

УДК 347.73(470)

ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ ПРИНЦИПА ОПРЕДЕЛЕНИЯ
НАЛОГОВОЙ ЮРИСДИКЦИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
В ЗАВИСИМОСТИ ОТ РЕЗИДЕНТСТВА
ИЛИ ТЕРРИТОРИАЛЬНОСТИ

Д. А. Смирнов

Саратовская государственная академия права

Поступила в редакцию 5 февраля 2011 г.

Аннотация: анализируются сущность понятийной базы налогового права, а также на основе налогового законодательства вопросы применения принципа определения налоговой юрисдикции Российской Федерации в зависимости от резидентства или территориальности.

Ключевые слова: принципы налогового права, принципы налогового законодательства, основа, форма принципов, налоговый кодекс, принципы международного налогового права.

Abstract: in this article the author analyzes the essence of tax law notion base. In terms of the tax legislation the problems of the principle of determining of the Russian Federation tax jurisdiction practice depending on the residence or the territoriality analyzed.

Key words: principles of tax law, principles of tax legislation, basic, form of principles, tax code, principles of international tax law.

В последнее время принципы международного налогового права стали чаще привлекать внимание теоретиков¹, поскольку «являются неотъемлемой частью правовой системы любого государства»². Как утверждает И. И. Кучеров, «в отличие от международно-правовых норм правовые принципы не содержат конкретных предписаний, определяющих поведение участников правоотношений, но ориентируют субъекты нормотворчества относительно общих направлений и возможных подходов в

2011. № 1

316

¹ См., например: *Денисаев М. А.* Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М., 2005. С. 8–15; *Кучеров И. И.* Международное налоговое право (Академический курс) : учебник. М., 2007. С. 63–69; *Иванов Д.* Новые тенденции применения международных договоров в сфере внутригосударственных налоговых режимов // *Налоги.* 2006. № 7; *Ручкин О. Ю.* Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры как источники финансового права // *Международное публичное и частное право.* 2005. № 4. С. 63–64; *Шакирьянов А. А.* Становление и развитие института международного двойного налогообложения // *Законодательство и экономика.* 2006. № 3. С. 82–88; *Селезень П. А.* Международно-правовое сотрудничество государств в сфере налогообложения в межвоенный период // *Международное публичное и частное право.* 2008. № 2. С. 31–34; и др.

² *Кучеров И. И.* Международное налоговое право (Академический курс). С. 63.

© Смирнов Д. А., 2011

праве. Иными словами, нормотворчество подчинено определенным принципам, поскольку именно они как руководящие идеи заключают в себе представление о справедливом, а следовательно, и должном правовом регулировании. Сами эти идеи могут иметь различную форму закрепления, в том числе писанную или обычную, однако это не умаляет их юридического значения и силы. Общеизвестные принципы международного права являются обязательными как для государств, так и для других участников международных отношений»³. Исходя из этого, исследование принципов международного права в налогово-правовом аспекте представляет значительную актуальность для юридической науки.

И. И. Кучеров делает акцент на нормотворческом значении принципов международного права, оставляя в стороне иные моменты их функциональной важности, в частности в процессе правоприменения. В действительности общепризнанные принципы и нормы международного права, а также ратифицированные международные договоры занимают прочные позиции среди источников налогового права. Правило ч. 4 ст. 15 Конституции РФ о приоритете международных договоров над нормами национального законодательства обязательно для правотворческих и правоприменительных органов как Российской Федерации, так и субъектов Федерации. Поэтому важным фактором укрепления российской государственности должно стать проникновение в сознание законодателя и должностных лиц всех уровней идеи о важности норм общего международного права и необходимости имплементации его общих принципов и норм в национальном законодательстве. Только в этом случае общепризнанные принципы международного, в том числе международного налогового, права можно будет назвать нормами прямого действия на всей территории Российской Федерации, регулирующими налоговые отношения наряду с Конституцией РФ.

В качестве общепризнанных принципов международного права, которые с уверенностью можно считать частью правовой системы России, выделяют следующие:

1. Недопустимость произвола при толковании закона правоприменителем.
2. Определенность, ясность, недвусмысленность правовой нормы.
3. Принцип поддержки доверия гражданина к закону и действиям государства.
4. Принцип правового государства.
5. Принцип равенства граждан перед законом.
6. Принцип разделения властей.
7. Принцип соразмерности ограничения прав и свобод конституционно значимым целям.
8. Принцип справедливости и соразмерности мер юридической ответственности.
9. Баланс интересов при установлении форм ее применения (юридической ответственности).

³ Кучеров И. И. Указ. соч. С. 63.

10. Принцип уважения достоинства личности как равноправного субъекта во взаимоотношениях с государством.

11. Принцип недопустимости придания обратной силы закону, ограничивающему права граждан, вводящему или ограничивающему налоги, влияющие на уголовную наказуемость деяния.

12. Принцип запрета сверхформализма.

13. Принцип презумпции невиновности.

Все указанные принципы фактически нашли свое нормативное закрепление в законодательстве Российской Федерации. Но наряду с ними существуют и иные, специальные принципы международного права, которые в значительной степени определяют поведение основных субъектов международных отношений – государств. Некоторые принципы международного права закреплены в Декларации о принципах международного права, касающихся дружественных отношений и сотрудничества между государствами в соответствии с Уставом Организации Объединенных Наций⁴ (принята 24 октября 1970 года Резолюцией 2625 (XXV) на 1883-м пленарном заседании Генеральной Ассамблеи ООН). К их числу Декларация относит следующие:

а) принцип, согласно которому государства воздерживаются в их международных отношениях от угрозы силой или ее применения как против территориальной неприкосновенности или политической независимости любого государства, так и каким-либо другим образом, не совместимым с целями Организации Объединенных Наций;

б) принцип, согласно которому государства разрешают свои международные споры мирными средствами таким образом, чтобы не подвергать угрозе международный мир и безопасность и справедливость;

в) обязанность в соответствии с Уставом не вмешиваться в дела, входящие во внутреннюю компетенцию любого государства;

г) обязанность государств сотрудничать друг с другом в соответствии с Уставом;

е) принцип равноправия и самоопределения народов;

ф) принцип суверенного равенства государств;

г) принцип, согласно которому государства добросовестно выполняют обязательства, принятые ими в соответствии с Уставом.

Значение указанных принципов состоит, наряду с прочим, в составлении идейной основы для отраслевых принципов, регулирующих налогообложение. Таковыми можно назвать следующие: принцип налогового суверенитета; принцип международно-правового сотрудничества по вопросам налогообложения; принцип недопустимости двойного налогообложения; принцип налоговой недискриминации; принцип определения налоговой юрисдикции государства в зависимости от резидентства или территориальности.

Рассмотрим подробнее имплементацию в российском налоговом законодательстве такого принципа международного налогового права,

⁴ ООН. Резолюции Генеральной Ассамблеи на XXV сессии. Нью-Йорк, 1970. С. 151–155.

как определение налоговой юрисдикции государства в зависимости от резидентства или территориальности. Действие данного принципа обусловлено разницей налоговой юрисдикции, под которой находятся налогоплательщик, его имущество либо получаемый доход. Если налогоплательщик находится под юрисдикцией государства, где находится имущество либо доход, за которые взимается налог, то с точки зрения налогообложения не возникает сложностей, поскольку действует налоговое законодательство одного государства. Сложности возникают, когда вопрос налогообложения выходит за пределы одного государства⁵. Например, юридическое лицо «А» (условно) зарегистрировано в США, имеет в собственности имущество, находящееся на территории Российской Федерации. При решении вопроса уплаты налогов плательщик оказывается в следующей ситуации: налоговые органы США предъявляют к фирме «А» требование об уплате налогов, поскольку последняя зарегистрирована в США. С другой стороны, платить налоги требуют и налоговые органы России, поскольку имущество фирмы «А» находится на ее территории. Таким образом, раскрывается потенциал двойного налогообложения, потому как одно государство облагает налогом плательщика, основываясь на критерии резидентства (гражданства или времени пребывания на территории государства для физических лиц), а другое – основываясь на критерии территориальности (местонахождения объекта обложения).

Первый критерий предусматривает, что имущество и доход резидентов, находящихся как на территории данной страны, так и за ее пределами, подлежит обложению в этой стране, т.е. субъект налогообложения определяет объект налога⁶. Критерий территориальности основывается на национальной принадлежности источника обложения. Он устанавливает, что налогообложению в данной стране подлежит только имущество, находящееся на его территории либо доход, получаемый на этой территории, т.е. объект налогообложения определяет субъект налога⁷.

На практике большинство стран, в том числе и Российская Федерация, при налогообложении используют исключительно критерий территориальности. Так, в США действует правило: при передаче лицом, имеющим в данной стране место жительства, недвижимого имущества, имеющего местонахождение в другой стране, налог взимается страной местонахождения имущества⁸.

В России применяются оба правила: и резидентства, и территориальности – с учетом норм, регулирующих недопустимость двойного налогообло-

⁵ См.: *Азарян Р. К.* К вопросу устранения двойного налогообложения иностранных юридических лиц // Ответственность за нарушение налогового законодательства. М., 1996. Вып. 1. С. 47.

⁶ См.: *Основы налогового права : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева.* М., 1995. С. 54–55.

⁷ См.: Там же. С. 54.

⁸ См.: *Статья 5 Американской модели договора о налоге на имущество и дарение от 20 ноября 1980 г. // Дернберг Р. Л.* Международное налоговое право. М., 1997. С. 334.

жения. Так, плательщиками налога на доходы физических лиц являются физические лица – резиденты Российской Федерации, а также не являющиеся таковыми, но получающие доходы от источников в Российской Федерации (ст. 207 НК РФ). В общем виде данная норма содержит как правило резидентства⁹, так и правило территориальности (применительно к источнику дохода, находящемуся на территории России). Однако ст. 207 НК РФ рассчитана, прежде всего, на внутрисоциальные аспекты налогообложения. Международные вопросы резидентства или территориальности регулируются ст. 232 НК РФ. Причем если налоговый резидент России уплатил налог на доходы, полученные за рубежом, в иностранном государстве, то данная сумма не засчитывается при уплате налога в Российской Федерации. Здесь к налоговому резиденту России применяется правило территориальности, но оно может быть скорректировано международным договором (соглашением) об избежании двойного налогообложения. Согласно договору к доходам, полученным в иностранном государстве, будет употребляться правило резидентства, т.е. даже если резидент России получил доходы от своей деятельности в иностранном государстве, он обязан будет уплатить налог на доходы в Российской Федерации (п. 1 ст. 232 НК РФ).

Иначе дело обстоит с налоговыми резидентами иностранных государств. Последние освобождаются от уплаты налога на доходы, полученные на территории России, если представляют в налоговые органы официальное подтверждение того, что являются резидентами иностранных государств, с которыми Россия заключила международный договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, а также документ о полученном доходе и об уплате им налога за пределами России, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства. Международный договор (соглашение) должен являться действующим в течение соответствующего налогового периода¹⁰.

Значит, при наличии международного договора (соглашения) при налогообложении доходов иностранных резидентов, полученных на территории России, превалирует правило резидентства. В ином случае, когда международный договор (соглашение) не заключен, на практике будет использоваться принцип территориальности налогообложения доходов иностранных резидентов, заработанных в России.

При налогообложении имущества в России используются также оба правила. Нормативное регулирование вопросов территориальности или резидентства получило свое первое развитие во внутреннем налоговом за-

⁹ Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения. Российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы России, являются налоговыми резидентами Российской Федерации независимо от времени фактического нахождения в России (п. 2, 3 ст. 207 НК РФ).

¹⁰ Подробнее см.: Пункт 2 ст. 232 НК РФ.

конодательстве уже в начале 90-х гг. прошлого столетия. Согласно Закону РФ от 12 декабря 1991 г. «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения»¹¹ налог уплачивался за недвижимое имущество, находящееся на территории России, транспортные средства, зарегистрированные в России, и некоторое другое имущество при дарении или при приеме наследства, открывшегося на территории России. При этом плательщиком налога являлся наследник или лицо, получающее имущество в порядке дарения, как гражданин России, так и иностранец (лицо без гражданства), как резидент России, так и нерезидент (ст. 1, 2).

С другой стороны, гражданин или резидент России, принимая наследство за рубежом, уплачивал соответствующий налог по законодательству страны открытия наследства или дарения, но не по законодательству Российской Федерации. Имущество, находящееся за рубежом, также не учитывалось при подсчете базы для налогообложения в России¹².

Отличительной чертой обладал налог на имущество предприятий. Он был построен в основном на принципе резидентства, так как им облагалось собственное имущество российских юридических лиц, независимо от места его фактического нахождения¹³. Но при этом использовался и территориальный принцип при налогообложении имущества иностранных юридических лиц, действующих в России.

Необходимо заметить, что закон, регулирующий уплату налога на имущество предприятий, предусматривал в качестве налогоплательщика само иностранное юридическое лицо, а не его представительство (ст. 1 Закона РФ «О налоге на имущество»). В связи с этим в правоприменительной практике возникали существенные проблемы и противоречия.

В соответствии со ст. 4 ранее действующего Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»¹⁴ налогоплательщик подлежал в обязательном порядке постановке на учет в органах госналоговслужбы. Основной обязанностью налогоплательщика, согласно п. 1 ст. 11 того же Закона, являлось предоставление налоговым органам необходимых для исчисления и уплаты налогов документов и сведений. Теоретически можно предположить, что любое иностранное юридическое лицо могло без образования постоянного представительства встать на учет в налоговые органы и представлять им налоговую отчетность. Однако весьма общее определение постоянного представительства, используемое в то время на практике¹⁵, и полная неопределенность в случае реализации

¹¹ Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 12. Ст. 593. В настоящее время данный Закон не действует.

¹² См.: Основы налогового права : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 1995. С. 55.

¹³ О налоге на имущество предприятий : закон РФ от 13 декабря 1991 г. // Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 12. Ст. 599.

¹⁴ Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 527.

¹⁵ См., например: Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций. № 34 // Рос. вести. 1995. № 139. 27 июля.

иностранцем работ и услуг российским предприятиям сводили на нет предписания ст. 4 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и делали их практически неисполнимыми.

В этих и других случаях иностранному юридическому лицу, а также российским предприятиям, действующим за рубежом, мог помочь договор об избежании двойного налогообложения, заключенный между страной постоянного пребывания юридического лица и Российской Федерацией, который обычно распространялся не только на налоги на имущество, но и на другие налоги, а также правильное построение хозяйственной работы¹⁶.

НК РФ в отличие от ранее действовавшего законодательства более подробно регулирует вопросы налогообложения иностранных организаций на территории России. В качестве плательщиков налога на имущество организаций признаются: 1) российские организации (п. 1 ст. 373 НК РФ); 2) иностранные организации, осуществляющие деятельность на территории России через постоянные представительства и имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, континентальном шельфе и исключительной экономической зоне Российской Федерации (п. 1 ст. 373 НК РФ); 3) иностранные организации, не осуществляющие деятельность на территории России через постоянные представительства, но имеющие в собственности недвижимое имущество, территориально относящееся к Российской Федерации (п. 1 ст. 373, п. 3 ст. 374 НК РФ).

К иностранным организациям применяется исключительно правило территориальной юрисдикции Российского государства. Смысл его в том, что если имеешь в собственности недвижимое имущество, расположенное на территории России, за него необходимо платить налог в бюджет России. Указаний в НК РФ на иные моменты, которые могут возникать из международных договоров (соглашений) применительно к налогу на имущество организаций, не имеется. В этом случае нельзя забывать про общую норму ч. 4 ст. 15 Конституции РФ о приоритете международных договоров над нормами национального законодательства, а также про ст. 7 НК РФ, указывающую на первоочередность применения международных правил и норм международных договоров Российской Федерации, отличных от предусмотренных НК РФ и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов о налогах и (или) сборах. Если международный договор (соглашение) закрепит возможность уплаты налога иностранной организацией за недвижимое имущество, расположенное на территории России, в иностранном государстве, то будет применяться принцип резидентства. Однако НК РФ всем своим содержанием подчеркивает невозможность подобной ситуации для иностранных организаций, поскольку это нарушает условия налоговой безопасности Российской Федерации и ущемляет ее фискальные интересы. Подобное международное сотрудничество очень опасно для России и ее финансового горизонта, поскольку может привести к существенному ограничению сделок с недвижимостью

¹⁶ См.: Цыганков Э. М. Вопросы налогообложения иностранных юридических лиц // Ответственность за нарушение налогового законодательства. М., 1996. Вып. 1. С. 58.

в пользу иностранных элементов, а следовательно, к снижению деловой и экономической активности иностранных организаций на рынке России, к уменьшению иностранных инвестиций.

К российским организациям в зависимости от обстоятельств может применяться правило территориальности либо резидентства. Так, если имущество российской организации находится за пределами России и налог за него уплачен в иностранном государстве, то применяется правило территориальности. В этом случае уплаченная за рубежом сумма налога на имущество засчитывается при уплате налога в России. Однако если налог на имущество, находящееся за пределами России, в иностранном государстве не уплачен, то применяется правило резидентства (ст. 386.1 НК РФ).

Несмотря на более серьезный подход законодателя к вопросам налоговой юрисдикции России и иностранных государств, НК РФ не восполнил полностью негативных моментов, свойственных прошлой фискальной действительности.

Во-первых, Кодекс не определил общего понятия постоянного представительства иностранной организации. НК РФ часто его использует, но содержит раскрытие данного термина только по отношению к налогу на прибыль организаций. В п. 2 ст. 306 НК РФ указывается, что под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную с пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов; проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов; продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов; осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности. При этом делается акцент на то, что данное понятие применяется «для целей настоящей главы» (главы 25 НК РФ). Между тем понятие постоянного представительства иностранной организации используется в НК РФ довольно часто без раскрытия основных содержательных аспектов применительно к иным налогам¹⁷. Такая ситуация не безупречна и требует общей регламентации в ст. 11 НК РФ. Можно предложить следующую дефиницию: «Постоянным представительством иностранной организации в России признается филиал, бюро, контора, агентство, иное подразделение либо место осуществления ее представительской деятельности (место управления или иное подобное место осуществления такой деятельности, в том числе место, связанное

¹⁷ См., например: Пункт 2 ст. 144, п. 1 ст. 215, п. 8 ст. 241, п. 1 ст. 246, п. 2 и 3 ч. 2 ст. 247, п. 1 ст. 275, п. 1 ст. 373, п. 2 и 3 ст. 374, п. 2 ст. 375, п. 1 ст. 376, п. 3 ст. 382, п. 5 ст. 383, п. 1 ст. 386 НК РФ и др.

с разведкой и (или) разработкой природных ресурсов, проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию оборудования, место жительства, если представительскую деятельность осуществляет физическое лицо». Конкретизация данного определения может производиться в НК РФ применительно к любому налогу в зависимости от специфики условий налогообложения.

Во-вторых, НК РФ не включил норм, регулирующих вопросы налоговой юрисдикции применительно к налогообложению имущества физических лиц. В настоящее время действует Закон РФ от 9 декабря 1991 г. «О налогах на имущество физических лиц»¹⁸, в котором не содержится ни одного термина в отношении правил территориальности или резидентства при возникновении вопросов с участием иностранных элементов: 1) уплаты налога иностранными гражданами, не являющимися налоговыми резидентами России, за имущество, находящееся в их собственности, но расположенное на территории России; 2) уплаты налога на имущество российскими налоговыми резидентами, но не гражданами Российской Федерации, за имущество, размещенное в России; 3) проблемы уплаты налогов на имущество гражданами России в случаях размещения такового за рубежом.

В-третьих, законодатель не включил в НК РФ норм, регулирующих налоговую юрисдикцию России, применительно к целому ряду налогов: транспортному, на игорный бизнес, земельному, на добычу полезных ископаемых, водному. Конечно, можно сказать, что здесь ситуации возникновения спорных вопросов из-за участия в налоговых отношениях иностранных элементов просто не допустимы. Но это не так. Например, иностранная организация или иностранный гражданин осуществляют свою деятельность на территории России, используя транспорт, зарегистрированный за рубежом. Указанные лица платят налоги за транспортные средства в бюджет иностранных государств. Однако если подобная деятельность затягивается до неопределенного времени, то данные иностранные лица должны зарегистрировать свой транспорт на территории России и уплачивать налог в российский бюджет. Подобные обстоятельства могут возникать и применительно к иным видам налогов. Поэтому в нормах, регулирующих понятие налогоплательщиков и объектов, следовало бы сделать оговорки, характеризующие порядок обложения иностранных организаций и физических лиц. Это внесет ясность в вопросы налоговой юрисдикции России и правила налогообложения, применяемые при этом.

¹⁸ См.: Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 8. Ст. 362.

Саратовская государственная академия права

Смирнов Д. А., кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового, банковского и таможенного права

E-mail: dsmirnov@sgap.ru

Тел.: 8 (8452) 29-90-17

Saratov State Academy of Law

Smirnov D. A., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of the Financial, Banking and Customs Law Department

E-mail: dsmirnov@sgap.ru

Tel.: 8 (8452) 29-90-17