

§1 МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Агузарова Л. А., Моргоева А. Х.

НАЛОГОВОЕ РЕЗИДЕНТСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ: РОЛЬ И ЗНАЧЕНИЕ В ПРОЦЕДУРЕ ДЕОФФШОРИЗАЦИИ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ

Аннотация. Предметом исследования является изучение роли понятия «налоговое резидентство организаций» в процедуре деоффшоризации российской экономики. Особое внимание уделяется таким аспектам темы как проблема разграничения понятий «бенефициарный собственник» и «фактический получатель дохода». Определение последнего понятия является основанием для его использования в антимонопольном и антикоррупционном законодательствах. Подробно исследуются такие вопросы как уклонение от уплаты налогов путем применения низконалоговых (офшорных) юрисдикций; мероприятия плана по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения. При написании статьи использовались такие методы, как: исследовательский метод, дедуктивный метод, индуктивный метод, сравнительный метод. Основными выводами проведенного исследования являются: налоговое резидентство выступает одним из механизмов реализации плана по деоффшоризации российской экономики, понятия «фактический получатель дохода» и «бенефициарный владелец» совершенно разные и используются в различных целях; готовящаяся к ратификации Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам предусматривает возможность обмена налоговой информацией.

Ключевые слова: резидент, нерезидент, налоговое резидентство организаций, получатель дохода, бенефициарный собственник, деоффшоризация, офшорные компании, трансфертное ценообразование, серые зоны, налоговое регулирование.

Review: The subject of the research is the role and importance of the concept of «tax residency of legal entities» in the procedure of deoffshorization of the Russian economy. The relevance of this study is confirmed by one of the main problems of the Russian economies: the Russian business offshore. Many of us, the Russian residents, directly or indirectly, is closely affiliated with offshore companies. Special attention is paid to the problem of delimitation

of the concepts of «beneficial owner» and «actual recipient of income». The definition of the latter concept creates the basis for its use in anti-monopoly and anti-corruption laws. The authors also devote their attention to the issue of tax evasion through the use of low-tax (offshore) jurisdictions and the plan for combating erosion of the tax base and the profit tax. When writing the article the authors have used such methods as the research method, deductive method, inductive method and comparative method. The main conclusions of the research are the following: tax residence is one of the mechanisms for the implementation of the plan for the deoffshorization of the Russian economy; the concepts of «actual recipient of income» and «beneficial owner» are completely different and used for different purposes, the first concept being the subject of discussion even at the level of the OECD; the Convention on mutual administrative assistance in tax cases that is being prepared for ratification provides for the exchange of tax information, assistance in collection of taxes in the territories of the countries participating in the Convention and conducting simultaneous inspections with participating countries.

Keywords: offshore companies, deoffshorization, beneficial owner, recipient of income, tax residency of legal entities, nonresidents, resident, transfer pricing, grey zones, fiscal regulation.

Принцип резидентства лежит в основе налогового регулирования экономических взаимоотношений государства и налогоплательщиков. Последние подразделяются на резидентов и нерезидентов. Как известно, налоговые резиденты несут полную налоговую обязанность, то есть платят налог с мирового дохода — дохода, полученного на территории данной страны, так и за рубежом. Нерезиденты несут ограниченную налоговую обязанность — уплачивают налог с дохода, полученного от коммерческой деятельности в данной стране. Во избежание уплаты налога одним и тем же лицом и в стране своего резидентства и в стране получения дохода, между странами заключаются соглашения об избежании двойного налогообложения. В настоящее время в России заключено 80 действующих соглашений.

Налоговый кодекс включает только понятие «налоговое резидентство физических лиц». В основных направлениях налоговой политики Российской Федерации неоднократно предлагалось введение данного понятия, поскольку понятие «российские организации» является очень узким и не учитывает экономическую связь как между организацией и ее учредителями, так и между организациями и дочерними компаниями.

В мировой практике понятия «налоговое резидентство физических лиц» и «налоговое резидентство юридических лиц» в процедуре

налогообложения являются основополагающими. Значимость введения данного понятия в нашей стране объясняется тем, что одной из основных проблем российской экономики является уход российского бизнеса в офшоры. Российская экономика носит офшоризированный характер. Большая часть крупных и средних российских предприятий использует в своей деятельности офшоры.^[3] При этом многие предприятия — российские резиденты непосредственно или косвенно тесно аффилированы с офшорными компаниями. И налоговое резидентство является одним из механизмов реализации плана по деофшоризации российской экономики.

В Российской Федерации определение налогоплательщиков налога на прибыль организаций посредством структуры «российские/иностранная организации» соответствует распространенному в ряде зарубежных стран критерию определения налогового резидентства по месту инкорпорации (учреждения) юридического лица. Между тем, известным является тот факт, что зарегистрированная за рубежом компания является «ширмой» и никакой реальной деятельности не осуществляет. А управляется из России ее реальным бенефициарным собственником. И нет никакой правовой основы для обложения такой компании налогом с дохода, поскольку формально этот доход получает иностранная компания, а не ее реальный (бенефициарный) владелец. Хотя в действительности

ти денежные средства компания тратит по распоряжению реального владельца бизнеса, а то и в его личных интересах. Можно сделать вывод, что ни компания не платит налог с доходов, ни ее реальный владелец.

Критерий инкорпорации по аналогии с рекомендациями стран ОЭСР предлагается дополнить критерием места фактического управления и критерием резидентства участников юридического лица, владеющим в нем контрольным пакетом (критерий контроля), что позволит не допустить использование одного из следующих способов минимизации или избежания российского налогообложения. Первый способ: иностранная организация, созданная за рубежом, не осуществляет реальную хозяйственную деятельность в государстве инкорпорации, но фактически управляется из Российской Федерации, то есть заседания правления или совета директоров проводятся на ее территории. Второй способ: иностранное юридическое лицо учреждается налоговыми резидентами Российской Федерации в стране с более низкими ставками налогообложения, чем в России. При этом доля российских участников иностранного юридического лица позволяет им контролировать данную организацию.

Зарубежные страны практикуют и другой подход: налоговое резидентство и налоговый статус компании определяются через критерии, позволяющие определить фактическую «связь» с тем или иным государством, независимо от места ее регистрации. Основным критерием является место фактического управления компанией. Этот критерий, в свою очередь, также определяется на основании критериев: место проведения совета директоров; место оперативного управления; местонахождение главного офиса или административного здания; местонахождение центральной бухгалтерии; местонахождение архива и т.д.

Похожие критерии уже закреплены в специальных протоколах к соглашениям, которые в последние два года были подписаны Россией с Кипром, Люксембургом, Швейцарией и другими странами.

Юридическое лицо в каком-то смысле сравнимо с физическим лицом. У этих лиц есть связующее понятие «место регистрации». Для физического лица также важна реальная связь с тем или иным государством, но определяется она через другие критерии, а именно: место проживания и работы, местонахождение его постоянного жилища, семьи и т.д.^[4] «Реальная» деятельность компании определяется обычно управлением компанией, принятием основных решений о ее деятельности, деятельности совета директоров. Поэтому в Великобритании, например, критерий места центрального управления и контроля применяется уже более 130 лет, и постепенно начал применяться другими странами.

Говоря о налоговом резидентстве юридических лиц необходимо отметить наименее проработанное не только в российской практике, но и на международном уровне понятие фактического получателя дохода. Очень часто данное понятие путают с понятием бенефициарного собственника. В английском языке обычно и то и другое понятие обозначаются одним словом — *beneficial owner*, но юридический смысл данных понятий совершенно разный.

Понятие «бенефициарный владелец» или «бенефициарный собственник» подразумевает конечного акционера, фактического владельца компании, косвенно принимающего участие в управленческой деятельности компании (через другие компании, трасты, доверенных лиц, номинальных держателей и др.). Что касается фактического владельца компании, то раскрытие данного понятия бывает необходимо для антикоррупционного и антимонопольного законодательства. В антикоррупционном законодательстве — для установления фиктивных юридических лиц, совершающих преступления под прикрытием, в антимонопольном законодательстве — для получения информации об аффилированных лицах и установлении истинного владельца бизнеса.

Понятие «фактический получатель дохода» не несет негативного смысла в налоговых целях и означает лицо, получающее доход в эко-

номическом и юридическом смысле в свое распоряжение и в связи с этим несет налоговые обязательства.

Дискуссия о точном определении фактического получателя до сих пор продолжается даже на уровне ОЭСР (а именно здесь создаются основные документы по международному налогообложению и толкованию соглашений об избежании двойного налогообложения). До настоящего времени достигнуто соглашение по следующим пунктам: понятия «фактический получатель дохода» и «бенефициарный владелец» являются совершенно разными понятиями и используются в различных целях; посредник или номинальный держатель также не является фактическим получателем дохода; таковым также не является компания, специально созданная для использования налоговых преимуществ по международным соглашениям, которая действует в качестве «администратора» дохода.

Таким образом, фактическим получателем дохода является «реальный» получатель дохода. Реальный получатель дохода получает его в свое распоряжение и, естественно, будет разумно, что он и должен уплатить налог с этого дохода. Но отсюда и вытекает проблема. Нередко доход выплачивается лицу, имеющему согласно налоговым соглашениям, право на пониженную ставку или полностью освобождаемому от уплаты налога. На самом же деле налогооблагаемый доход получает лицо, зарегистрированное в низконалоговой или офшорной юрисдикции и не имеющее никаких налоговых льгот.

Для решения данной проблемы — выявления фактических получателей дохода планируется ратификация Конвенции Совета Европы и ОЭСР 1988 г. о взаимной помощи по налоговым вопросам. Налоговые органы собираются их выявлять при помощи обмена информацией с налоговыми органами других стран. Обложение доходов будет происходить на основании определения фактического, а не формального получателя дохода. Данная конвенция в настоящее время подписана 63 государствами, включая ее распространение на заморские территории Великобритании. Она предусматривает

возможность обмена налоговой информацией, помощь по взиманию налогов на территориях стран-участниц Конвенции, а также проведение одновременных проверок со странами-участницами.

Проводимые при названных процедурах переговоры о заключении соответствующих соглашений с упомянутыми юрисдикциями в целях противодействия использованию незаконных схем минимизации налогообложения будут проводиться на основе разработанного проекта Типового межправительственного соглашения об обмене налоговой информацией с офшорными и низконалоговыми юрисдикциями.

Одним из положений данного соглашения будет право российских налоговых органов участвовать в налоговых проверках за рубежом и, соответственно, такая возможность будет предоставлена налоговым органам стран-участниц Конвенции.

В настоящее время возможность отправки запросов за рубеж достаточно ограничена. Конвенция предусматривает намного больше инструментов для получения информации из-за рубежа. Во-первых, в дополнение к уже известному обмену информацией *по запросу* появятся *автоматический и произвольный* обмен информацией. Следующим преимуществом вводимой конвенции является обеспечение поступления в бюджет недоплаченного налога в тех случаях, когда имущество налогоплательщика находится за границей.

Следующей проблемой разграничения понятий налогового резидентства и фактического получателя дохода является сложность их определения и выделения основных критериев. Это влечет произвольность толкования и применения понятий судебными и налоговыми органами. Обостряется данная проблема отсутствием у налоговых органов, налогоплательщиков и судебных органов опыта применения понятий, подходов, ^[7] которые десятилетиями вырабатывались в европейских странах и США. Поскольку ОЭСР является создателем основных документов по международному налогообложению и толкованию соглашений об избежании

двойного налогообложения, а Россия до сих пор не является ее членом, то мы практически не имеем никаких документов ОЭСР на русском языке. Хотя именно на эти документы собирается опираться Минфин. В данном случае есть большая опасность, что все эти незнакомые российскому налогоплательщику понятия будут применяться произвольно, в зависимости от уровня компетентности и собственного понимания конкретного инспектора, от ситуации и необходимости решения фискальных задач, а налогоплательщики будут наказываться за нарушения, которые они совершать не собирались.

Вопрос уклонения от уплаты налогов путем применения низконалоговых (офшорных) юрисдикций также является одним из ключевых. В сентябре 2013 года главами государств Большой двадцатки был одобрен План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения доходов, получаемых от оказания консалтинговых услуг и операций с ценными бумагами, трансфертного ценообразования, выплаты роялти и процентов через «транзитные» страны, с которыми у России заключены соглашения об избежании двойного налогообложения.

Мероприятия Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения доходов направлены на решение проблем, возникающих при налогообложении в области цифровой экономики, ужесточение правил налогообложения

прибыли контролируемых иностранных компаний, устранение двойного «налогообложения», пересмотр требований к налогообложению при трансфертном ценообразовании финансовых операций и к документации компаний в рамках контроля за трансфертным ценообразованием, а также раскрытие информации.

Практически все лидеры подчеркнули важность принятия плана по предотвращению размывания налоговой базы. Всеми лидерами план действий в этой области был одобрен. Необходимо подготовить меры, направленные на уменьшение количества уклонистов от уплаты налогов. Такие меры должны приниматься в соответствии с законами в юрисдикциях, где работают компании.

Таким образом, введение в российское налоговое законодательство понятия налогового резидентства юридического лица, основанного на критерии контроля и управления, позволит налоговым органам взимать налоги с компаний, которые фактически являются российскими, хотя и зарегистрированы где-то за рубежом. Значимость введения данного понятия заключается также в направленности российской экономики на деофшоризацию. Понятие «налоговое резидентство юридических лиц» является механизмом для реализации этого плана. Посредством разграничения понятий «фактический получатель дохода» и «бенефициарный собственник» позволит решить проблемы определения фактического получателя дохода и сложность определения и выделения основных критериев.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Агузарова Л. А. Новое в налоговом законодательстве Российской Федерации // Аудит и финансовый анализ. 2014. № 6. С. 9–11.
2. Агузарова Л. А. Содержание и сущностная специфика налогового администрирования // Известия КБНЦ РАН. 2010. № 2.
3. Агузарова Л. А., Элбакиева З. Б. Налоговое регулирование в системе межбюджетных отношений Российской Федерации // Экономико-правовые аспекты реализации стратегии модернизации России: реальные императивы динамичного социохозяйственного развития / Под ред. Г. Б. Клейнера, Э. В. Соболева, В. В. Сорокожердьева, З. М. Хащевой. Краснодар, 2014. С. 6–10.
4. Агузарова Ф. С. Об изменениях Российского налогового законодательства // Финансы и кредит. — 2014. — № 21. — С. 46–51.

5. Балаева Д. А., Агузарова Ф. С., Дзодзиков М. Р. Актуальные проблемы налогообложения и основные пути их решения, 2008. — Т. 4. — С. 115–118.
6. Дзагоева М. Р., Тускаева М. Р. Проблемы реализации программ по поддержке малого бизнеса в муниципальных образованиях/В сборнике: Молодежь и наука: актуальные вопросы социально-экономического развития региона 2012. С. 176–180.
7. Токаева С. К., Агузарова Ф. С. Теоретические и методологические подходы к оценке налогового потенциала//Terra Economicus. 2013. Т. 11. № 3–3. С. 10–13.
8. Павлов П. В. Особый административно-правовой режим на территории офшорных зон: порядок применения и направления совершенствования // Теоретическая и прикладная экономика. — 2012. — 1. — С. 6–130. URL: http://www.e-notabene.ru/etc/article_424.html
9. П. В. Павлов Офшорные зоны в России и за рубежом: экономико-правовые основы функционирования // Тренды и управление. — 2013. — 1. — С. 54–71. DOI: 10.7256/2307–9118.2013.01.7.

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Aguzarova L. A. Novoe v nalogovom zakonodatel'stve Rossiiskoi Federatsii//Audit i finansovyi analiz. 2014. № 6. S. 9–11.
2. Aguzarova L. A. Soderzhanie i sushchnostnaya spetsifika nalogovogo administrirovaniya//Izvestiya KBNTs RAN. 2010. № 2.
3. Aguzarova L. A., Elbakieva Z. B. Nalogovoe regulirovanie v sisteme mezhbyudzhethnykh otnoshenii Rossiiskoi Federatsii//Ekonomiko-pravovye aspekty realizatsii strategii modernizatsii Rossii: real'nye imperativy dinamichnogo sotsiokhozyaistvennogo razvitiya/Pod red. G. B. Kleinera, E. V. Soboleva, V. V. Sorokozherd'eva, Z. M. Khashchevoi. Krasnodar, 2014. S. 6–10.
4. Aguzarova F. S. Ob izmeneniyakh Rossiiskogo nalogovogo zakonodatel'stva//Finansy i kredit. — 2014. — № 21. — S. 46–51.
5. Balaeva D. A., Aguzarova F. S., Dzodzikov M. R. Aktual'nye problemy nalogooblozheniya i osnovnye puti ikh resheniya, 2008. — Т. 4. — С. 115–118.
6. Dzagoeva M. R., Tuskaeva M. R. Problemy realizatsii programm po podderzhke malogo biznesa v munitsipal'nykh obrazovaniyakh/V sbornike: Molodezh' i nauka: aktual'nye voprosy sotsial'no-ekonomicheskogo razvitiya regiona 2012. S. 176–180.
7. Tokaeva S. K., Aguzarova F. S. Teoreticheskie i metodologicheskie podkhody k otsenke nalogovogo potentsiala//Terra Economicus. 2013. Т. 11. № 3–3. S. 10–13.
8. Pavlov P. V. Osobyi administrativno-pravovoi rezhim na territorii ofshornykh zon: poryadok primeneniya i napravleniya sovershenstvovaniya // Teoreticheskaya i prikladnaya ekonomika. — 2012. — 1. — С. 6–130. URL: http://www.e-notabene.ru/etc/article_424.html
9. P. V. Pavlov Ofshornye zony v Rossii i za rubezhom: ekonomiko-pravovye osnovy funktsionirovaniya // Trendy i upravlenie. — 2013. — 1. — С. 54–71. DOI: 10.7256/2307–9118.2013.01.7.