

НАЛОГОВЫЙ СУВЕРЕНИТЕТ В УСЛОВИЯХ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ
ИНТЕГРАЦИОННОГО И НАЦИОНАЛЬНОГО
НАЛОГОВОГО ПРАВА*

К. А. Пономарева

Омский государственный университет имени Ф. М. Достоевского

Поступила в редакцию 3 августа 2016 г.

Аннотация: рассматриваются границы налогового суверенитета и налоговых полномочий, установленных национальным правом, анализируются критерии их расширения или сужения.

Ключевые слова: налоговый суверенитет, интеграция, налоговое право, Европейский союз, Евразийский экономический союз, прямые налоги, гармонизация.

Abstract: the article deals with border tax sovereignty and tax authority established by national law, analyzes the criteria for their expansion or contraction.

Key words: tax sovereignty, integration, tax law, European Union, Eurasian Economic Union, direct taxes, harmonization.

Налоги составляют ядро финансовой системы государства и основной источник его доходов. Право государства устанавливать налоги традиционно признается одним из проявлений суверенитета, функцией, необходимой для существования государства¹. Глобализация и развитие международной торговли обусловили разворот налоговой политики государств по всему миру: на их налоговые системы все больше воздействуют трансграничные операции, что так или иначе ограничивает налоговый суверенитет.

Как справедливо отмечает А. О. Четвериков, «наиболее глубинным противоречием, заложенным в самой природе международной интеграции, является конфликт между объединительными устремлениями государств и их нежеланием поступаться ради этого своей национальной индивидуальностью (идентичностью), включая самобытные правовые институты и традиции»². Налогообложение до сих пор является сферой, в которой государства – члены интеграционных объединений сохраняют суверенитет, особенно в сфере прямого налогообложения. Полномочия по налогообложению вступают в конфликт с целями этих объединений,

* Публикация подготовлена в рамках поддержанного Российским гуманитарным научным фондом проекта научных исследований № 16-03-50135 «Наднациональные правовые механизмы налогового регулирования в Евразийском экономическом союзе и Европейском союзе (сравнительно-правовое исследование)».

¹ Terra B., Wattel P. European Tax Law, 6th edition. 2012, p. 8.

² Четвериков А. О. Метод «второго режима» в современном интеграционном праве : практика Европейского союза, перспективы Евразийского экономического союза // Законы России : опыт, анализ, практика. 2016. № 1. С. 61.

особенно основными экономическими свободами. Эти свободы, закрепленные как в учредительных договорах международных организаций и развивающих их положениях актов «жесткого права» (например, директивах ЕС), так и в актах «мягкого права», оказывают влияние на национальные налоговые системы. Аналогичное воздействие оказывают на них двусторонние налоговые соглашения между государствами. Хотя эти соглашения могут рассматриваться и как проявление налогового суверенитета, они в то же время ограничивают налоговые полномочия договаривающихся сторон.

Глобализация и свобода передвижения имеют следствием то, что товары, услуги, капитал и рабочая сила способны перемещаться быстрее и в большем количестве направлений. С одной стороны, это дает широкие возможности налогоплательщикам перемещать налоговую базу в низконалоговые юрисдикции или способствовать ее размыванию, с чем активно борются государства-члены. С другой стороны, перемещения налогоплательщиков ведут к налоговой конкуренции между государствами, которые стремятся привлечь налогоплательщиков всеми возможными способами: специальными режимами, низкими ставками и др. Беспрецедентное развитие информационных технологий и информационных потоков делает национальные налоговые системы объектом сравнения: поскольку налогообложение является одним из определяющих факторов привлечения прямых инвестиций, оно становится важнейшим инструментом конкуренции для национальной экономики.

В российском законодательстве понятие «налоговый суверенитет» не имеет легального определения. Данное понятие встречается в решениях Конституционного Суда РФ, однако определений ему не дается³.

Этимологически суверенитет означает независимость⁴, и изначально это понятие применялось к отношениям между монархом и подданными⁵. Удивительно, как понятие суверенитета было перенесено с этих отношений неравенства на отношения независимых государств и стало априори связано с принципом равенства. Считается, что впервые в евро-

³ По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции»: постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1997. № 1. Ст. 197; По жалобе ТОО «Агроинвест-КБМ» на нарушение конституционных прав граждан частью второй статьи 4 Закона Российской Федерации «О дорожных фондах в Российской Федерации» и пунктом 3 статьи 2 Гражданского кодекса Российской Федерации: определение Конституционного Суда РФ от 21 декабря 1998 г. № 190-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 1999. № 2.

⁴ От лат. *super, superus, superanus, zur Wortgeschichte* Н. Boldt, *Staat und Souveränität*, 1990, 99 ff.

⁵ См.: *Beaulac S. The Social Power of Bodin's 'Sovereignty' and International Law*, *Melbourne Journal of International Law*, Bd. 4 (2003), 1-28; *A. van Staden/H. Vollaard, The Erosion of State Sovereignty: Towards a Post-territorial World?*, in: *Gerhard Kreijen (Hrsg.), State, Sovereignty, and International Governance*, 2002, 165.

пейской философии понятия суверенитета и интеграции были связаны в трактате «К вечному миру» И. Канта⁶.

Современных подходов к понятию суверенитета достаточно много, и они часто неоднозначны. Согласно П. Гугенхайму, принципы суверенитета и равенства нередко смешиваются, тем самым усиливая идеологическую нагрузку понятия «суверенитет»⁷. Х. Крюгер понимает суверенитет как «нейтрализацию международных отношений и столкновений, поскольку он запрещает правовые оценки одним государством другого как проявления, нарушающие принцип равенства»⁸. Х. Кельзен видел главное отличие государства от любой другой организации в наличии у него суверенитета, считая, однако, что государство может быть суверенным, только если существует примат национального права⁹.

Суверенное равенство государств означает, что все государства, независимо от их размеров и численности населения, экономических и военных возможностей, формы правления и других характеристик, обладают равным объемом прав, как и индивиды. Как отмечается в литературе, вследствие экономической и политической глобализации суверенитет стал терять свое значение неделимой, неоспоримой и верховной государственной власти¹⁰. Свобода перемещения товаров, услуг, капитала и рабочей силы делает государственные границы условными, а сфер сотрудничества государств становится все больше.

В. В. Полякова и С. П. Котляренко обращают внимание на то, что необходимо отличать территориальное верховенство от юрисдикции государства. Территориальное верховенство выражает всю полноту налоговой власти государства во всех ее конституционных формах (законодательной, исполнительной и судебной), но только в пределах его территории. Юрисдикция же государства означает возможность устанавливать права и обязанности для лиц, определенным образом связанных с конкретным государством: гражданством, экономическим взаимодействием и др.¹¹. А. А. Шахматьев уточняет, что в данном случае термин «налоговая юрисдикция» используется в функциональном значении для раскрытия полномочий государства в сфере налогообложения и применяется также в организационно-юридическом понимании для обозначения публично-правовых образований, обладающих суверенными правами в налоговой сфере¹².

⁶ См.: *Kant I. Zum ewigen Frieden* (1781), Reclam 1984, 10.

⁷ *Guggenheim P. L'Organisation de la société internationale*, Neuchâtel 1944, 108.

⁸ *Krüger H., Erler G. Zum Problem der Souveränität*, Berichte der Deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Bd. 1 (1957), 23 ff. (28) Leitsatz 4.

⁹ *Kelsen H. Reine Rechtslehre*, 2. erw. Aufl. 1960, 335 und 342.

¹⁰ См.: *Mannens W. Minority Claims and State Authority*, in: Gerhard Kreijen (Hrsg.), *State, Sovereignty, and International Governance*, 2002, 145 (147 ff) ; *Friedmann W. The Changing Structure of International Law*, 1964, 35 ff. (The Anachronism of National Sovereignty).

¹¹ См.: *Налоговое право : учеб. для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева*. М., 2015. С. 437.

¹² См.: *Шахматьев А. А. Международное налоговое право*. М., 2014. С. 30.

Несмотря на критику, принцип суверенитета остается центральным почти во всех моментах, связанных с интеграционным налоговым правом¹³. Как отмечает американский налоговед Р. Джеффри, «суверенитет относится к «пучку прав», лежащих в основе национального государства, и, как следствие, может быть приравнен к государственности. Юрисдикция же обращается к конкретным правам из этого пучка, образующих государственность. Юрисдикция государства не может распространяться дальше его суверенитета»¹⁴. Полагаем, что сущность налогового суверенитета отражена в уникальном и исключительном государственном полномочии по установлению и проведению налоговой политики. Правовая форма реализации налогового суверенитета «находит свое выражение в специальной системе норм, часть которой, непосредственно определяющая порядок установления и взимания налогов, образует его налоговое законодательство»¹⁵. Безусловно, государства всегда могут ограничить свои налоговые полномочия односторонне или в налоговом соглашении. Это еще раз доказывает, что суверенное государство остается принципиальным актором на международной арене.

В настоящей статье ставятся следующие задачи:

- 1) определить границы налогового суверенитета и налоговых полномочий, установленных наднациональным правом;
- 2) оценить, должны ли эти границы быть сужены или расширены на основе таких критериев, как обеспечение равных условий, межюрисдикционное равенство, свободное движение капитала и рабочей силы, бюджетная стабильность, территориальная целостность / неприкосновенность налоговой базы и честная конкуренция между юрисдикциями.

Выделим важнейшие составляющие налогового суверенитета:

- 1) свобода государства определять структуру и цели налоговой системы в своей юрисдикции;
- 2) обязательство государства уважать налоговый суверенитет других государств в сфере прямого налогообложения;
- 3) ограничение налогового суверенитета государств международным правом и двусторонними налоговыми соглашениями.

Традиционный подход к определению юрисдикции основывается на территориальном и персональном критериях. В отношении налогового суверенитета это можно проиллюстрировать на примере налогообложения дохода, которое можно установить в соответствии с двумя принципами.

1. По источнику дохода в зависимости от резидентства налогоплательщика.

¹³ См.: *Jackson J. H. Sovereignty, the WTO, and Changing Fundamentals of International Law*, Cambridge: Cambridge University Press, 2006. P. 57.

¹⁴ *Ramon J. Jeffery, The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, The Hague-London-Boston: Kluwer Law International, 1999. P. 26.

¹⁵ *Шахмаматов А. А. Указ. соч. С. 32.*

Принцип фискальной территориальности¹⁶ представляет юрисдикцию над лицами, процессами и явлениями в пределах географических границ государства.

В науке международного права термин «территория» означает: а) государственную территорию; б) международную территорию (например, международный район морского дна, открытое море); в) территорию со смешанным режимом (например, исключительная экономическая зона, континентальный шельф)¹⁷. Так, согласно ч. 1 ст. 4 и ч. 1 ст. 67 Конституции РФ суверенитет Российской Федерации распространяется на всю ее территорию, которая включает в себя территории ее субъектов, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними. В отличие от государственного суверенитета, распространяющегося на государственную территорию, в отношении континентального шельфа и исключительной экономической зоны Российская Федерация обладает суверенными правами и осуществляет юрисдикцию на этих территориях¹⁸. Статья 11 НК РФ определяет территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, как территорию РФ, а также территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством РФ и нормами международного права.

Налогоплательщиком согласно принципу территориальности является лицо-резидент, а объектом – доход, созданный на территории государства. В широком смысле принцип территориальности означает налогообложение не только объектов, находящихся на территории данного государства, но и право последнего возлагать на лиц, связанных с его территорией, обязанность по уплате налогов с их доходов (иных объектов), которые возникли у этих лиц на территориях других стран¹⁹. Следовательно, государство вправе обложить налогом доход своих резидентов, получаемый по всему миру. Международное право оставляет за государствами право устанавливать требования к резидентам, в первую очередь, необходимое время пребывания на территории государства. Государство также вправе закрепить статус налогоплательщиков за иностранными физическими и юридическими лицами – нерезидентами, но только в отношении источников их доходов, находящихся на его территории. Соответственно в отличие от неограниченной налоговой юрисдикции в отношении резидентов, налоговая юрисдикция государства в отношении иностранцев-нерезидентов ограничена источниками дохода в пределах этого государства.

¹⁶ См.: *Douma S. Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*. Amsterdam, 2011. P. 84.

¹⁷ См.: *Международное право : учебник / отв. ред. А. Н. Вылегжанин*. М., 2009. С. 165.

¹⁸ См. подробнее: *Комментарий к Конституции РФ / под ред. В. Д. Зорькина*. М., 2011.

¹⁹ См.: *Денисаев М. А. Налоговые отношения с участием иностранных организаций в Российской Федерации*. М., 2005. С. 15–22 ; *Погорлецкий А. И. Международное налогообложение*. СПб., 2005. С. 122–123.

2. По личному (национальному) принципу, основанному на национальной принадлежности или domicilio. Гражданство является основанием для применения государством его юрисдикции по отношению к лицу. Доход граждан государства, полученный в любой точке мира, может стать объектом налогообложения независимо от источника дохода. Соответственно, юрисдикция государства в отношении его граждан является неограниченной. Международное право оставляет государству право решать, кто является его гражданами.

Рассмотренные два принципа могут повлечь за собой ограничение полномочий государств в налоговой сфере. Так, компания, не имеющая головного подразделения в данном государстве, но ведущая бизнес в этом государстве, может стать налогоплательщиком по налогу на прибыль от бизнеса, который она ведет в этом государстве, но не на свою прибыль по всему миру.

Можно выделить три фактора, ограничивающих налоговый суверенитет.

1. *Двусторонние налоговые соглашения.*

Налоговые соглашения могут рассматриваться как проявления налогового суверенитета. Однако мнения по поводу взаимного влияния налогового суверенитета и международных договоров в литературе разнятся. По мнению Р. А. Шепенко, «сегодня идеи суверенитета являются сдерживающим фактором в процессе включения отдельных норм в двусторонние налоговые соглашения, а в некоторых случаях – для заключения самих налоговых соглашений... Международные договоры, содержащие налоговые положения, можно рассматривать как нарушение или уменьшение суверенитета»²⁰. И. Д. Левин, напротив, полагает, что само право заключения договора и принятия на себя международных обязательств является одним из наиболее существенных проявлений суверенитета²¹. Согласимся с И. А. Хавановой в том, что «установление границ налоговой юрисдикции через инструменты соглашений соответствует потребностям суверенных государств, поскольку ограничения в осуществлении юрисдикции уравновешены последовательностью и стабильностью налогового режима, ослаблением конфликтов юрисдикций, разделением налоговых доходов на основе взаимности, минимизацией искажений в международной торговле и инвестиционной деятельности»²². Государства полномочны определять критерии налогообложения доходов и прибыли с учетом необходимости избежания двойного налогообложения либо в одностороннем порядке, либо посредством заключения международных договоров. Другими словами, они свободны либо исходя из личности налогоплательщика не в полном объеме применить к налогоплательщику свои налоговые полномочия, либо исключить некоторые объекты из налоговой базы.

²⁰ Шепенко Р. А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. 2014. № 7. С. 48–55.

²¹ См.: Левин И. Д. Суверенитет. М., 1948. С. 78.

²² Хаванова И. А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал рос. права. 2013. № 11. С. 41–51.

Заключая такие соглашения, государства могут ограничивать и распределять свои налоговые полномочия. В некоторых странах (США, Канада, Германия, Дания) эти ограничения могут быть в одностороннем порядке преодолены национальным правом (tax treaty override).

Налоговые соглашения в основном являются двусторонними и обеспечивают избежание двойного налогообложения налогами на прибыль и капитал. Как уже говорилось, эти договоры заключаются на базе МК ОЭСР. «Под влиянием принципа суверенитета налоговые соглашения обычно не создают налоговые права и не вводят исходные налоговые правила, потому что отдельные государства решают сами, устанавливать налог или нет. Налоговые соглашения ограничивают, а не усиливают»²³. Так, согласно ст. 7 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Республики Казахстан «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал» прибыль предприятия Договаривающегося государства облагается налогом только в этом государстве, если только такое предприятие не осуществляет или не осуществляло предпринимательскую деятельность в другом Договаривающемся государстве через расположенное там постоянное учреждение²⁴.

Так как применение налоговых соглашений возлагается на национальные власти и суды, они могут толковаться и применяться различно в каждом договаривающемся государстве. Такой конфликт налогообложения часто воздействует на интересы налогоплательщиков. Несмотря на это, налоговые соглашения не предусматривают эффективного механизма урегулирования споров. В этой части государства по-прежнему настаивают на своем суверенитете.

Закрепленный в МК ОЭСР подход явился определенным компромиссом, поскольку и принцип источника дохода, и принцип резидентства могут быть оправданы при определенных обстоятельствах, представляя различные ответы на вопрос, какая связь между субъектом и государством узаконивает право последнего на налогообложение²⁵.

Можно обозначить следующие основные проблемы:

1) статус Официального комментария ОЭСР к Модельной конвенции и возможность его применения как средства толкования договоров, заключаемых на основе Конвенции;

2) соответствие национального права обеих договаривающихся сторон двустороннему договору как предыдущего, так и последующего права (до и после заключения договора) для толкования этих налоговых договоров;

²³ Шепенко Р. А. Указ. соч. С. 48–55.

²⁴ Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал : конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Казахстан от 18 октября 1996 г. : ратифицирована Федеральным законом от 28 апреля 1997 г. № 74-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1998. № 11. Ст. 1243.

²⁵ См.: *Li J. International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study*. Toronto, 2003.

3) релевантность ожиданий как государств – договаривающихся сторон, так и их резидентов для толкования этих договоров;

4) возможность борьбы со злоупотреблениями налогоплательщиков;

5) феномен преодоления налоговых соглашений национальным правом (tax treaty overriding).

2. *Основные экономические свободы.*

Налоговый суверенитет ограничен правом Союза. В отношении прямых налогов это в первую очередь обусловлено действием основных свобод. Хотя прямое налогообложение не подпадает под компетенцию Союза, полномочия государств-членов должны в любом случае реализовываться в соответствии с наднациональным налоговым правом. Это закреплено в классическом решении Суда ЕС по делу Schumacker²⁶. Это утверждение, очевидно, отражает конфликт двух уровней компетенции.

С одной стороны, судебная практика неоднократно указывала на приоритет права ЕС над национальным правом и имеет прямое действие, если его нормы достаточно однозначны и непротиворечивы для того, чтобы лица опирались на его нормы перед национальными судами (например, решение по делу Van Gend & Loos). Нормы Договора о функционировании Европейского союза (далее – ДФЕС) об основных свободах сталкиваются с эффектом прямого действия, так что любая национальная норма, противоречащая положениям об основных свободах, автоматически будет признаваться недействующей. ДФЕС содержит лишь немногочисленные исключения из этого правила, которые почти никогда не применяются к положениям о прямом налогообложении (ст. 36, 45(3), 52(1), 62 и 65(1)(b), касающиеся охраны общественного порядка, безопасности и здоровья).

С другой стороны, государства-члены сохраняют за собой исчерпывающую компетенцию в части налогообложения. Они по-прежнему вправе определять структуру и концепции своих налоговых систем и необходимость распределения полномочия по налогообложению между государствами²⁷. Помимо этих внутренних целей, государства свободны устанавливать «внешние» цели посредством таких налоговых мер, как охрана окружающей среды или стимулирование науки. Согласимся с широко представленным в литературе мнением²⁸ о том, что прямое налогообложение является самой чувствительной сферой национальной компетенции государств – членов интеграционных объединений.

Суд ЕС, призванный толковать и применять нормы ДФЕС об основных свободах, должен делать это с учетом норм национального налогового

²⁶ См.: Пономарева К. А. Правовые позиции Суда Европейского союза по вопросам прямого налогообложения // Вестник Омского ун-та. Серия: Право. 2015. № 1 (42). С. 98–103.

²⁷ Opinion AG Poiares Maduro in Case C-446/03 Marks & Spencer, § 23-24.

²⁸ См.: Adamczyk, op. cit., p. 24 ; Ghosh O. Principles of the internal market and direct taxation, Oxford: Key Heaven Publications, 2007 ; Lampert, Perspektiven der Rechtsangleichung auf dem Gebiet der direkten Steuern in der Europäischen Union, EuZW 2013, 493, 496.

законодательства. Кажется очевидным, что буквальное толкование требований основных свобод без каких-либо исключений, кроме тех, которые установлены ДФЕС, серьезно подрывают полномочия государств-членов в сфере прямого налогообложения. В свою очередь, неприменение основных свобод к прямому налогообложению на том основании, что последнее не включается в сферу действия права ЕС, будет отрицать существование обязательств, которыми связали себя государства-члены при подписании Договора о Европейском союзе и ДФЕС, имеющими своей первичной целью создание внутреннего рынка. Таким образом, перед Судом ЕС стоит сложная задача соблюдения баланса между налоговым суверенитетом государств-членов и обязательств, вытекающих из европейских договоров.

Исходя из изложенного можно выделить следующие проблемы взаимодействия национального налогового суверенитета и основных экономических свобод, имеющих своей целью создание внутреннего рынка:

1) при каких обстоятельствах возможен запрет дифференцированного налогового режима для налогоплательщиков из разных государств-членов (режим наибольшего благоприятствования);

2) влияние основных свобод на предотвращение двойного налогообложения;

3) влияние права Союза на налоговый режим постоянных представительств по сравнению с компаниями-резидентами;

4) баланс между свободой передвижения внутри Союза и полномочиями по установлению налога (например, вопрос о том, достаточно ли традиционных концепций недискриминации и ограничений для влияния на национальные налоговые меры, применяемые к трансграничным ситуациям, не имеющим аналогов в чисто национальных ситуациях; принципу вытянутой руки, правилам КИК или тонкой капитализации).

3. *Влияние позитивной интеграции на налоговый суверенитет.*

Как уже говорилось, в сфере прямых налогов в отличие от косвенных довольно мало актов вторичного права. Например, для ЕС это Директива о материнских и дочерних компаниях, Директива о процентах и роялти, Директива о слияниях. В ряде сфер национального налогообложения налицо нежелание к гармонизации или унификации определенных сфер: возможности трансграничного зачета убытков, налогообложение недвижимого имущества, налогообложение корпоративных групп и дивидендов. Названные директивы призваны обеспечить однократное налогообложение прибыли корпоративных групп в Европейском союзе.

Пересечение налоговых юрисдикций

Параллельное существование налоговых систем различных государств, как мы уже говорили, ведет к международному двойному налогообложению. В свете этого возможны следующие виды конкуренции налоговых юрисдикций.

1. Конкуренция субъектно и объектно ориентированных баз юрисдикции. Наиболее часто встречающимся видом конкуренции является одновременное применение юрисдикции двух государств, основанных на

принципах резидентства и источника дохода соответственно. В первую очередь это касается налогообложения дивидендов, процентов и роялти. Государство, использующее первый принцип, будет взимать налог у получателя доходов с его доходов по всему миру; второй – взимать налог на источник дохода. Аналогичная ситуация складывается с налогообложением доходов от иностранной недвижимости, иностранного бизнеса (постоянного представительства), услуг и других видов «активного» дохода. Согласно налоговым соглашениям государства, использующие принцип резидентства предоставляют налогоплательщику вычет на его доход, полученный за рубежом.

2. Конкуренция двух субъектно ориентированных юрисдикций. Здесь возможны три варианта развития событий:

1) пересечение юрисдикций, основывающихся на принципах резидентства и гражданства. Такое может произойти, например, в отношении компании, основанной по праву Нидерландов, орган управления которой находится в другом государстве. В этой ситуации два государства будут считать голландскую компанию своим налогоплательщиком: Нидерланды по национальному признаку, а второе государство – на основании резидентства;

2) два государства одновременно относятся к налогоплательщику как к резиденту;

3) налогоплательщик может иметь двойное гражданство, в результате чего может быть субъектом налогообложения в обоих государствах²⁹.

3. Конкуренция двух объектно ориентированных юрисдикций. Такая ситуация возникает, если лицо является субъектом налогообложения в государстве, применяющем систему налогообложения по источнику дохода, в отношении налога на доход, полученный в третьем государстве. Примером может служить прибыль, полученная постоянным представительством, в которую включены процентные платежи из третьего государства.

На основании изложенного выделим следующие последствия ограничения налогового суверенитета.

1. Несоответствия между различными налоговыми юрисдикциями. Например, государство может избрать относительно высокую ставку подоходного налога или налога на прибыль. Это неизбежно будет влиять на инвестиции, занятость, а для компаний – на корпоративные решения. Налогоплательщик, желающий переместить свои активы в иное государство, чем то, в котором он ранее был резидентом, может получить разные результаты в зависимости от такого перемещения. Учитывая различия в системах налогообложения, налогоплательщик может как получить, так и проиграть от своего перемещения.

2. Источники дохода за пределами налоговой юрисдикции. Например, если французская компания открывает филиал в Люксембурге, то

²⁹ См.: *C. van Raad. Cursus belastingrecht (Internationaal belastingrecht)*, Deventer: Gouda Quint BV. 2013–2014.

убытки, понесенные французским головным подразделением, обычно не принимаются во внимание при расчете прибыли филиала в Люксембурге в целях люксембургского корпоративного налогообложения, в то время как к убыткам головного офиса может быть применен вычет. Причина применения различных режимов состоит в том, что французская компания может быть подвержена только ограниченному налогообложению в Люксембурге, так как не подпадает под его юрисдикцию ни по признаку национальности, ни по признаку резидентства.

3. Субъект или объект налогообложения покидает налоговую юрисдикцию. В ряде государств распространена практика налога, который обязано уплатить лицо, которое перестает быть налоговым резидентом данного государства и у которого в прежнем государстве получена прибыль или остались активы, являвшиеся объектом налогообложения (exit tax). Так, в Нидерландах, таким налогом облагается лицо, получающее дивиденды по акциям и покидающее голландскую юрисдикцию³⁰. Государство может также счесть налоговым злоупотреблением тот факт, что налогоплательщик покидает его налоговую юрисдикцию с целью получения выгоды от льготного налогового режима в другом государстве. Примером законодательства, направленного на борьбу с налоговыми злоупотреблениями, являются правила КИК. Прибыль КИК, определяемая в соответствии с НК РФ, приравнивается к прибыли организации, являющейся контролирующим лицом этой компании (ст. 25.15 НК РФ), а в состав прибыли российской организации должна включаться прибыль иностранной компании, хотя п. 1 ст. 7 соглашения России с государствами – членами ОЭСР запрещает облагать прибыль нерезидента, не относящуюся к постоянному представительству в России. Причиной установления подобных правил в законодательстве является тот факт, что государство не имеет никаких полномочий на то, чтобы повлиять на налоговые ставки, устанавливаемые другим государством.

Региональная интеграция представляет собой ряд добровольных действий ранее суверенных государств для устранения барьеров во взаимном обмене товарами, услугами, капиталом или трудовыми ресурсами³¹. Так, согласно ст. 79 Конституции РФ Россия может участвовать в межгосударственных объединениях и передавать им часть своих полномочий в соответствии с международными договорами, если это не влечет ограничения прав и свобод человека и гражданина и не противоречит основам конституционного строя страны.

Вместе с тем государства – члены интеграционных объединений не хотят отказываться от своих полномочий в налоговой сфере, поскольку налоги могут быть использованы ими не только во внутренних фискаль-

³⁰ Article 4.16(1)(h) Act of the Individual Income Tax Law (Wet inkomstenbelasting 2001).

³¹ См.: *Smith P. H. The Challenge of Integration: Europe and the Americas*. L. : Transaction Publishers, 1993. P. 4.

ных, но и в политических целях как инструменты влияния на другие государства.

Таким образом, мы рассмотрели понятие и значение налогового суверенитета в сфере прямого налогообложения. Принцип суверенитета является ведущим принципом налогового права: это прежде всего основная свобода действий государств, которая реализуется из расчета фактически и юридически возможных вариантов. Другими словами, налоговый суверенитет не является абсолютным. Наднациональное право сегодня больше не способно обеспечить принцип *fair play* между равноуполномоченными суверенными образованиями³².

Государства свободны принимать акты налогового законодательства в пределах своей налоговой юрисдикции и преследовать любые политические и экономические цели, которые они считают необходимыми. Налоговые системы, как правило, образуют «структурные» нормы, налоговые преференции и налоговые санкции. Кроме того, налоговые системы имеют внутренние и внешние цели. Важно подчеркнуть то, что эти цели принципиально различаются: совместимость конкретной налоговой меры с конкурирующими принципами должна оцениваться в свете целей, преследуемых данной мерой.

Другим следствием из принципа налогового суверенитета является существенное ограничение юрисдикции национальных государств. Эти юрисдикции часто пересекаются, что поднимает проблему двойного налогообложения. В этом случае государства уполномочены определить критерии распределения налоговых полномочий в одностороннем порядке или посредством налогового соглашения. Выбор, сделанный таким образом, может повлечь за собой различия в режимах налогообложения. Кроме того, факт ограничения налоговых полномочий государств влияет на достижение государствами их внутренних и внешних политических целей.

³² См.: *Kokott J. Souveräne Gleichheit und Demokratie im Völkerrecht // ZaöRV 64 (2004), S. 518.*

Омский государственный университет имени Ф. М. Достоевского

Пономарева К. А., кандидат юридических наук, старший преподаватель кафедры государственного и муниципального права

E-mail: karinaponomareva@gmail.com

Omsk State University named after F. M. Dostoevsky

Ponomareva K. A., Candidate of Legal Sciences, Senior Lecturer of the State and Municipal Law Department

E-mail: karinaponomareva@gmail.com