению в Великобритании "у источника", считаются регулярные выплаты по сделкам, контрактам, решениям суда, совершенным, заключенным или принятым на территории Великобритании, и включают ежегодные выплаты процентов по задолженности компаний-резидентов, а также другие процентные платежи в пользу нерезидентов, аннуитеты, платежи за использование патентов и других аналогичных прав, некоторые другие платежи регулярного характера.

Для целей обложения корпорационным налогом компании-нерезиденты обязаны либо назначить какого-либо местного агента или посредника в качестве своего представителя, несущего полную ответственность по уплате причитающегося с компании налога, либо в случае содержания своего отделения на территории Великобритании предоставлять налоговым органам всю необходимую отчетность о деятельности этого отделения. При этом в целях определения облагаемого дохода отделения все его расчеты с головной конторой должны вестись на основе свободных рыночных цен.

Если определение чистой прибыли, относящейся к деятельности в Великобритании, оказывается затруднительным, то налоговые органы могут устанавливать размер прибыли в административном порядке; в этом случае в виде налога взимается определенный процент от той доли общего оборота компании, которая осуществляется через агента. Размер этой доли устанавливается налоговыми органами в зависимости от характера деятельности компании.

В США внутреннее налоговое право подразделяет юридических лиц на местные и иностранные компании. *Местная компания* определяется на основании принципа инкорпорации, в соответствии с которым местной компанией является любое корпоративное лицо, образованное по законам одного из пятидесяти штатов, входящих в состав США, или по федеральным законам США. Прочие юридические лица, не подпадающие под это определение, рассматриваются как иностранные компании.

Иностранные компании, имеющие свои отделения в США, подлежат обложению налогом с прибыли корпораций в отношении не только всех их доходов, связанных с деятельностью этих отделений, но и "пассивных" доходов (дивидендов, процентов, роялти, арендных платежей и др.), "эффективно связанных" с этим отделением. Если "эффективная связь" отсутствует, то такого рода доходы, выплачиваемые в пользу иностранной компании, подлежат обложению налогом "у источника" по ставке 30%.

Во Франции в соответствии с критерием территориальности обложению налогом с прибылей компаний подлежат только "прибыли от деятельности, осуществляемой во Франции, а также прибыли, обложение которых закреплено за Францией в силу международных соглашений об устранении двойного налогообложения". Применение этой нормы в отношении компаний-резидентов Франции означает, что они не подлежат налогообложению в отношении любой своей деятельности, полностью осуществляемой за пределами Франции (за исключением доходов французских компаний от их зарубежных инвестиций – такие доходы в виде дивидендов, процентов и ренты подлежат обложению в обычном порядке). Компании – нерезиденты Франции облагаются налогом с прибылей только в отношении их доходов, извлекаемых на территории Франции.

Практически такие же правила определения резидентства юридических лиц содержатся в законодательстве Германии, Бельгии и некоторых других стран. Италия рассматривает в качестве своих резидентов любых юридических лиц, имеющих на территории Италии свой зарегистрированный

центральный орган, место фактического руководства или осуществляющих свою основную деятельность в Италии. Швейцария, как и США, считает своими резидентами всех юридических лиц, образованных по законам этой страны.

Подытоживая вышесказанное, можно сказать, что на сегодняшний день между развитыми странами существуют весьма значительные различия в правилах определения резидентства, что может приводить к спорным случаям двойного резидентства в отношении некоторых компаний. На практике эти разногласия устраняются благодаря существующим между странами двусторонним соглашениям, в соответствии с которыми решающим и окончательным критерием обычно является месторасположение "центра фактического руководства".

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ).
2. Аслапов В.Ф. О налоговом бремени и эффективности действующей системы налогообложения в Российской Федерации// Налоговый вестник. – 1996. - №12.
3. Краснов Ю.К. Влияние налоговой нагрузки на экономику: основные итоги реформы и тенденции// Налоговая политика и практика. – 2013. - №2.
4. Островенко Т. К. Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы// Аудиторские ведомости. – 2013. - №9
5. Паскачев А.Б. Налоговый потенциал экономики России. – М: МЕЛАП, 2001.
6. Сулейманов М.Д. Реализация инвестиционного потенциала России в условиях экономических санкций// Сборник статей. – М.: МНИ, 2016 - 138 с.
7. Сулейманов М.Д. Стратегическое управление инвестиционным потенциалом России. // Монография - М.: МНИ, 2017. – 253 с.
8. Сулейманова М.Д. России необходима замена показателя «Внутреннего валового продукта» на «Национальное богатство» для измерения экономического развития // Журнал Инновации и инвестиции. 2018. № 2. с. 46-49
9. Сулейманов М.Д. Инвестиционный потенциал экономики России: Учебник. – М: БИБЛИО-ГЛОБУС, 2018. – 200 с

10. Трошин А. В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия// Финансы. – 2015. – №5. – С. 44-47

11. URL: [http:// rosnou.ru](http://rosnou.ru) / – сайт Российского нового университета.

12. URL: // <https://re.hse.ru/cfarmission/> – сайт Центра фундаментальных и прикладных исследований Института налогового менеджмента и экономики недвижимости НИУ ВШЭ.