

ОТЗЫВ
на автореферат диссертации
Анищенко Дмитрия Евгеньевича
на тему «Правовые основы взимания налогов,
удерживаемых в Российской Федерации у источника дохода
при выплатах иностранным лицам»,
представленной на соискание ученой степени
кандидата юридических наук
по специальности 5.1.2. «Публично-правовые
(государственно-правовые) науки»

Диссертационное исследование по специальности «Публично-правовые (государственно-правовые) науки» на тему «Правовые основы взимания налогов, удерживаемых в Российской Федерации у источника дохода при выплатах иностранным лицам» является актуальным. Международные экономические отношения, из которых возникают налоговые обязанности, существенно видоизменяются, однако сохраняются как явление. Режим налогообложения международных экономических транзакций должен быть *экономически обоснованным*, то есть обязанность уплатить налог в стране должна быть основана на тесной объективной связи транзакции со страной. Такой налоговый режим должен быть *нейтральным*, т.е. должен исключать произвольные пробелы или разночтения налоговых последствий однородных операций. Процедура взимания налога должна быть *эффективной* с точки зрения административных издержек и *удобной* для обязанных лиц. Правила, устанавливающие как саму налоговую обязанность, так и процедуру взимания налога, должны быть *понятными* и иметь *форму закона*. При таких условиях режим налогообложения международных транзакций интуитивно понятен; для иностранного бизнеса он повышает привлекательность страны, для отечественного бизнеса – становится соразмерным бременем. Подобный режим налогообложения, способствуя международному экономическому сотрудничеству, создаёт условия для роста благополучия в сотрудничающих странах.

Как верно отмечает автор, существующий налоговый режим международных транзакций в целом отвечает изложенным параметрам, однако характеризуется отдельными неясностями и недочётами. Также есть неясности и в его доктринально-теоретическом понимании.

При бесспорности подхода, что притязания государств на взимание налога у источника с доходов, выплачиваемых из страны, должны иметь экономическое основание в природе дохода, а не в самом его наличии, и не могут быть произвольными, оставалось неясным, почему одни виды доходов иностранных лиц облагаются налогом у источника, а другие нет. Более десятка видов доходов иностранных лиц, облагаемых налогом у источника, не были систематизированы, их единый признак или несколько укрупнённых признаков не были разработаны. Обычное их обозначение как пассивных не имело общепринятого и ясного определения, оставаясь скорее интуитивным. Доходы иностранных физических лиц и организаций чаще всего рассматривались отдельно, не в системе.

Автор, обобщив российское и зарубежное законодательство, показал, что набор ситуаций, в которых доходы иностранных лиц облагаются налогом у источника, не произволен и отражает экономическую связь доходов с территорией страны на основе одного из трёх критериев.

Наиболее явным критерием выступает связь дохода с недвижимостью, которая расположена в стране, – с землей или (и) расположенными на ней постройками (помещениями в них или иными их частями). Земля выступает частью территории страны, постройки неразрывно связаны с землёй, как и любые расположенные в постройках помещения или иные части построек. Автор обосновал возможность расширения круга доходов от недвижимости, облагаемых налогом у источника, за счёт доходов от передачи ряда видов прав на недвижимость (в частности, арендных прав), которые к такому виду доходов в действующем законодательстве прямо не отнесены. Предложение автора закрепить фискальные права нашей страны на такие виды доходов заслуживает поддержки.

Большинство видов доходов иностранных лиц, облагаемых налогом у источника, объединяет признак, в силу которого такие доходы принято называть пассивными. Однако он не имел в отечественной доктрине достаточно чёткого определения. Автор раскрыл его через оценку, в какой стране, т.е. получателем либо плательщиком дохода, используются человеческие факторы производства – предпринимательская способность и труд, – которые играют решающую роль в извлечении (генерации) дохода. Если источником извлечения дохода в типовой ситуации для данного вида дохода выступает предпринимательская способность или (и) труд его плательщика, а не получателя, то для последнего доход следует считать пассивным. Критерий иллюстрируется автором на конкретных примерах пассивных доходов, в частности, в виде дивидендов и процентов.

Автор верно отмечает, что выработанный им признак отражает оценку типовых ситуаций для данных видов дохода. Конкретные ситуации, кто и как извлекал доход, правового значения не имеют. Если законодатель имел рациональные основания для суждения, что в типовой ситуации данный вид дохода извлекается усилиями плательщика и является пассивным, то налог у источника взимается в любой такой ситуации, а презумпция пассивности дохода определённого вида не может опровергаться обстоятельствами конкретного дела. Таким образом, выработанный автором критерий призван объяснить смысл законодательных решений и не может использоваться как основа предмета доказывания в конкретных делах, что отмечает сам автор.

Конструкция выработанного автором признака – чьи человеческие факторы производства имеют решающее значение для извлечения данного вида дохода – отчасти схожа с критерием стороны, чьё исполнение наиболее существенно для исполнения договора, используемым в международном частном праве для разрешения коллизии, право какой страны нужно применить к договору. Вместе с тем авторский признак пассивных доходов, как отмечено выше, имеет значимость для объяснения законодательного решения, а не как основа определения прав и обязанностей в конкретных правоотношениях, связанных с выплатой определённой суммы дохода.

Исследуя отдельные разновидности пассивных доходов, автор сделал обоснованный вывод, что любые доходы от отчуждения прав участия в российских организациях (корпоративных прав) являются пассивными и должны, как правило, облагаться российским налогом у источника как у физических лиц – нерезидентов, так и у иностранных организаций. В рамках действующего законодательства доходы от отчуждения участия в российских организациях облагаются налогом на доходы физических лиц у нерезидентов, однако у иностранных юридических лиц такие доходы только если в активах юридического лица, участие в котором отчуждаются, более половины составляет недвижимость, расположенная в стране. Такое различие подходов лишено явного экономического основания.

Наконец, помимо доходов от недвижимости и пассивных доходов (понимаемых как две разных категории) автор выделяет третий критерий облагаемых доходов иностранных лиц: экономическое присутствие в стране, недостаточное для признания постоянного представительства или для получения статуса резидента, но достаточное для обложения налогом у источника. Этот критерий автор применяет к доходам от деятельности физических лиц – нерезидентов на территории страны в отсутствие статуса резидента и к международным перевозкам через территорию страны. Автор верно отмечает, что этот критерий существенно отличается от первых двух, а соответствующий ему вид дохода является активным. Для этих видов доходов автор предложил для обеспечения экономически обоснованного и равного налогообложения предоставить возможность вычета расходов, непосредственно связанных с облагаемыми доходами.

Автор упомянул в исследовании перспективы налогообложения цифровой экономики, отметив, что в этой сфере доходы не подпадают ни под один из имеющихся критериев тесной экономической связи со страной. Даже если признать использование персональных данных граждан, которые проживают в стране, новым критерием, к настоящему времени не проработаны конкретные правила установления достаточной связи со страной и подходы к применению подобного нового критерия.

Значительный интерес представляют предложения автора установить порядок разового декларирования доходов иностранными лицами, когда российские лица, выплачивающие им доходы, не признаются налоговыми агентами (например, когда доход выплачивают физические лица). Следует признать заслуживающими пристального внимания предложения автора обусловить оформление перехода прав от иностранных лиц исполнением налоговой обязанности, особенно в контексте рисков неприменимости положений международных договоров об административной помощи иностранных государств в сборе налогов.

Однако в контексте данного предложения предлагаем автору в рамках публичной защиты высказать точку зрения, не приведёт ли его внедрение к фактическому расширению круга налоговых агентов, не станет ли оно поводом для иностранных лиц, чтобы переложить свои обязанности разового декларирования на покупателей, которые для приобретения прав у иностранных лиц вынуждены будут по доверенности подавать разовые декларации и уплачивать соответствующие налоги.

Предложение автора закрепить в Налоговом кодексе РФ возможность взыскания недоимки с налогового агента в субсидиарном порядке также нуждается в прояснении применительно к ситуациям, когда длительные попытки взыскания с основного должника могут позволить налоговому агенту прекратить деятельность и скрыть имущество от взыскания.

Диссертация отвечает требованиям, установленным Московским государственным университетом имени М.В. Ломоносова к работам подобного рода. Содержание диссертации соответствует паспорту специальности 5.1.2. – «Публично-правовые (государственно-правовые) науки», а также критериям, определенным Положением о присуждении ученых степеней в Московском государственном университете имени М.В. Ломоносова, и оформлена согласно Положению о диссертационном совете Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова.

Таким образом соискатель Анищенко Дмитрий Евгеньевич заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 5.1.2. – «Публично-правовые (государственно-правовые) науки».

Отзыв представил:

Заместитель руководителя Федеральной налоговой службы,
действительный государственный советник Российской Федерации
3 класса

Бащев Виктор Валентинович

22 мая 2023 года

Контактные данные:

127381, г. Москва, Неглинная ул., д. 23

Федеральная налоговая служба

тел.: (495) 913-06-21

e-mail: mns0012@nalog.ru

Подпись заместителя руководителя
Федеральной налоговой службы Бащева В.В.
удостоверяю:

Начальник отдела кадров центрального аппарата Управления кадров

Тарантина Жанна Викторовна

22 мая 2023 года