

М. А. Денисаев

НАЛОГОВЫЕ ОТНОШЕНИЯ С УЧАСТИЕМ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Ответственный редактор
доктор юридических наук
Е.Ю. Грачева

Юриспруденция

Михаил Денисаев

**Налоговые отношения с
участием иностранных
организаций в Российской
Федерации. Учебное пособие**

«Юриспруденция»

2005

УДК 336.1/.5(1-87):(1-88)
ББК 65

Денисаев М. А.

Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации. Учебное пособие / М. А. Денисаев — «Юриспруденция», 2005

Учебное пособие содержит комплексное исследование проблем правового регулирования налогообложения и налоговых правоотношений с участием особых субъектов – иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации. Выделены основные конституционные принципы налогообложения, исходя из которых рассмотрено содержание налоговой юрисдикции государства по отношению к иностранным участникам налоговых отношений. Исследуются проблемы применения норм международных договоров РФ об избежании двойного налогообложения и их взаимодействие с налоговым законодательством Российской Федерации. Определяются особенности налоговой правосубъектности иностранной организации в ее взаимоотношениях с налоговыми органами, отличия налогового статуса филиалов и представительств иностранных организаций от аналогичных подразделений российских организаций. На основе анализа правоприменительной практики налоговых органов и арбитражных судов рассматриваются основные проблемы налогообложения иностранных организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность в РФ. Для юристов, работников налоговых органов, бухгалтеров, аудиторов, руководителей, судей, а также студентов, аспирантов и преподавателей юридических и экономических факультетов высших учебных заведений.

УДК 336.1/.5(1-87):(1-88)
ББК 65

© Денисаев М. А., 2005
© Юриспруденция, 2005

Содержание

Введение	7
Глава I. Правовые основы налогообложения иностранных организаций в Российской Федерации	9
1. Конституционные принципы налогообложения иностранных организаций	9
1.1. Система источников правового регулирования налогообложения иностранных организаций	9
1.2. Конституционные принципы налогообложения и их влияние на правовое регулирование налоговых отношений с участием иностранных организаций	11
1.3. Понятие и признаки налоговой юрисдикции государства в отношении иностранных организаций	16
Конец ознакомительного фрагмента.	19

М. А. Денисаев
Налоговые отношения с участием
иностраннх организаций
в Российской Федерации

© Денисаев М. А., 2005

© Оформление ИД «Юриспруденция», 2012

Введение

Современная социально-экономическая ситуация в России характеризуется недостаточностью финансовых ресурсов для реализации стоящих перед государством задач. Налоги как основной источник доходов бюджетной системы являются важным фактором в решении этой проблемы. Существующие негативные тенденции в экономике нашей страны неизменно отражаются на системе налогообложения. По мнению экономистов, результаты проводимой в том или ином государстве экономической политики во многом зависят от эффективности регулирования экономических процессов в государстве¹.

Одним из действенных средств улучшения экономического положения любого государства выступает политика, направленная на привлечение иностранных инвестиций в свою экономику. Для осуществления коммерческой деятельности и капиталовложений в нашей стране иностранным организациям требуется соответствующая система гарантий, в том числе в сфере налогообложения, поэтому Российской Федерации необходимо совершенствовать систему правового регулирования налогообложения, сочетая интересы бюджета с интересами инвесторов и четко определяя правовое положение налогоплательщиков – иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность в России.

Еще Адам Смит писал: «Точная определенность того, что каждое отдельное лицо обязано платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности составляет гораздо меньшее зло, чем весьма малая степень неопределенности»². Однако следует отметить, что норм российского законодательства, специально регулирующих налоговые отношения с участием иностранцев, в настоящее время достаточно мало. В некоторых случаях такие пробелы в законе приводят к неограниченной налоговой юрисдикции государства в отношении иностранных организаций, состоящих на учете в налоговых органах. Это проявляется в том, что к ним предъявляются те же самые требования, что и к российским организациям – налогоплательщикам, в то время как в отношении иностранных лиц, не состоящих на налоговом учете, требования налоговых законов необоснованно низки или не могут быть реализованы, что приводит к нарушению конкурентоспособности на внутреннем рынке. Таким образом, сама постановка на налоговый учет, изначально введенная лишь для осуществления налогового контроля, фактически становится для иностранных организаций самостоятельным элементом налогообложения наряду с объектом налогообложения.

Налоговое законодательство подвергается более частым изменениям и поправкам, чем любое другое. Многие из негативных факторов в правовом регулировании налогообложения иностранных организаций были устранены с включением в НК РФ новых глав по соответствующим налогам. Безусловно, корректировки в законодательном акте способствуют его уяснению и более эффективному применению. Вместе с тем, с внесением изменений меняется и правоприменительная практика, а также суммы уплачиваемых налогов, что не отвечает конституционному принципу стабильности условий хозяйствования³.

Реформы налогового законодательства внесли ясность во многие вопросы налогообложения, но одновременно создали новые трудности, связанные не столько с общей оценкой иностранных действующего в России законодательства, сколько с его применением.

¹ Адкинсон Э. Б., Стиглиц Д. Э. Лекции по экономической теории государственного сектора. М: ЮНИТИ, 1995. С. 137–176.

² Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Т. 2. С. 314.

³ Конституционный Суд РФ в Определении от 01.06.1999 г. № 111-О указал, что конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый из ст. 8 (ч. 1), 34 (ч. 1) и 57 Конституции РФ, применяется и к сфере регулирования налоговых отношений.

В последнее время растет научный интерес к вопросам налогообложения, что обусловлено активным проведением налоговой реформы, а также сложностью и практической значимостью для экономики страны проблем налогового законодательства. Вместе с тем, в настоящее время отсутствуют комплексные исследования проблем правового регулирования налогообложения иностранных организаций в Российской Федерации.

Формирование четкой правовой позиции России по поводу налогообложения иностранцев должно положительно сказаться не только на притоке инвестиций из зарубежных источников, но и на бюджетных поступлениях. Совершенствованию налогового законодательства и обеспечению последовательности проводимой в нашей стране налоговой реформы должно способствовать создание научной основы правового регулирования налогообложения иностранных лиц.

Тема данной книги включает в себя как правовое регулирование налогообложения, так и налоговые правоотношения с участием особых субъектов – иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации.

Развитие и совершенствование налогообложения происходит в условиях соразмерного сочетания потребностей государства в финансовом обеспечении, необходимом для реализации его функций и задач, и интересов налогоплательщиков в сокращении налогового бремени, сопровождающего предпринимательскую деятельность, в обеспечении механизмов и гарантий реализации прав и законных интересов.

Организации, расширяющие свой бизнес на территории других стран, подвергаются риску неполучения прибыли от вложения капитала, в том числе в связи с непредсказуемостью налоговых последствий предпринимательской деятельности. Проблемам устранения двойного налогообложения налогами на прибыль и имущество, созданию гарантий для иностранных инвестиций уделяется большое внимание в межгосударственных экономических отношениях. В целях взаимовыгодного сотрудничества и содействия развитию международной торговли Российской Федерацией заключены налоговые соглашения со многими зарубежными странами. В то же время, недостаточно внимания уделяется специфике налогообложения иностранных организаций во внутреннем законодательстве России.

Наряду с наиболее разработанными в отечественных и зарубежных источниках проблемами налогообложения прибыли иностранных организаций и избежания двойного налогообложения данным налогом в соответствии с международными соглашениями, в данной работе исследуются также некоторые вопросы налогообложения иностранных организаций иными налогами, предусмотренными действующей в России налоговой системой. Также в работе рассматриваются особенности правосубъектности иностранных организаций в налоговых отношениях.

Выявляя общие подходы к решению проблем налогообложения иностранных организаций, автор заостряет внимание на наиболее спорных вопросах применения действующего налогового законодательства, возникающих в практике работы налогоплательщиков, налоговых органов и арбитражных судов.

Без закрепления в налоговом законодательстве специальных норм, которые соответствовали бы особенностям осуществляемой иностранными организациями деятельности, не представляется возможным реализовывать регулирующую функцию налогов и эффективно привлекать необходимые для развития экономики России иностранные инвестиции. В этой связи налогообложение иностранных лиц выделяется и рассматривается автором в качестве института налогового права, имеющего самостоятельные черты, признаки и внутреннюю структуру. В работе поднимаются не решенные окончательно в правовой науке проблемы соотношения международного и национального, гражданского и налогового права, по которым высказываются новые точки зрения, основанные на анализе законодательства и практики его применения.

Глава I. Правовые основы налогообложения иностранных организаций в Российской Федерации

1. Конституционные принципы налогообложения иностранных организаций

1.1. Система источников правового регулирования налогообложения иностранных организаций

Основу правового статуса иностранных организаций как российских налогоплательщиков образуют законы и международные договоры, в которых содержатся нормы, устанавливающие для них специфические права и обязанности в налоговой сфере. В связи с этим следует кратко осветить существующие источники правового регулирования налогообложения иностранных организаций.

Первоочередное место в регулировании налоговых отношений в нашей стране занимает *Конституция РФ*.

Содержащиеся в Конституции принципиальные положения находят развитие в нормах законодательства о налогах и сборах, состоящего из Налогового кодекса РФ и принимаемых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах, которые также относятся к источникам правового регулирования налоговых отношений с участием иностранных организаций.

Налоговый кодекс РФ (п. 2 ст. 1) устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в РФ. Иностранным организациям в части первой НК РФ специально посвящены положения п. 2 ст. 11 (определение иностранной организации), п. 3 ст. 45 (о возможности уплаты иностранной организацией налога в иностранной валюте), п. 12 ст. 50 (о применении правил о правопреемстве в случае реорганизации иностранной организации), п. 9 ст. 78 (о зачете и возврате излишне уплаченных налогов в иностранной валюте), п. 1 ст. 83 и п. 1 ст. 84 (о делегировании МНС РФ установления особенностей постановки на учет иностранных организаций). С учетом этих особенностей остальные нормы части первой НК РФ полностью распространяются на иностранные организации, определяя их правовое положение наравне с российскими организациями.

Виды уплачиваемых налогов до формирования части второй НК РФ в полном объеме установлены в настоящее время ст. 18–21 Закона РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»⁴. Наиболее подробно правовой статус иностранной организации определен в части второй Кодекса в главах по конкретным налогам (особенно это касается гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций»).

Также к источникам права, регулирующим налогообложение иностранных организаций, следует отнести законы субъектов Российской Федерации и решения представительных органов местного самоуправления, которые, в основном, устанавливают иностранных лиц в каче-

⁴ В соответствии с п. 1 ст. 6 Федерального закона от 29.07.2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» Закон Российской Федерации от 27.12.1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» признан утратившим силу с 01.01.2005 г. С этой даты виды налогов, а также специальные налоговые режимы установлены ст. 12–15, 18 гл. 2 ч. 1 Налогового кодекса РФ.

стве плательщиков соответствующих региональных и местных налогов и не содержат необходимых специальных положений об особенностях их исчисления иностранцами.

Важным источником правового регулирования налогообложения иностранных организаций продолжают оставаться *подзаконные нормативные акты*, издаваемые органами исполнительной власти, в т. ч. налоговыми органами. Следует выделить вышедшие сравнительно недавно Положение об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций⁵ и Методические рекомендации налоговым органам по применению отдельных положений гл. 25 НК РФ, касающихся особенностей налогообложения прибыли (доходов) иностранных организаций⁶.

В соответствии с ч. 4 ст. 15 Конституции РФ, ст. 7 НК РФ, *международные договоры* Российской Федерации по вопросам налогообложения являются составной частью правовой системы России, и большинство из них содержит правила налогообложения иностранных организаций, отличные от внутреннего законодательства. Фактически только после подписания соглашения об избежании двойного налогообложения с соответствующим иностранным государством его хозяйствующие субъекты начинают осуществлять деятельность в Российской Федерации. В настоящее время Российская Федерация является участником более ста налоговых соглашений с иностранными государствами. Первые соглашения заключались еще во времена СССР. Данные обстоятельства позволяют определить международный налоговый договор как наиболее значимый источник права при налогообложении иностранной организации⁷.

Особым средством регулирования налоговых отношений в нашей стране являются *правовые позиции Конституционного Суда РФ*, обязательные как для налогового законодателя, так и для правоприменителей, в том числе для судов. Следует отметить, что автору не удалось найти постановлений или определений Конституционного Суда РФ, касающихся особенностей налогообложения иностранных организаций.

С учетом значительного роста судебных споров в сфере налогов и произошедших изменений в процессуальном законодательстве, средством толкования норм налогового права, регулирующих налогообложение иностранных организаций, являются правовые позиции, содержащиеся в постановлениях Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ. Среди актов высших судебных инстанций следует выделить Постановление Пленума ВАС РФ от 11.06.1999 г. № 8 «О действии международных договоров Российской Федерации применительно к вопросам арбитражного процесса»⁸, Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.01.2001 г. № 58 «Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, связанных с защитой иностранных инвесторов»⁹ и Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 10.10.2003 г. № 5 «О применении судами общей юрисдикции общепризнанных принципов и норм международного права и международных договоров Российской Федерации»¹⁰, в которых даются некоторые рекомендации по вопросам применения международных и национальных норм при рассмотрении судами споров, в том числе налоговых.

⁵ Утверждено Приказом МНС России от 07.04.2000. № АП-3-06/124 // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 19 июня 2000. № 25.

⁶ Утверждены Приказом МНС России от 28.03.2003. № БГ-3-23/150 // Финансовая газета. 2003. № 15.

⁷ Подробнее о международных соглашениях по налоговым вопросам см. параграфы 2, 3 настоящей главы.

⁸ Вестник ВАС РФ. 1999. № 8.

⁹ Вестник ВАС РФ. 2001. № 3.

¹⁰ Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. 2003. № 12.

1.2. Конституционные принципы налогообложения и их влияние на правовое регулирование налоговых отношений с участием иностранных организаций

Поскольку налоги выступают основным источником доходов бюджетов всех уровней в России, являются важным инструментом финансового механизма¹¹, они имеют определяющее значение для обеспечения суверенитета государственной власти. Основным источником правового регулирования налоговых отношений является Конституция РФ, содержащая принципы налогообложения и сборов в РФ.

Основой правового регулирования налоговых отношений является обязанность по уплате установленного законом налога, которая закреплена в ст. 57 Конституции РФ.

Как указал Конституционный Суд РФ в одном из постановлений¹², право частной собственности не является абсолютным и не принадлежит к правам, не подлежащим ограничению ни при каких условиях, в соответствии с ч. 3 ст. 56 Конституции РФ. Обосновывая свое утверждение, суд сослался на общепризнанные принципы и нормы международного права – Всеобщую декларацию прав и свобод человека от 10.12.1948 г.¹³, согласно которой человек имеет обязанности перед обществом, в котором только и возможно свободное и полное развитие его личности (ч. 1 ст. 29). При осуществлении своих прав и свобод каждый человек должен подвергаться только таким ограничениям, какие установлены законом исключительно с целью обеспечения должного признания и уважения прав и свобод других людей и удовлетворения справедливых требований морали, общественного порядка и общественного благосостояния в демократическом обществе (ч. 2 ст. 29). Также суд ссылается на Международный пакт об экономических, социальных и культурных правах от 19.12.1966 г.¹⁴ (ст. 4), содержащий аналогичное положение о допустимости ограничения прав человека и гражданина.

Исходя из этого, Конституционный Суд РФ определил *налог как необходимое условие существования государства*, поэтому *обязанность платить налоги*, закрепленная в ст. 57 Конституции РФ, *распространяется на всех налогоплательщиков как безусловное требование государства*.

Определение *налогового платежа* в ст. 8 НК РФ и его конституционное содержание, выраженное в правовой позиции Конституционного Суда РФ, содержащейся в Постановлении от 11.11.1997 г. № 16-П¹⁵, предполагает денежную форму отчуждения собственности на началах безвозмездности с целью обеспечения расходов публичной власти.

Следует согласиться с позицией С. Г. Пепеляева, что «как на любое ограничение основных прав человека, на налогообложение распространяются требования ст. 55 Конституции РФ о том, что права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства»¹⁶. В связи с изложенным, налогообложение не должно создавать препятствий в осуществлении экономической деятельности и имеет собственные

¹¹ Финансовое право: Учебник / Отв. ред. проф. Химичева Н. И. – М., 2003. С. 263.

¹² Пункт 2 Постановления КС РФ от 17.12.1996. № 20-П // Вестник Конституционного Суда РФ 1996. № 5.

¹³ Международное публичное право: Сборник документов. – М.: БЕК, 1996. Т.1. С. 460–464.

¹⁴ Там же. С. 464–470.

¹⁵ Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 6.

¹⁶ Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. С. 322–323.

задачи, заключающиеся в обеспечении доходов государственного бюджета, из которого государство, выполняя свои функции и задачи, расходует средства на общественно полезные цели.

Несмотря на то, что Конституция РФ закрепила обязанность каждого налогоплательщика уплачивать законный налог, недостаточно разработанным в правовой науке представляется нам вопрос о правомерности изъятия собственности иностранного лица в бюджет Российской Федерации. На каком основании публично-правовая обязанность уплачивать законно установленные налоги возлагается на иностранное лицо, которое зарегистрировано по законодательству иностранного государства и с гражданско-правовой точки зрения не имеет местонахождения на территории России? Ответить на данный вопрос возможно путем исследования правовой, экономической сущности налогового платежа и его назначения, учитывая особенности иностранных лиц как участников налоговых отношений.

В Постановлении от 21 марта 1997 года № 5-П Конституционный Суд РФ указал, что из Конституции РФ (а именно из закрепленных в ней равенства прав и свобод человека и гражданина, запрета на их ограничение иначе как федеральным законом, единства экономического пространства, свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств, защиты государством всех форм собственности, свободы экономической деятельности, обуславливающих соответственно принципы единой финансовой, в том числе налоговой, политики и единства налоговой системы, установления налогов только законом, равного налогового бремени) вытекает, что общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации¹⁷. Это обуславливает определенное верховенство закрепленных в ст. 3 НК РФ норм-принципов над остальными нормами налогового законодательства¹⁸. На наш взгляд, конституционные принципы налогообложения конкретизированы законодателем именно в ст. 3 НК РФ, на основе чего можно выделить следующие основные принципы налогообложения:

- принцип установления налогов законом; принцип всеобщности и равенства налогообложения; принцип учета фактической способности налогоплательщика к уплате налога;
- принцип налоговой недискриминации;
- принцип экономической обоснованности налога;
- принцип недопустимости установления налогов, препятствующих реализации конституционных прав граждан; принцип недопустимости установления налогов, нарушающих единое экономическое пространство РФ и препятствующих экономической деятельности физических лиц и организаций;
- принцип разграничения предметов ведения РФ, субъектов РФ и представительных органов местного самоуправления по установлению налога;
- принцип определенности налогового платежа; принцип защиты прав налогоплательщика при толковании закона о налоге. В литературе можно встретить также иные конституционные принципы, вытекающие из правовых позиций, выраженных в актах Конституционного Суда РФ¹⁹.

Исходя из самостоятельности предмета регулирования налогового законодательства – общественных отношений по поводу отчуждения в бюджеты собственности граждан и юридических лиц, а также исходя из приоритета конституционных принципов налогообложения, автор предлагает выделить конституционные принципы налогообложения, имеющие существенное значение для решения вопроса о правомерности взимания налогов с иностранных

¹⁷ СЗ РФ. 1997. 31 марта. № 13. Ст. 1602.

¹⁸ Демин А. В. К вопросу об общих принципах налогообложения // Журнал российского права. 2002. № 4.

¹⁹ Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Указ. соч. С. 308–328.

субъектов и, соответственно, определяющие их правовое положение в качестве налогоплательщиков по законодательству РФ.

Гарантируя равную защиту всех форм собственности (п. 2 ст. 8 Конституции РФ) в пределах своей территории, государство создает условия для нормального развития рыночных отношений. В то же время, налоговые изъятия, ограничивающие в необходимой степени право частной собственности, представляют собой сопутствующие рыночной экономике платежи государству, которое использует полученные средства в общепользовательных целях. Закрепленная в ст. 57 Конституции РФ обязанность каждого налогоплательщика платить налоги означает участие всех субъектов рыночной экономики в доходах бюджета. Обязательный характер такого участия может быть возложен исключительно законом, т. е. налог взимается на территории России на равных для всех, заранее определенных и гарантированных для налогоплательщика условиях.

Таким образом, *назначение налога* состоит в финансовом обеспечении функционирования государства, муниципальных органов, которые осуществляют деятельность в общезначимых интересах на соответствующей территории. Право субъектов власти взимать налоги в пределах своей территории связано не только с пределами действия норм внутренних законов, но и с тем, что регулирование государством экономики и налогообложение субъектов, участвующих в этой экономике, являются взаимосвязанными факторами. По мнению О. Н. Горбуновой, «государство может финансировать свои потребности только исходя из доходов, получение которых в свою очередь зависит от уровня развития материального производства и деятельности всей социальной сферы, что определяет поступление налогов и других платежей в бюджет и другие внебюджетные фонды»²⁰.

Регулируя общественные отношения и выполняя общественно значимые функции, государство одновременно формирует доходную часть бюджетов всех уровней. В силу **конституционного принципа суверенитета государства над своей территорией** такое соотношение не может нарушаться. В п. 18 ч. 1 и п. 5 ст. 19 Европейской социальной хартии²¹ сказано, что граждане и иностранцы равноправны в обязательствах перед бюджетом страны. Очевидно, что данное правило можно распространить и на организации, как объединения физических лиц.

Государство должно всеми мерами обеспечить единое экономическое пространство, т. е. установить единые правила осуществления предпринимательской деятельности, перемещения товаров, работ и услуг в пределах своей территории. Являясь источником бюджетных поступлений, налоги вместе с тем выступают также как способ регулирования общественных отношений. Как отмечает В. А. Рахмилович, «налоги становятся одним из основных, если не основным средством государственного поощрения одних и сдерживания других видов хозяйственной (экономической) деятельности»²². Поскольку налогообложение оказывает регулирующее воздействие на хозяйствующих субъектов, наряду с конституционным принципом суверенитета, с целью обоснования взимания налогов с иностранных лиц, следует выделить также **принцип единства экономического пространства Российской Федерации**, закрепленный в ст. 8 Конституции РФ.

В целях привлечения в экономику страны иностранных инвестиций государство стремится развивать внешнеэкономическую деятельность, создавая способствующие ведению такой деятельности условия налогообложения.

²⁰ Финансовое право: Учебник/ Под ред. проф. О. Н. Горбуновой. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрист, 2000. С. 42.

²¹ ETS № 35 (Турин, 18.10.1961.) // Сборник универсальных и региональных международных документов. М., 1990. С. 119, 128.

²² Комментарий к Конституции Российской Федерации. – М.: БЕК, 1994. С. 30.

Регулирование таких налоговых отношений, в том числе формальное отступление от принципа единства внутреннего экономического пространства, осуществляется государствами на двусторонней и взаимной основе путем заключения соответствующих международно-правовых актов. При заключении международного налогового договора не происходит фактического отступления от указанного принципа, поскольку любое государство заключает его на взаимовыгодной основе, предусматривая для национальных субъектов на территории иностранных государств те же условия налогообложения, которые оно предоставляет иностранным субъектам на своей территории, косвенно распространяя тем самым свое экономическое пространство на территорию иностранных государств.

Таким образом, в отличие от закрепленного в п. 4 ст. 3 НК РФ положения о том, что налоги не должны нарушать единое экономическое пространство, автор акцентирует внимание на вытекающей из норм Конституции РФ территориально-экономической сущности взимания налогов, как неотъемлемой составляющей единого экономического пространства России.

Из основных конституционных принципов налогообложения – принципов суверенитета государства над своей территорией и единства внутреннего экономического пространства следует, что налогообложение иностранных лиц должно осуществляться на той же основе, что и налогообложение национальных субъектов, поэтому на иностранных лиц в полном объеме распространяются другие конституционные принципы налогообложения.

Принцип уплаты налога в соответствии с платежеспособностью налогоплательщика является в настоящее время общепризнанным принципом налогообложения и закреплен в ст. 3 НК РФ. Также на иностранных лиц распространяется **принцип равного налогового бремени**, содержащийся в нормах ч. 2 ст. 6, ст. 57 Конституции РФ, и **принцип соразмерности налогообложения** конституционно значимым целям ограничения прав и свобод²³, на основе которых осуществляется правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации.

Конституционный **принцип установления налогов законом**, с учетом правовой позиции Конституционного Суда РФ, содержащейся в Постановлении от 11.11.1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года»²⁴, предполагает, что в законе о налоге должны быть сформулированы все существенные элементы налогообложения. То же требование сформулировано и в ст. 17 НК РФ.

По каждому виду налога данные принципы должны реализовываться применительно к объекту налогообложения и правовой конструкции взимания налога.

Устанавливая налог, в том числе для иностранных субъектов, государство, кроме формирования бюджетных поступлений, обеспечивает равные условия хозяйствования на своей территории и поддерживает единство своего экономического пространства, поэтому *участие иностранного лица в экономике России должно подвергаться тому же налогообложению, что и деятельность «национальных» граждан и организаций.*

Вместе с тем, обеспечение равенства налогообложения российских и иностранных лиц на территории РФ требует определенного выделения той части облагаемого налогом объекта, которая относится к экономической территории Российской Федерации. В основном этим обстоятельством обусловлена специфика налогообложения иностранных организаций и граждан, включение в налоговое право таких экономических категорий как «нерезидент», «постоянное представительство», «строительная площадка», «место реализации» и др., установление в законе особенностей налогообложения иностранцев.

²³ Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Указ. соч. С. 196.

²⁴ Вестник Конституционного суда РФ. 1997. № 6.

Следует также отметить, что осуществление иностранной организацией деятельности на определенной территории через отделение непосредственно связано с реализацией *налогового федерализма*. Г. П. Толстопятенко указывает, что «основная идея федерализма – это разграничение компетенции центральной и региональной власти, обеспечивающее эффективное управление и взаимность их интересов во всех сферах общественной жизни, в том числе и в налоговых отношениях»²⁵. Как правильно отмечает О. Богачева, «становление демократического федеративного государства требует сочетания централизма и самостоятельности территорий, согласованной инвестиционной политики, четкого разграничения налоговых полномочий, доходов и расходов бюджетов разных уровней»²⁶.

Следуя принципу налогового федерализма, государство формирует доходы бюджетов всех уровней исходя из степени участия субъектов в хозяйственной жизни той или иной территории. Рассматривая проблему обособленных подразделений в налоговом праве, Д. Л. Комягин и В. В. Нарезный указывают, что, «используя местную инфраструктуру, такие подразделения на основе принципа справедливости, а также элементарных экономических соображений должны делать долевое отчисление на создание и поддержание этой инфраструктуры, что реализуется в числе прочего путем налоговых изъятий»²⁷.

Исходя из сказанного в отношении иностранных организаций, осуществляющих деятельность через свои обособленные подразделения, имеющих на территории России имущество, транспортные средства, принцип единства экономического пространства Российской Федерации связан с принципом налогового федерализма, который заключается в установлении собственных налоговых доходов бюджетов всех уровней. Этот принцип закреплен в ст. 30 Бюджетного кодекса РФ²⁸, однако реализуется в соответствующих положениях налогового законодательства, устанавливающих ставки налога и особенности его уплаты, исходя из объекта налогообложения, возникающего у субъекта на конкретной территории.

Конституционный Суд РФ в одном из постановлений указал, что нельзя считать допустимым положение вещей, когда дифференцированные ставки налога могут устанавливаться органами местного самоуправления и государственной власти фактически произвольно²⁹. Соответственно, реализация бюджетного федерализма в налоговом законодательстве не должна нарушать единства экономического пространства, единства финансовой, в том числе налоговой, политики (ст. 114 Конституции РФ). В связи с особенностями правового регулирования налогообложения иностранных организаций, необходимостью соблюдения норм международных договоров Российской Федерации, все нормы, регулирующие налогообложение иностранных организаций, ставки налогов, которые поступают во все уровни бюджетной системы РФ, по нашему мнению, должны содержаться в федеральных законах, а право субъектов федерации и местных органов должно заключаться в установлении налоговых льгот на своих территориях, тем более, что пп. «и», «о» ч. 1 ст. 72 Конституции РФ относят вопросы установления общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации, выполнение международных договоров к совместному ведению Российской Федерации и субъектов Российской Федерации.

Сказанное позволяет сделать вывод о том, что для развития положений законодательства о налогах и сборах, регулирующих особенности налогообложения иностранных организаций и

²⁵ Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М.: НОРМА, 2001. С. 19.

²⁶ Богачева О. Российская модель бюджетного федерализма в свете мирового опыта // МЭиМО. 1995. № 9. С. 10–14.

²⁷ Комягин Д. Л., Нарезный В. В. Понятие обособленного подразделения в налоговом праве и бюджетном законодательстве // Право и экономика. 2000. № 1.

²⁸ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 03.08.1998. № 31. Ст. 3823.

²⁹ Постановление КС РФ от 08.10.1997 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 5.

для совершенствования правового положения данной категории налогоплательщиков наиболее значимыми являются следующие конституционные принципы:

- принцип суверенитета государства над своей территорией;
- принцип единства экономического пространства Российской Федерации;
- принцип уплаты налога в соответствии с платежеспособностью налогоплательщика;
- принцип равного налогового бремени;
- принцип соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод;
- принцип установления налогов законом.

1.3. Понятие и признаки налоговой юрисдикции государства в отношении иностранных организаций

Наличие в законодательстве специальных правил налогообложения иностранных лиц способствует более четкому определению *налоговой юрисдикции* государства в отношении иностранных лиц. Так, В. В. Полякова и С. П. Котляренко отмечают, что «с учетом ограниченной налоговой юрисдикции государства в отношении нерезидентов одним из принципиальных вопросов налогового права является определение территориальной принадлежности объектов налогообложения»³⁰. Авторы также указывают, что налоговая юрисдикция по отношению к резидентам может действовать и за пределами государства³¹. В. А. Кашин также выделяет в качестве основных критериев налоговой юрисдикции критерии резидентства и территориальности, предусматривающие распространение налоговой юрисдикции государства на всех лиц, которые ведут деятельность либо извлекают доход с его территории³².

Действительно, налоговое законодательство России возлагает обязанность уплатить налог не на всех иностранных лиц, а лишь на тех, которые имеют имущество или находятся в России более 183 дней (физические лица) или на организации, имеющие постоянное представительство, а также на тех иностранных лиц (физических и юридических), чьи доходы формируются из российских источников.

Международные налоговые соглашения России с иностранными государствами иначе определяют налоговую юрисдикцию каждого из государств с целью установления единых правил устранения двойного налогообложения налогоплательщиков, подпадающих под налогообложение в каждом из этих государств. По мнению В. В. Поляковой, «международные соглашения ограничивают налоговую юрисдикцию договаривающихся государств путем распределения прав по налогообложению отдельных видов доходов и имущества между государством резидентства, государством местонахождения постоянного представительства и государством источника дохода»³³. В работе формулируется принцип налогообложения доходов, полученных через постоянное представительство, построенный на допущении следующего рода: «до того момента, когда у иностранного лица появится постоянное представительство в другом государстве, такое лицо не рассматривается как участвующее в экономической жизни этого государства в такой мере, чтобы подпадать под неограниченную налоговую юрисдикцию»³⁴.

³⁰ Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. С. 361.

³¹ Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. С. 357.

³² Кашин В. А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. С. 28.

³³ Полякова В. В. Налоговые обязанности представительств иностранных фирм // Ваш налоговый адвокат. Консультации. Рекомендации. Налогообложение внешнеэкономических операций. 1999. Вып. 3(9). С. 59.

³⁴ Там же. С. 61.

Исходя из сказанного, можно определить, в чем выражена налоговая юрисдикция государства.

Налоговая юрисдикция государства представляет собой право государства на основании закона взимать налог с каждого хозяйствующего субъекта, осуществляющего деятельность в пределах единого экономического пространства данного государства, в целях формирования доходной части бюджетов всех уровней.

Таким образом, налоговая *юрисдикция государства в отношении иностранного лица* представляет собой наступление предусмотренных законом правовых последствий осуществления хозяйственной деятельности на экономической территории данного государства в виде уплаты налога в доход бюджета определенного уровня.

Налоговая юрисдикция государства в отношении иностранных лиц базируется на следующих основных признаках, которым должны отвечать субъект налогообложения и налоговое законодательство:

- участие в экономической жизни общества;
- формирование предусмотренного законом объекта налогообложения;
- установление в законе порядка уплаты налога в бюджет и возможности взыскать налог.

Участвуя в экономической жизни общества, иностранные субъекты – юридические и физические лица подпадают под налоговую юрисдикцию России в случае, когда реализуют товары, работы, услуги на ее территории, в пределах внутреннего экономического пространства. В этом случае налоговое законодательство использует уточняющие термины, такие как «доход от источников в Российской Федерации», «место реализации», чтобы точно определить подлежащие налогообложению объекты.

Однако такое участие может носить нерегулярный характер, поэтому оснований считать деятельность неопределенного числа иностранных лиц, осуществляющих разовые сделки с российскими контрагентами, подпадающей под полную налоговую юрисдикцию государства, не имеется. Взимание прямых и косвенных налогов также имеет в данном случае свои особенности: сумма налога удерживается налоговым агентом – российским лицом при перечислении платежа иностранному партнеру.

Совсем другая ситуация возникает в том случае, когда иностранный субъект осуществляет регулярную деятельность в России путем фактического присутствия на ее территории. Для иностранных организаций таким присутствием является наличие имущества, самостоятельное ведение деятельности через «постоянное представительство», а для физических лиц – длительное местонахождение (более полугода) на территории России. Данное присутствие выражается в использовании субъектом экономической территории государства, использовании тех общих благ, которые создаются в результате сосуществования общества и публичной власти: рыночная экономика, защита собственности, охрана правопорядка, инфраструктура территории и т. п. Присутствуя в стране и участвуя в хозяйственной жизни общества на регулярной основе, иностранный субъект становится частью этого общества, а его деятельность – частью национальной экономики.

В этом случае налоговая юрисдикция в большей степени распространяется на иностранных субъектов, возлагая на них налоговые обязательства в отношении осуществляемой ими деятельности в тех же размерах, что и на российских лиц³⁵, а также обязанности по самостоятельному исчислению налога и его уплате, представлению налоговой отчетности – т. е. налоговое право наделяет иностранное лицо в случае его постоянного присутствия на территории государства налоговой дееспособностью.

³⁵ Например, иностранные физические лица, становясь налоговыми резидентами, уплачивают налог на доходы, полученные не только из российских, но и из зарубежных источников.

Таким образом, присутствие иностранной организации на территории России путем создания подразделений и ведение ею хозяйственной деятельности на постоянной основе через расположенное в России деловое учреждение (постоянное представительство) является основанием для самостоятельного исполнения этой иностранной организацией обязанностей налогоплательщика.

Формирование у иностранного лица предусмотренного законом объекта налогообложения служит основной причиной возникновения у него налоговой обязанности перед государством.

Как указывают В. В. Витрянский и С. А. Герасименко, «налог в определенном смысле направлен не столько на субъекта как такового, сколько на конкретный объект налогообложения»³⁶. Позицию авторов необходимо рассмотреть подробнее, исходя из специфики настоящего исследования.

После появления объекта, облагаемого по налоговому закону государства, у иностранного субъекта возникает публично-правовая обязанность перед государством по уплате налога. При этом субъекты, исполняющие данную обязанность, могут быть различными – это либо налоговый агент, выплачивающий доход иностранному лицу, либо налогоплательщик – иностранное лицо. Однако независимо от способа и порядка осуществления налогового платежа должником перед бюджетом по налоговому обязательству всегда остается сам налогоплательщик (а не налоговый агент). В связи с этим представляется важным определение национальным налоговым законом объекта, подлежащего налогообложению у иностранного лица с учетом того, что иностранные лица используют российскую инфраструктуру в основном частично. Налоговое право должно точно определить объект обложения российским налогом исходя из того, что налоговая юрисдикция государства ограничена его экономическим пространством.

Отнесение того или иного объекта к налогооблагаемым является исключительной прерогативой законодателя, что подчеркивает уже правовую, а не экономическую основу налогообложения. Исходя из правовой сущности облагаемого налогом объекта, автор предлагает изменить сложившуюся точку зрения об *иностранном элементе в налоговых отношениях*.

По признаку иностранного элемента в налоговых отношениях в литературе встречается деление налогов на следующие группы: «резидентские», «территориальные» и «смешанные». В территориальных налогах в качестве *иностранного элемента* выделяют иностранного субъекта, в резидентских – объект, подвергающийся налогообложению на территории государства, а в смешанных – сочетание этих принципов³⁷.

По-видимому, к такому выводу авторы пришли, анализируя элементы юридического состава налога. Так, отмечается, что «субъект налогообложения и объект налогообложения находятся в тесной взаимосвязи... в резидентских налогах субъект определяет объект налога, а в территориальных – наоборот»³⁸.

³⁶ Витрянский В. В., Герасименко С. А. Налоговые органы, налогоплательщик, Гражданский кодекс. – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1995. С. 12–1.

³⁷ Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. С. 335–336.

³⁸ Там же. С. 96.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.