

Ключевые слова: правосубъектность, налоги, налогообложение, налоговое резидентство организаций, налоговый резидент, налоговая правосубъектность, налоговый нерезидент, критерии налогового резидентства, Модельная конвенция Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР).

Аннотация

Цель работы: определить основные критерии налогового резидентства юридических лиц, проанализировать их влияние на налоговую политику и стратегию компаний, а также исследовать изменения, вызванные денонсацией международных соглашений.

Метод исследования: сравнительно-правовой анализ российского и международных подходов к определению налогового резидентства организаций.

Результаты исследования: работа подчеркивает, что правильное определение налогового резидентства является важным компонентом налоговой оптимизации для компаний, ведущих международную деятельность. Учитывая многообразие критериев и уникальные требования каждой страны, компаниям рекомендуется тщательно изучать налоговое законодательство и соглашения, действующие в актуальных юрисдикциях.

DOI: 10.24412/2226-0692-2024-4-28-35

Определение налоговой правосубъектности юридического лица связано с необходимостью адаптации налоговой системы к экономическим условиям страны. Связь налогообложения с конкретной территорией достигается через критерии, такие как постоянное представительство и признание лица контролируемой или управляемой организацией. В условиях цифровой экономики законы стран начинают учитывать новые критерии цифрового присутствия компаний, включая численность аудитории и использование национального языка.

Понятие налогового резидентства — это ключевой момент в международном налогообложении, определяющий, где компания должна платить налоги.

В разных странах критерии налогового резидентства юридических лиц могут значительно отличаться. Чаще всего применяют следующие критерии:

- место регистрации — организация считается налоговым резидентом в стране, где она зарегистрирована;
- место управления — организации могут быть признаны налоговыми резидентами в стране, где находится их фактическое управление (где принимаются ключевые решения).

Например: компания считается налоговым резидентом США, если она была создана по законам США или если ее управленческий центр находится в США. Правила резидентства для целей налогообложения изложены в разделе 7701 (b) Налогового

кодекса США, который определяет, что такое резидентство².

Вопрос о резидентстве юридических лиц в Казахстане регулируется Налоговым кодексом Республики Казахстан (НК РК), а именно ст. 217 НК РК. Эта статья определяет, что резидентами Казахстана признаются юридические лица, которые зарегистрированы в установленном порядке на территории страны, а также иностранные юридические лица, которые осуществляют свою деятельность через постоянное представительство на территории Казахстана³.

Критерии налогового резидентства юридических лиц в разных юрисдикциях играют ключевую роль в формировании налоговой политики и стратегии компаний. Например, в странах Европейского союза также существует практика определения резидентства на основе места регистрации и места управления. Это может привести к ситуации, когда одна и та же организация будет рассматриваться как налоговый резидент в нескольких странах одновременно, что создаёт дополнительные сложности в налогообложении.

Понимание критериев налогового резидентства — ключевой момент для компаний, ведущих международную деятельность. Правильное определение статуса резидентства позволит избежать про-

² URL: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7701>

³ URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637

¹ Пименов Сергей Дмитриевич, соискатель Института государства и права Российской академии наук, г. Санкт-Петербург, Российская Федерация. E-mail: mr.pimenov91@mail.ru

блем с налогообложением и обеспечит налоговую оптимизацию.

При определении налогового резидентства важно учитывать международные соглашения об избежании двойного налогообложения, так как они могут изменять стандартные критерии и предотвращать двойное налогообложение.

Каждая страна имеет свои уникальные требования и правила, что делает важным изучение конкретных условий для определения налогового статуса индивидуумов.

С денонсацией международных соглашений возникают промежуточные режимы резидентства, позволяющие субъектам налоговых отношений получать сертификат резидентства по отдельным налогам в отсутствие соглашений об избежании двойного налогообложения. На сегодня налогово-правовой статус организаций определяется не только через тест о месте инкорпорации, но и с учетом места управления и наличия контролирующих лиц из-за рубежа. Эти критерии, установленные Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ), служат инструментами для деофшоризации экономики, как было обозначено в Послании Президента РФ Федеральному Собранию в декабре 2013 года. В течение 2014 года законодатели подготовили проект поправок к НК РФ, касающихся изменения налогово-правового статуса иностранных организаций.

Исследование содержания НК РФ показывает, что налогово-правовой статус компании зависит от степени её присутствия на территории страны. С учётом этого критерия можно выделить несколько категорий иностранных предприятий, которые будут признаны на территории Российской Федерации резидентами:

- 1) иностранные компании, которые не прошли надлежащую регистрацию (то есть не зарегистрированы);
- 2) иностранные организации, которые имеют постоянные представительства и зарегистрированы в Российской Федерации;
- 3) контролируемые иностранные лица;
- 4) иностранные компании, управление которыми осуществляется из России и которые считаются резидентами нашей страны.

На основе анализа налогового законодательства и его практического применения можно подробно рассмотреть налогово-правовой статус указанных выше категорий иностранных организаций.

1. Иностранные организации, которые не прошли официальную регистрацию, то есть действующие в России без постановки на учет в налоговых органах, сталкиваются с особыми условиями налогообложения.

В Российской Федерации, как и в других налоговых юрисдикциях, иностранные компании, ведущие деятельность, могут быть обязаны уплачивать

налог на добавленную стоимость и налог на прибыль организаций.

В соответствии со ст. 143 НК РФ и ст. 50 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза плательщиком налога является лицо, на которое такая обязанность возложена. Объектами налогообложения в данном случае являются ввоз товаров на территорию Российской Федерации или реализация товаров на ней. Уплата НДС осуществляется импортером товара, т. е. плательщиком иностранная компания может стать только в случае наличия представительства на территории Российской Федерации.

С 1 января 2017 года также требуется, чтобы иностранные компании, предлагающие электронные услуги на российском рынке, были признаны плательщиками НДС. Под электронными услугами по определению п. 1 ст. 174² НК РФ понимаются услуги, предоставляемые через информационно-телекоммуникационные сети, включая Интернет, с использованием информационных технологий.

В случае отсутствия представительства у иностранной организации исчисление и уплата налога производятся налоговым агентом. Нарушение порядка уплаты предусмотренных российским законодательством налогов и сборов влечет за собой наступление ответственности, в том числе для иностранных компаний. Так, Девятый арбитражный апелляционный суд в постановлении от 17.02.2014 № 09АП-1074/2014 по делу № А40-118792/13 признал законным привлечение организации, являвшейся налоговым агентом иностранной компании по уплате налога на прибыль в форме дивидендов, к налоговой ответственности в соответствии со ст. 122 НК РФ⁴.

В то же время Президиум Высшего арбитражного суда РФ в постановлении от 15.11.2011 № 8654/11 указал, что «...в соответствии со ст. 7 Налогового кодекса РФ, если международный договор Российской Федерации содержит иные нормы по налогообложению, чем те, что установлены Налоговым кодексом, применяются правила международного договора. Таким образом, соглашения об избежании двойного налогообложения действуют, когда внутреннее законодательство противоречит международным нормам...»⁵.

В письме ФНС России от 17.05.2017 № СА-4-7/9270@ «О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций» отмечается следующее: «Соглашения по избежанию двойного налогообложения и предотвращению уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество, заключенные Российской

⁴ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 17.02.2014 № 09АП-1074/2014 по делу № А40-118792/13 // СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Постановление Президиума ВАС РФ от 15.11.2011 № 8654/11 по делу № А27-7455/2010 // Вестник ВАС РФ, 2012, № 3.

Федерацией с другими государствами, содержат условия для применения льготных налоговых ставок или освобождения от налога в стране, где генерируется доход, при условии, что получатель этого дохода — резидент другого государства-участника соглашения — имеет действительное право на доход. В процессе рассмотрения споров, связанных с данными соглашениями, суды опираются на Модельную конвенцию об избежании двойного налогообложения Организации экономического сотрудничества и развития, которая используется как основа для большинства аналогичных соглашений, а также на официальные комментарии. Применение Модельной конвенции и комментариев для толкования основывается на общепринятых принципах, установленных Венской конвенцией о праве международных договоров 1969 года. Согласно ст. 31 Конвенции, «договор интерпретируется добросовестно в соответствии с обычным значением терминов в их контексте и с учетом целей договора»⁶. Поэтому Модельная конвенция и ее комментарии могут служить дополнительными источниками для интерпретации международных соглашений в зависимости от конкретных обстоятельств дела»⁷.

Наличие договорных отношений организаций, действующих на территории России без постановки на налоговый учет, с российскими юридическими лицами приводят к тому, что последние приобретают статус налогового агента, означающий исполнение обязанностей по исчислению, удержанию и перечислению налога в бюджет. Это приводит к появлению налоговых обязательств, сторонами которых, помимо налогоплательщика и налогового органа, является налоговый агент — российское юридическое лицо.

Когда иностранная компания не признана налоговым резидентом Российской Федерации, она не обязана самостоятельно уплачивать налог на доходы, полученные на территории страны. Вместо этого обязанность по удержанию налога на источник дохода (например, дивиденды) возлагается на российское юридическое лицо, выступающее в качестве налогового агента. Это учреждение должно удерживать соответствующий налог и перечислять его в государственный бюджет. Данное правило позволяет государственным органам контролировать соблюдение налоговых обязательств со стороны иностранных компаний, не зарегистрированных в России. Таким образом, статус налогового резидентства определяет, кто несет ответственность за уплату на-

лога, создавая механизм налогообложения для иностранных фирм, действующих на российском рынке.

Использование такого рода налоговых обязательств позволяет эффективно контролировать выполнение иностранными компаниями налоговых обязательств по доходам, полученным из российских источников. Согласно ст. 275 НК РФ, российская компания выполняет обязанности по расчету и перечислению в бюджет налога на доходы иностранной организации, полученные в форме дивидендов.

Тем не менее в некоторых случаях применение трехстороннего налогового обязательства с участием налогового агента может приводить к созданию схем для уклонения от уплаты налогов. Например, возникают сложности с выполнением обязательств по уплате НДС, когда плательщиком является иностранная компания, работающая на территории России без регистрации в налоговых органах. Если российская организация, имеющая контракт с иностранным контрагентом, не выполняет обязанности налогового агента по НДС, то полная сумма по договору перечисляется иностранцу. В данной ситуации взыскание недоимки с российской стороны становится трудным, поскольку налог не был удержан из выплачиваемых средств. На эту проблему указал ВАС РФ в начале 2010-х годов. В результате в 2013 году было принято постановление Пленума ВАС РФ № 57, согласно которому, если контракт заключен между резидентом и нерезидентом, правило о невозможности взыскания недоимки с налогового агента, если налог не удержан, не применяется.

Такой подход высшей судебной инстанции усложнил выполнение налоговых обязательств. В свете данной проблемы стоит рассмотреть опыт Казахстана в регулировании налоговых отношений по НДС в сделках между резидентом и нерезидентом, где резидент Республики Казахстан выступает в роли плательщика НДС. Считаем, что аналогичный подход может быть полезен в России при работе с иностранными организациями.

2. Иностранные организации, чья деятельность создает постоянное представительство, подлежат налогообложению в соответствии со ст. 246 НК РФ.

Плательщиками налога на прибыль являются иностранные компании, которые имеют постоянные представительства в России или получают доходы из источников на российской территории.

Налогом облагаются следующие виды доходов: прибыль, распределяемая в пользу иностранных организаций, а также имущества других лиц или объединений, включая случаи ликвидации; процентные доходы от любых долговых обязательств; доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности в России; аренда и субаренда имущества на российской территории; доходы от международных перевозок, если один из пунктов находится

⁶ Венская Конвенция о праве международных договоров (заключена в Вене 23.05.1969) // Сборник международных договоров СССР, выпуск XLII, 1988.

⁷ Письмо ФНС России от 17.05.2017 № СА-4-7/9270@ «О практике рассмотрения споров по вопросу неправомерного применения налоговыми агентами льготных условий налогообложения при взимании налога на прибыль с доходов иностранных организаций» // СПС «КонсультантПлюс».

в России; штрафные санкции и пени за нарушение договорных обязательств на территории страны; а также другие аналогичные доходы.

В силу п. 2 ст. 11 НК РФ для целей налогообложения понятие «организация» включает в себя не только юридические лица, но и филиалы, представительства, а также иные корпоративные образования, которые не являются юридическими лицами, но обладают гражданской правоспособностью. К таким образованиям относятся иностранные лица, созданные в соответствии с законодательством России.

Логика этой нормы права вполне оправдана, так как налоги сами по себе не возникают, для их появления необходима хозяйственная деятельность гражданско-правовых субъектов. Важно учитывать, что данная норма ссылается на законодательство других стран, касающееся создания предприятий и корпоративных форм.

Как справедливо отмечается в юридической литературе, «такое расширение состава участников в основном обусловлено характером деятельности юридических лиц, выражающимся в возможности ее осуществления в других странах через свои подразделения, третьих лиц, а также создание объединений, не имеющих статуса юридического лица»⁸.

НК РФ включает ряд юридических норм, касающихся налогообложения зарубежных компаний, которые ведут деятельность через постоянное представительство, и обеспечивает меры по предотвращению двойного налогообложения. В п. 2 ст. 306 НК РФ постоянное представительство определяется как «...отдельное подразделение или другой вид деятельности иностранной организации, через который данная организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную с выполнением работ, предоставлением услуг, осуществлением иной деятельности, за исключением случаев, указанных в п. 4 ст. 306 НК РФ...»⁹. Для целей налогообложения иностранной организации определяющими являются: предпринимательский характер деятельности иностранной организации; регулярность осуществления предпринимательской деятельности; осуществление этой деятельности через обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации на территории России.

Важно подчеркнуть, что Налоговый кодекс Российской Федерации определяет категории деятельности, выполнение которых иностранной организацией на территории России не влечет за собой создание постоянного представительства (п. 4 ст. 306 НК РФ). В частности, указано, что «...наличие у иностранной организации ценных бумаг, долей в капитале российских компаний или другого иму-

щества в России при отсутствии признаков постоянного представительства; заключение договоров простого товарищества иностранной организацией; предоставление иностранной организацией рабочих для выполнения заданий в России; выполнение иностранной организацией операций по ввозу или вывозу, а также оказанию услуг или работ на территории Российской Федерации...»¹⁰ — все эти виды деятельности не будут достаточными для того, чтобы считать, что постоянное представительство создано (п. 5—8 ст. 306 НК РФ).

Законодательством предусмотрены исключения из указанных норм, одно из которых охватывает деятельность, относящуюся к подготовительным и вспомогательным процессам. Эта деятельность включает в себя виды работ, указанных в п. 4 ст. 306 Налогового кодекса Российской Федерации, а именно: «маркетинговые исследования, рекламу, анализ рынка товаров, использование помещений исключительно для хранения, демонстрации товаров и прочее».

С учетом изложенного, на практике достаточно сложно юридически определить лицо, относящееся к холдингу с иностранными инвестициями, что связано с очевидной осторожностью таких субъектов к раскрытию информации об этом из-за политических и экономических факторов.

Это особенно актуально в свете тенденции к ужесточению контроля за трансфертным и потенциальным налоговым уклонением. Разное толкование понятий, связанных с постоянным представительством и вспомогательной деятельностью, может привести к неясностям при применении международных соглашений.

В международных правовых документах, включая соглашения по предотвращению двойного налогообложения, принцип, касающийся вспомогательной и подготовительной деятельности, представлен в ином свете. Виды работ, которые не формируют постоянное представительство, перечислены в п. 4 ст. 5 Модельной конвенции по налогу на доход и капитал Организации экономического сотрудничества и развития (МК ОЭСР), а также в ст. Модельной конвенции по двойному налогообложению ООН (МК ООН). При этом подготовительная или вспомогательная деятельность включена в число прочих исключений (подп. «е» п. 4 ст. 5 МК ОЭСР и МК ООН): «...создание постоянного места ведения деятельности исключительно для выполнения какой-либо другой подготовительной или вспомогательной деятельности для данной компании»¹¹.

Важно отметить, что различия в трактовке вспомогательной деятельности могут значительно повлиять на налогообложение и статус резидента. Например, в случае, когда компания осуществля-

⁸ Шахматев А.А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования : монография. М. : Юрлитинформ, 2010. 248 с.

⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть I) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть I) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

¹¹ Model tax convention on income and on capital, OECD. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>

ет лишь исследование рынка или рекламные мероприятия, это может быть расценено как подготовительная деятельность, не влекущая возникновение постоянного представительства. Однако при этом остается открытым вопрос о том, как правильно интерпретировать временные или постоянные аспекты такой деятельности.

В российской практике функционирования финансово-промышленных групп (сочетание различных экономических субъектов, работающих как материнские и дочерние компании) наблюдается активное международное структурирование бизнес-процессов с внедрением контролируемых зарубежных компаний.

Появление несоответствий в реальном секторе экономики, а также уменьшение доходной части бюджета из-за манипуляций с транзакциями внутри таких групп подчеркивают необходимость глубокого анализа данного явления.

В апреле 1998 года Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в своём отчёте акцентировала внимание на том, что налоговые убежища и сопутствующая офшорная деятельность «размывают налоговую базу других стран, искажают торговлю и инвестиционные схемы, подрывают целостность налоговой системы, её справедливость и объективность, а также широкое общественное доверие. Эта разрушительная налоговая конкуренция ухудшает глобальное благосостояние и подрывает доверие налогоплательщиков к добросовестности налоговых систем»¹².

В соответствии с отчетом ОЭСР от 12 февраля 2013 г. «О размывании налоговой базы и выводе прибыли из-под налогообложения» «многим правительствам приходится справляться с проблемой меньших объемов налоговых поступлений и более высокими издержками, чтобы обеспечить соблюдение требований законодательства о налогах и сборах. В то же время минимизация налогообложения и выведение прибыли подрывают целостность налоговой системы. Недостаточные поступления от налогообложения приводят к существенному недофинансированию государственных инвестиций, которые могли бы способствовать экономическому росту»¹³.

Согласно подп. 3 п. 16 Указа Президента РФ от 13 мая 2017 года № 208 «О Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года», одной из ключевых целей является деофшоризация экономики страны¹⁴.

С целью реализации заданной задачи был принят Федеральный закон от 1 мая 2019 года № 79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции о применении мер, связанных с налоговыми соглашениями, для борьбы с размыванием налоговой базы и уходом прибыли от налогообложения». Этот закон начал действовать с 1 октября 2019 года¹⁵.

Цели этой конвенции заключаются в ограничении ряда привилегий, связанных с наличием или отсутствием постоянного представительства. В документе установлены более строгие правила для соглашений, касающиеся использования льгот, двойного резидентства, выплаты дивидендов и постоянных представительств.

Тем не менее в п. 2 конвенции о ратификации указано, что «Российская Федерация, согласно подп. «б» п. 3 ст. 4 многосторонней Конвенции, оставляет за собой право не полностью применять ст. 4 многосторонней Конвенции к определённым налоговым соглашениям, охватываемым данной Конвенцией. Эти соглашения уже содержат условия для ситуаций, когда юридическое лицо является резидентом более чем одной из договаривающихся юрисдикций, и подразумевают необходимость согласия компетентных органов этих юрисдикций для признания данного лица резидентом одной из них». Это коррелирует с совместным применением «Многосторонней конвенции о реализации мер, касающихся налоговых соглашений, направленных на предотвращение размывания налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения» (подписана в Париже 24.11.2016, ст. 17, п. 2), согласно которому «пункт 1 применяется в случае отсутствия положений, обязывающих Договаривающуюся Юрисдикцию производить корректировку налоговой суммы с прибыли предприятия этой юрисдикции, если другая Договаривающаяся Юрисдикция облагает налогом эту прибыль»¹⁶; тем самым закон устанавливает преимущества для резидентов по уплате налогов.

Таким образом, положения, заложенные в Многосторонней конвенции, равно как и в конкретных налоговых соглашениях между Российской Федерацией и другими юрисдикциями, создают особую правовую среду для определения налогового резидентства. Данные нормы предполагают, что в том случае, когда юридическое лицо признается резидентом сразу нескольких стран, необходимо проводить детальный анализ условий действующих соглашений, что способствует устранению неопределенности и потенциальных конфликтов.

¹² Официальный сайт Организации экономического сотрудничества и развития. URL: www.oecd.ru

¹³ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Russian version), OECD Publishing. Проект плана действий по борьбе с минимизацией налогообложения и выведением прибыли, 2014. URL: <http://dx.doi.org/10.1757/9789264207537-ru>

¹⁴ Указ Президента РФ от 13.05.2017 № 208 «О Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года» // Собрание законодательства РФ, 15.05.2017, № 20, ст. 2902.

¹⁵ Федеральный закон от 01.05.2019 № 79-ФЗ «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» // Собрание законодательства РФ, 06.05.2019, № 18, ст. 2203.

¹⁶ «Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» // СПС «КонсультантПлюс».

Кроме того, изменения в ст. 7 НК РФ были внесены Федеральным законом от 27 ноября 2018 года № 424-ФЗ, который определяет порядок налогообложения дохода, полученного от источников в России иностранным лицам. Эти поправки возлагают на налоговые органы задачи по административному контролю над налогоплательщиками, имеющими контролируемые иностранные компании.

3. Контролируемые иностранные компании

1 января 2015 года в действие вступил Закон № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» (далее — Закон о КИК)¹⁷. Основными причинами для разработки законодательства о КИК стали: обособленное налогообложение материнских и дочерних компаний как отдельных налогоплательщиков; искусственное перемещение прибыли от материнских компаний к их зарубежным дочерним предприятиям, зарегистрированным в юрисдикциях с низкими налогами; возможность отложенного налогообложения материнскими компаниями из-за отсутствия дивидендов от дочерних компаний.

Цель введения режима налогообложения КИК — предотвращение отсрочки уплаты налогов и искусственного переноса прибыли компаний в низконалоговые юрисдикции. Новая ст. 25¹³ НК РФ признает *контролируемой иностранной компанией* иностранную организацию, удовлетворяющую одновременно двум условиям: она не признается налоговым резидентом Российской Федерации; ее контролирующими лицами являются организации и (или) физические лица, признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации.

Методические подходы к контролю за крупными юридическими лицами, особенно теми, которые имеют иностранное участие, недостаточно разработаны в налоговом законодательстве. Поэтому важно адаптировать существующие методы контроля налогообложения таких компаний к современным экономическим и социальным условиям в России, принимая во внимание внутренние правовые отношения и требования международных норм.

Применение большого числа камеральных и выездных налоговых проверок не может гарантировать устранение «серых схем» с зарубежным участием в российских компаниях.

На текущем этапе развития предпринимательства в России создание действенного правового механизма, регулирующего деятельность компаний с иностранным участием, является особенно акту-

альным для налогообложения. Решение этих задач критически важно для пополнения государственного бюджета.

Одним из способов решения подобных вопросов стало вступление России в 2017 году в международную конвенцию ОЭСР, касающуюся автоматического обмена налоговой информацией (она известна как «Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам», подписанная в Страсбурге 25 января 1988 года). ФНС России начала отправлять налоговые данные в ряд стран, с которыми заключены двусторонние соглашения, и одновременно получать информацию в автоматическом режиме от других государств¹⁸.

Законодатель определил новый вид налогового субъекта — международную группу компаний (МГК), а также понятие международного автоматизированного обмена данными. Эти изменения были внесены Федеральным законом от 27 ноября 2017 года № 340-ФЗ «О внесении поправок в первую часть Налогового кодекса Российской Федерации для реализации международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний». Этот закон возложил на налогоплательщиков ряд обязательств, связанных с уведомлением об их участии в международных компаниях, а также с предоставлением информации, документов и отчетов, касающихся их взаимодействия с такими группами¹⁹.

К обязанностям российских организаций добавилась необходимость проведения процедур по выявлению иностранных налоговых резидентов среди своих клиентов и их бенефициаров, а также определения статусов контрактов и счетов. Ежегодно требуется предоставлять данные о счетах нерезидентов в Федеральную налоговую службу России.

В соответствии с изменениями, внесенными в подп. 4 п. 1 ст. 102 НК РФ, стало известно, что информация, передаваемая налоговым (таможенным) или правоохранительным органам зарубежных стран на основании международных соглашений о взаимном сотрудничестве между этими органами (в том числе в рамках глобального автоматического обмена данными), не подлежит классификации как налоговая тайна.

Эти изменения позволили Российской Федерации вступить в систему международного автоматического обмена финансовой информацией, а также реализовать определенные стандарты и нормы в данной области.

¹⁷ Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // Российская газета, № 272, 28.11.2014.

¹⁸ Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам (заключена в г. Страсбурге 25.01.1988) // Бюллетень международных договоров, № 4, апрель 2016 г.

¹⁹ Федеральный закон от 27.11.2017 № 340-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией и документацией по международным группам компаний» // Собрание законодательства РФ, 04.12.2017, № 49, ст. 7312.

Упомянутые выше новеллы предотвратят возможность ненадлежащего использования соглашений, а также ограничат доступ к налоговым льготам при определенных финансовых операциях, связанных с переводом денег за границу в некоторые государства. Правосубъектность изучаемых организаций определяется не только нормами НК РФ, но и международными правовыми нормами. В качестве примера можно привести дело «Блумберг»²⁰, касающееся признания факта наличия представительства.

С 2010 года в российскую налоговую практику все чаще внедряются механизмы международного налогообложения. Это происходит в результате применения норм международного и зарубежного налогового законодательства при разрешении налоговых споров в судебных инстанциях.

Необходимость интеграции международных налоговых норм в практику России объясняется активной внешнеэкономической деятельностью отечественных организаций и их взаимодействием с иностранными участниками.

Использование международных норм налогообложения, в основу которых положен принцип резидентства организаций, может привести к появлению как дополнительных обязательств для налогоплательщика, так и возможности для российских компаний получить налоговые льготы.

4. Иностранные компании, имеющие своё управление в РФ

В соответствии с нормами Налогового кодекса РФ, налоговыми резидентами Российской Федерации признаются организации, указанные в п. 1 ст. 246.2 НК РФ, включая российские компании.

В эту категорию входят: все российские организации; иностранные организации, которые имеют место управления в РФ; признанные резидентами на основании международного соглашения, а также организации с обособленным подразделением на территории Российской Федерации, которые объявили о своем резидентстве.

В письме Минфина России от 4 апреля 2018 года № 03-12-11/2/21740 разъясняется, что иностранная организация может стать налоговым резидентом Российской Федерации в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 246.2 НК РФ. Это произойдет, если у нее есть место управления на территории России. В

таких случаях к ней будут применяться обычные налоговые ставки, прописанные в российском законодательстве, если только международное соглашение по налогообложению не установит иные условия.

В связи с этим при рассмотрении дела № А40-142855/18-115-4029, которое стало предметом широкого обсуждения в профессиональных кругах и получило название «дело Онэксим», стоит отметить несколько ключевых моментов.

Арбитражный суд Москвы вынес решение в пользу налогового ведомства (дело № А40-142855/18-115-4029) в рамках дела «Онэксим», в котором ряд зарубежных компаний были признаны управляемыми с территории России. Это привело к тому, что операции российской компании с этими организациями подлежали налогообложению по НДС.

Российское общество на основании соответствующих соглашений предоставляло иностранным компаниям консультационные и юридические услуги. При этом оно учитывало эти операции как не облагаемые НДС, ссылаясь на то, что местом их реализации, по мнению общества, не является российская территория. Вследствие этого общество не начисляло НДС на указанные услуги.

Тем не менее, федеральная налоговая инстанция считает, что фактическим местом реализации этих услуг является Россия, так как управление иностранными организациями (заказчиками) осуществляется с территории РФ.

Данный вывод основан на подп. 4 п. 1 ст. 148 НК РФ, в котором установлено, что местом ведения деятельности покупателя услуг может быть определено место управления организации. В итоге налогоплательщику из России был начислен дополнительный налог, а также начислены пени и наложен штраф в размере нескольких сотен миллионов рублей.

Эти особенности подчеркивают значимость системы норм, регулирующих налогообложение иностранных компаний в России, являющихся резидентами.

Изучение судебной практики применения международных норм налогообложения показывает, что они влияют на юридический статус налогоплательщика, в частности, на его признание таковым в конкретной стране, а также на сумму налога, которую необходимо уплатить, и на перечень других обязательств. Это касается и определения правосубъектности иностранных компаний в России как налоговых резидентов.

²⁰ Решение Арбитражного суда г. Москвы от 17 декабря 2010 г. № А40-94391/10-142-134 // СПС «КонсультантПлюс».

Литература

1. Бондарчук А.Д., Иванов А.В. Некоторые аспекты налогового резидентства в современной России // Новеллы права, экономики и управления — 2021. Гатчина, 2022. С. 135—138.
2. Гидирим В.А. Основы международного корпоративного налогообложения. М., 2018. 1086 с.
3. Демин А.В. Tax avoidance. Вопросы семантики и сумрак неопределенности // Налоговед. 2020. № 1.
4. Еременок В.В. Критерий места фактического управления в соглашениях об избежании двойного налогообложения: история формирования и толкование // Налоги и налогообложение. 2013. № 4 (106).
5. Налоговое право : учебник / Л.Л. Арзуманова [и др.]. М., 2020. 304 с.
6. Попова И.М. Экономический анализ в налоговом праве // Законы России: опыт, анализ, практика. 2018. № 12. С. 51—56.
7. Рождественская Т.Э., Гузнова Е.А. Российский и международные подходы к определению понятия налогового резидентства // Актуальные проблемы российского права. 2017;(3):94-99.
8. Шахмаматьев А.А. Режим налогообложения нерезидентов: правовая основа регулирования : монография. М. : Юрлитинформ, 2010. 248 с.
9. Юлгушева Л.Ш. Перспективы развития института налогового резидентства физических лиц в Российской Федерации // Журнал российского права. 2021. Т. 25. № 3. С. 126—137.
10. Яблuchанска Е.А. Налоговое резидентство: изменения в эпоху глобализации // Глобализация и публичное право. Российский университет дружбы народов (РУДН). 2020. С. 222—225.

PUBLIC LAW

TAX RESIDENCY: LEGAL REGULATION

Sergei Pimenov²¹

Keywords: *legal capacity, tax, taxation, tax residency of organisations, tax resident, tax legal capacity, tax non-resident, tax residency criteria, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) Model Convention.*

Abstract

Purpose of the work: determining the main criteria of tax residency of juridical persons, analysing their impact on tax policy and strategy of companies, and studying changes caused by denouncing international agreements.

Method used in the study: comparative legal analysis of the Russian and international approaches to determining tax residency of organisations.

Study findings: the study emphasises that correctly determining tax residency is an important component of tax optimisation for companies engaged in international activities. Considering the diversity of criteria and unique requirements in each country, it is recommended for companies to thoroughly study the tax laws and agreements in force in actual jurisdictions.

References

1. Bondarchuk A.D., Ivanov A.V. Nekotorye aspekty nalogovogo rezidentstva v sovremennoi Rossii. Novelly prava, ekonomiki i upravleniia – 2021. Gatchina, 2022. Pp. 135–138.
2. Gidirim V.A. Osnovy mezhdunarodnogo korporativnogo nalogooblozheniia. M., 2018. 1086 pp.
3. Demin A.V. Tax avoidance. Voprosy semantiki i sumrak neopredelennosti. Nalogoved. 2020. No. 1.
4. Eremenok V.V. Kriterii mesta fakticheskogo upravleniia v soglasheniiax ob izbezhanii dvoynogo nalogooblozheniia: istoriia formirovaniia i tolkovanie. Nalogi i nalogooblozhenie. 2013. No. 4 (106).
5. Nalogovoe pravo : uchebnik. L.L. Arzumanova [i dr.]. M., 2020. 304 pp.
6. Popova I.M. Ekonomicheskii analiz v nalogovom prave. Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika. 2018. No. 12. Pp. 51–56.
7. Rozhdestvenskaia T.E., Guznova E.A. Rossiiskii i mezhdunarodnye podkhody k opredeleniiu poniatii nalogovogo rezidentstva. Aktual'nye problemy rossiiskogo prava. 2017;(3):94-99.
8. Shakhmamet'ev A.A. Rezhim nalogooblozheniia nerezidentov: pravovaia osnova regulirovaniia : monografiia. M. : Iurlitinform, 2010. 248 pp.
9. Iul'gusheva L.Sh. Perspektivy razvitiia instituta nalogovogo rezidentstva fizicheskikh lits v Rossiiskoi Federatsii. Zhurnal rossiiskogo prava. 2021. T. 25. No. 3. Pp. 126–137.
10. Iabluchanska E.A. Nalogovoe rezidentstvo: izmeneniia v epokhu globalizatsii. Globalizatsiia i publichnoe pravo. Rossiiskii universitet druzhby narodov (RUDN). 2020. Pp. 222–225.



²¹ Sergei Pimenov, external Ph.D. student at the Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences, Saint Petersburg, Russian Federation. E-mail: mr.pimenov91@mail.ru