

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
имени М.В. ЛОМОНОСОВА

На правах рукописи

Анищенко Дмитрий Евгеньевич

**Правовые основы взимания налогов,
удерживаемых в Российской Федерации у источника дохода
при выплатах иностранным лицам**

Специальность 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2023

Диссертация подготовлена на кафедре финансового права юридического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова

Научный руководитель – *Хаменушко Иван Владимирович*,
кандидат юридических наук

Официальные оппоненты – *Демин Александр Васильевич*,
доктор юридических наук, доцент, ФГАОУ
ВО «Сибирский федеральный
университет», юридический институт,
кафедра предпринимательского,
конкурентного и финансового права,
профессор;
Хаванова Инна Александровна,
доктор юридических наук, ФГНИУ
«Институт законодательства и
сравнительного правоведения при
Правительстве Российской Федерации»,
главный научный сотрудник отдела
финансового, налогового и бюджетного
законодательства;
Шепенко Роман Алексеевич,
доктор юридических наук, профессор,
ФГАОУ ВО «Московский государственный
институт международных отношений
(университет) Министерства
иностраннных дел Российской Федерации»,
международно-правовой факультет,
кафедра административного и
финансового права, профессор.

Защита диссертации состоится «25» мая 2023 г. в 16 часов 30 минут на заседании диссертационного совета МГУ.051.4 Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова по адресу: Москва, Ленинские горы, д.1, стр.13-14, 4-й учебный корпус, Юридический факультет, ауд.536а.

E-mail: dissovet@law.msu.ru

С диссертацией можно ознакомиться в отделе диссертаций научной библиотеки МГУ имени М.В. Ломоносова (Ломоносовский просп., д. 27) и на портале: <https://dissovet.msu.ru/dissertation/051.4/2492>.

Автореферат разослан «___» апреля 2023 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
доктор юридических наук, доцент

А.А. Троицкая

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Активное развитие международных экономических отношений, использование достижений научно-технического прогресса сделало возможным появление и развитие трансграничных финансовых и товарных рынков, международных промышленных проектов, заключение многонациональных сделок и привлечение зарубежных инвестиций. Одновременно с этим глобализация экономики приводит к появлению новых возможностей для неправомерной минимизации налогового бремени.

Так, согласно исследованию, проведенному независимой организацией Tax Justice Network в 2021 году на основании данных о 232 государствах и территориях, общий размер налогов, не уплаченных вследствие использования международных инструментов избежания обязанности по их уплате, составил 483 миллиарда долларов США¹. По данным Организации экономического сотрудничества и развития (далее – *ОЭСР*), опубликованным в январе 2017 года, ежегодные потери бюджетов стран-участниц ОЭСР от использования трансграничных инструментов избежания налогов составляли от 100 до 240 миллиардов долларов США².

Подобное поведение налогоплательщиков делает необходимым укрепление международного сотрудничества государств в борьбе с уклонением от уплаты налогов. В рамках такого сотрудничества Российская Федерация, в частности, присоединилась к реализации плана BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, план противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения), разработанного ОЭСР, представляющего собой беспрецедентный случай международного сотрудничества развитых стран-членов ОЭСР и «Большой двадцатки» в сфере налогообложения.

¹ URL: https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2021/11/State_of_Tax_Justice_Report_2021_ENGLISH.pdf (дата обращения: 08.04.2023).

² URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf> (дата обращения: 08.04.2023).

Данный план предусматривает совершенствование национального налогового законодательства стран – участниц; введение в международные налоговые соглашения новых условий применения налоговых льгот; осуществление обмена информацией между государствами и проведение взаимосогласительных процедур. Необходимость реализации мероприятий плана BEPS в целях борьбы с налоговыми злоупотреблениями и агрессивным международным налоговым планированием была закреплена в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов³. В частности, Федеральным законом от 01.05.2019 №79-ФЗ ратифицирована многосторонняя Конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения⁴. Данная Конвенция предусматривает внесение изменений, направленных на противодействие налоговым злоупотреблениям при трансграничных операциях, в действующие договоры об избежании двойного налогообложения.

Кроме того, Российской Федерацией за последние несколько лет были предприняты и иные меры по противодействию уклонению от уплаты налогов с использованием международных инструментов. Так, были введены институт налогового резидентства организаций, институт контролируемых иностранных компаний, законодательно закреплена концепция «фактического получателя дохода» («бенефициарного собственника»). Кроме того, в 2017 году в налоговое законодательство была введена общая норма, направленная на установление пределов осуществления прав по исчислению налогов, – статья 54.1 Налогового кодекса РФ⁵, которая подлежит применению в том числе к трансграничным операциям.

³ URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/ONNP_2016-2018.pdf (дата обращения: 08.04.2023).

⁴ Федеральный закон «О ратификации многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения» от 01.05.2019 № 79-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 06.05.2019, № 18, ст. 2203.

⁵ Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» от 18.07.2017 № 163-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 24.07.2017, № 30, ст. 4443.

В Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов Министерство финансов Российской Федерации продолжило избранную линию совершенствования регулирования трансграничного налогообложения, указав на необходимость выработки новых подходов к обложению сектора цифровой экономики (в том числе решения вопроса определения источника доходов, получаемых цифровыми компаниями), доработки концепции применения фактического права на доходы, модернизации института налогового резидентства⁶.

Отдельно следует отметить планомерную политику Российской Федерации по пересмотру международных налоговых соглашений с государствами, традиционно используемыми для вывода российского капитала⁷, в частности, Республикой Кипр⁸, Республикой Мальта, Великим Герцогством Люксембург⁹; расторжение Соглашения об избежании двойного налогообложения с Королевством Нидерланды¹⁰.

Вместе с тем современная российская экономика, испытывающая трудности как вследствие глобальных экономических процессов, так и по причине санкций иностранных государств, заинтересована в долгосрочных инвестициях, в том числе зарубежных. Так, в Стратегии национальной безопасности Российской Федерации были закреплены соответствующие направления политики, призванные повысить привлекательность российской экономики для локальных и иностранных инвесторов, в частности: обеспечение ускорения темпов прироста инвестиций в основной капитал,

⁶URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=128344&fbclid=IwAR2z0SwP_5d_zWF2ZdHTorY7_Pu6ROHgAxPrDq8mwi4XrhvmlrOHwfAozp4 (дата обращения: 08.04.2023).

⁷ См.: Абдрашитова А.Ф., Щекин Д.М. Пересмотр международных налоговых соглашений: ответ России на коронакризис // Закон. 2020. № 5. С. 173.

⁸ URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37175-rossiya_i_kipr_podpisali_protokol_ob_izmenenii_nalogovogo_soglasheniya_mezhdu_stranami (дата обращения: 08.04.2023).

⁹ URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37027-minfin_rossii_napravil_pisma_ob_izmenenii_soglashenii_ob_izbezhanii_dvoynogo_nalogooblozheniya_s_lyuksemburgom_i_maltoj (дата обращения: 08.04.2023).

¹⁰ URL: https://minfin.gov.ru/ru/press-center/?id_4=37516-o_denonsatsii_soglasheniya_ob_izbezhanii_dvoynogo_nalogooblozheniya_s_niderlandami (дата обращения: 08.04.2023).

защиты и поощрения капиталовложений; развитие международных торгово-экономических связей, содействие привлечению в Российскую Федерацию иностранных инвестиций, передовых технологий и высококвалифицированных специалистов¹¹. Важность привлечения прямых иностранных инвестиций была отмечена и в Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов¹².

В связи с обозначенными тенденциями особое значение приобретают вопросы правового регулирования налогообложения доходов, получаемых иностранными налогоплательщиками от российских источников. Хотя данный институт существует в российском налоговом праве достаточно давно¹³, однако составляющие его основу правила до сих пор содержат значительное количество пробелов и противоречий. В частности, на уровне законодательства и правоприменительной практики отсутствует единый подход к определению источника дохода, принципов отнесения доходов к источникам в Российской Федерации; регулирование отдельных вопросов налогообложения доходов иностранных лиц осуществляется исключительно на уровне правоприменительной практики. Подобные недостатки правового регулирования, по нашему мнению, создают правовую неопределенность в вопросах налогообложения доходов иностранных лиц, которая препятствует реализации декларируемых задач по созданию в России благоприятного инвестиционного климата и привлечению прямых иностранных инвестиций.

Отдельные положения налогового законодательства РФ, напротив, оставляют возможность искусственного вывода из-под российского налогообложения отдельных видов доходов, получаемых иностранными лицами от российских источников. В частности, текущая конструкция норм

¹¹ См.: Указ Президента РФ «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации» от 02.07.2021 № 400 // Собрание законодательства РФ, 05.07.2021, N 27 (часть II), ст. 5351.

¹² URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=128344&fbclid=IwAR2z0SwP_5d_zWF2ZdHTorY7_Pu6ROHgAxPrDq8mwi4XrhvmlrOHwfAozp4 (дата обращения: 08.04.2023).

¹³ См., например: Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14.06.1990 № 1560-1 // Ведомости СНД СССР и ВС СССР, 1990, № 27. Ст. 522.

статьи 309 Налогового кодекса РФ позволяет не облагать проценты и дивиденды, выплачиваемые иностранными организациями за счет прибыли, полученной от их деятельности на территории России (в тех случаях, когда выплата осуществляется лицом, не признаваемым налоговым агентом); отсутствует механизм налогообложения доходов от сделок, связанных с российской недвижимостью, сторонами которых выступают иностранные лица. Указанные пробелы в законодательстве, несмотря на наличие экономических оснований налогообложения перечисленных видов доходов иностранных лиц, приводят к потере налоговой базы и лишают Российскую Федерацию налоговых доходов, необходимых для реализации общегосударственных задач.

По этой причине изменение правил налогообложения доходов иностранных лиц, получаемых от российских источников, является важным направлением совершенствования отечественного налогового законодательства.

Степень научной разработанности темы исследования. Отдельные аспекты подоходного налогообложения иностранных лиц исследовались Б.Я. Бруком, К.Е. Викуловым, Д.В. Винницким, В.А. Гидиримом, А.В. Деминым, М.А. Денисаевым, В.А. Кашиным, А.В. Кирилловым, О.Ю. Конновым, И.И. Кучеровым, В.А. Мачехиным, С.Г. Пепеляевым, А.И. Погорлецким, К.А. Пономаревой, Г.П. Толстопятенко, И.А. Хавановой, А.А. Шахмаматьевым, Р.А. Шепенко и другими учеными.

Среди наиболее значимых диссертационных исследований по указанной теме можно назвать докторскую диссертацию А.А. Шахмаматьева «Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации»¹⁴. Данная работа посвящена общим принципам и правилам налогообложения иностранных лиц, и в меньшей степени – частному случаю подоходного налогообложения у источника выплаты в Российской Федерации.

¹⁴ Шахмаматьев А.А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации: дисс. ... доктора юрид. наук. Москва, 2010.

Также можно отметить кандидатскую диссертацию С.В. Сергеева «Правовое регулирование налогообложения доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации»¹⁵, посвященную взиманию в Российской Федерации налога на прибыль организаций и НДС с иностранных организаций. Между тем в данном исследовании не затрагивались вопросы налогообложения физических лиц – нерезидентов, получающих доходы от российских источников, а также не рассматривался вопрос определения понятия «источник дохода».

Среди работ, написанных на смежные темы, связанные с правовым регулированием подоходного налогообложения иностранных лиц, следует выделить диссертационные исследования З.В. Балакиной¹⁶, В.Ф. Евтушенко¹⁷, Е.С. Ефремовой¹⁸, М.И. Калинина¹⁹, С.С. Малышева²⁰, К.А. Пономаревой²¹, Л.В. Полежаровой²², Л.Н. Старженецкой²³, К.К. Токаревой²⁴, И.А. Хавановой²⁵, Г.Р. Яруллиной²⁶.

Также вопросы подоходного налогообложения иностранных лиц исследовались многими известными зарубежными учеными, среди которых следует выделить Степана Гаджо (Stjepan Gadžo), Эрика Кеммерена (Eric

¹⁵ Сергеев С.В. Правовое регулирование налогообложения доходов иностранных организаций, полученных от источников в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2020.

¹⁶ Балакина З.В. Налогово-правовые аспекты применения концепции бенефициарного собственника («beneficial owner») дохода в Российской Федерации: проблемы и решения: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2018.

¹⁷ Евтушенко В.Ф. Правовое положение налоговых агентов: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2006.

¹⁸ Ефремова Е.С. Ответственность за совершение налоговых правонарушений (Актуальные проблемы в свете нового КоАП РФ): дис. ... канд. юрид. наук. Санкт-Петербург, 2003.

¹⁹ М.И. Калинин. Совершенствование системы налогообложения доходов иностранных организаций: дис. ... канд. эконом. наук. Москва, 2005.

²⁰ С.С. Малышев. Налогообложение прибыли (доходов) иностранных организаций в Российской Федерации: дис. ... канд. эконом. наук. Москва, 2005.

²¹ К.А. Пономарева. Правовой режим налогообложения прибыли юридических лиц и доходов физических лиц в Российской Федерации и Европейском Союзе: сравнительно-правовое исследование: дисс. ... доктора юрид. наук. Москва, 2021.

²² Полежарова Л.В. Методология налогообложения и налогового администрирования транснациональных компаний и бенефициаров: дис. ... док. эконом. наук. Москва, 2021.

²³ Старженецкая Л.Н. Правовое регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний: опыт зарубежных стран и России: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2016.

²⁴ К.К. Токарева. Документы организации экономического сотрудничества и развития в системе источников налогового права Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2018.

²⁵ И.А. Хаванова. Избежание двойного налогообложения и предотвращение уклонения от налогообложения в условиях взаимодействия национального и международного права: дисс. ... доктора юрид. наук. Москва, 2016.

²⁶ Г.Р. Яруллина. Финансово-правовое регулирование налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство: дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2017.

С.С.М. Kemmeren), Михаэля Ланга (Michael Lang), Эрнеста Ларкинса (Ernest R. Larkins), Паскуале Пистоне (Pasquale Pistone), Радхакишана Равала (Radhakishan Rawal), Алана Стивенсона (Alan B. Stevenson), Клауса Фогеля (Klaus Vogel).

Целью диссертационного исследования является разработка целостной правовой концепции налогообложения доходов иностранных лиц, осуществляемого путем удержания сумм налогов у источника выплаты. Данная цель достигается посредством проведения комплексного исследования механизма правового регулирования такого налогообложения.

Для достижения указанной цели определены следующие **задачи диссертационного исследования**:

- определение правовых и экономических предпосылок возникновения у государства налоговых притязаний в отношении доходов иностранных лиц, а соответственно – и предпосылок признания таких доходов полученными от источников в этом государстве;
- научно обоснованная классификация доходов иностранных лиц от источников в Российской Федерации для целей учета экономических и правовых предпосылок их налогообложения;
- выработка эффективных способов устранения пробелов правового регулирования и недостатков в механизме правового регулирования налогообложения отдельных видов доходов иностранных лиц от российских источников (в частности, дивидендов, процентов, лицензионных платежей, доходов от операций с недвижимостью, международных перевозок);
- предложение оптимальной системы правового регулирования процедурного механизма взимания налогов с доходов иностранных лиц от российских источников.

Предметом диссертационного исследования являются: экономические и правовые предпосылки возникновения у государства налоговых притязаний в отношении доходов иностранных лиц; особенности отражения таких предпосылок в отдельных положениях законодательства,

регулирующих налогообложение доходов, получаемых иностранными лицами от российских источников, и их имплементации в правоприменительной практике; реализация принципов налогообложения и сборов в правилах налогообложения доходов, получаемых иностранными лицами от российских источников.

Объектом диссертационного исследования является современный механизм правового регулирования налогообложения доходов иностранных лиц путем удержания сумм налогов (налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц) у источника выплаты.

Методологическая основа диссертационного исследования включает комплекс как общенаучных (анализ, синтез, индукция, дедукция, сравнение), так и частнонаучных методов познания, в том числе:

- формально-юридический метод: при исследовании положений норм налогового законодательства, регулирующих налогообложения доходов иностранных лиц от российских источников (статьи 208, 306, 307, 309, 310, 312 Налогового кодекса РФ) и используемых в них понятий;
- историко-правовой метод: при исследовании исторического развития концепций, используемых для обоснования фискальных притязаний государств в отношении доходов иностранных лиц;
- метод анализа: при определении критериев отнесения отдельных видов доходов иностранных лиц к категории доходов, полученных от источников в Российской Федерации;
- логический метод: при определении логических противоречий в существующих подходах к определению критериев доходов иностранных лиц от российских источников;
- сравнительно-правовой метод: при исследовании подходов к налогообложению доходов, получаемых иностранными лицами от национальных источников.

Теоретической основой исследования послужили работы ведущих ученых в области науки финансового права и науки налогового права А.В.

Брызгалина, Д.В. Винницкого, В.А. Гидирима, Е.Ю. Грачевой, В.А. Демина, В.Ф. Евтушенко, М.Ф. Ивлиевой, И.И. Кучерова, В.А. Мачехина, Э.Д. Соколовой, С.Г. Пепеляева, И.А. Хавановой, И.А. Цинделиани, А.А. Шахмаметьева, Д.М. Щекина и других.

Кроме того, в процессе подготовки настоящей работы были использованы работы ученых в области истории и теории государства и права, гражданского права, конституционного права и международного права: С.С. Алексеева, В.В. Долинской, Е.П. Губина, В.В. Лазарева, О.В. Мартышина, М.Н. Марченко, Л.А. Морозовой, В.А. Томсинова, Т.Я. Хабриевой, И.С. Шиткиной и других. Также были использованы работы по экономике следующих авторов: Стэнли Брю (Stanley L. Brue), Леона Вальраса (Marie-Éspirit-Léon Walras), Джона Кларка (John B. Clark), Кэмпбелла Макконелла (Campbell R. McConnell), Альфреда Маршалла (Alfred Marshall), Франка Найта (Frank H. Knight), Адама Смита (Adam Smith), Фредерика Хоули (Frederick Hawley), М.Н. Чепурина и других.

Нормативную базу диссертационного исследования составляет Конституция Российской Федерации, международные договоры Российской Федерации, законодательство и подзаконные нормативные акты Российской Федерации, а в целях сравнения – законодательство иностранных государств, международные договоры иностранных государств.

Эмпирическую базу диссертационного исследования составили судебные акты Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, арбитражных судов округов, арбитражных апелляционных судов, арбитражных судов субъектов Российской Федерации; письма Министерства финансов Российской Федерации и Федеральной налоговой службы; комментарии к статьям типовой Конвенции ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами, комментарии к Модельной конвенции ОЭСР по налогам на доход и капитал; в целях сравнения – судебные акты зарубежных судов.

Научная новизна диссертации. По итогам исследования разработана правовая концепция налогообложения доходов иностранных лиц путем удержания сумм налогов у источника выплаты; определены правовые и экономические предпосылки налоговых притязаний государства на доходы иностранных лиц, а также признания доходов полученными от источников в этом государстве; с учетом таких экономических и правовых предпосылок предложена классификация доходов иностранных лиц; сформулированы предложения по совершенствованию российского налогового законодательства в части, регулирующей налогообложение доходов иностранных лиц, получаемых от источников в России.

В существующих на сегодняшний день научных работах в области налогообложения в Российской Федерации иностранных лиц исследуются, в первую очередь, общие вопросы такого налогообложения, как поимущественного, так и подоходного, а также вопросы подоходного налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства. Кроме того, большая часть исследований посвящена именно налогообложению доходов организаций, а не физических лиц – нерезидентов. Настоящая работа представляет собой комплексное исследование частного случая подоходного налогообложения иностранных лиц (как организаций, так и физических лиц – нерезидентов), а именно – взимания налогов, удерживаемых у источника выплаты дохода в Российской Федерации.

Научная новизна диссертации также проявляется в **выносимых на защиту новых или содержащих элементы новизны положениях**, отражающих наиболее значимые теоретические и практические выводы, сделанные по итогам исследования:

1. Исходя из принципа экономического основания налогов и недопустимости произвольного налогообложения, источником дохода иностранного лица в государстве, то есть обстоятельством, дающим государству основания притязать на обложение дохода иностранного лица

налогом, может считаться недвижимостью, находящаяся в данном государстве; человеческие факторы производства, используемые в этом государстве лицом, выплачивающим доход; экономическое присутствие получателя дохода в этом государстве. Однако в условиях цифровизации экономики, появления новых методов и форм оказания услуг, торговли, использования дистанционного наёмного труда, этот перечень объективных взаимосвязей между государством и доходом иностранного лица для взимания налога у источника не является исчерпывающим, подвержен дифференциации и изменениям с учетом цифровой трансформации.

2. Распространенная на практике характеристика доходов иностранных лиц, происходящих из того или иного государства, в качестве активных или пассивных имеет объективное экономическое основание, которым выступает оценка доходов иностранных лиц с точки зрения того, чьи человеческие факторы производства (самого налогоплательщика, получающего доход, или лица, выплачивающего доход) имеют решающее экономическое значение для получения данных доходов. Это позволяет конкретизировать и уточнить классификацию доходов на активные и пассивные, а также сущность активных и пассивных доходов.

Пассивными являются доходы, получение которых иностранным налогоплательщиком не связано с использованием его человеческих факторов производства в процессе создания экономических благ, за счет которых извлекается доход. Участие самого налогоплательщика в процессе создания таких экономических благ ограничивается лишь предоставлением капитала (как, например, при предоставлении займа) либо вообще отсутствует.

Государством источника пассивных доходов следует считать государство, на территории которого плательщик дохода использует человеческие факторы производства в деятельности по производству экономических благ, имеющих добавленную стоимость, за счет которой извлекается прибыль и в дальнейшем выплачивается доход налогоплательщику.

Активными являются доходы, полученные в результате деятельности, осуществляемой самим налогоплательщиком – получателем дохода с использованием задействованных им человеческих факторов производства.

Государством источника активных доходов следует считать государство, на территории которого сам налогоплательщик – получатель дохода посредством используемых им человеческих факторов производства осуществляет деятельность, создающую добавленную стоимость.

3. Основопологающей и первоочередной предпосылкой налоговых притязаний государства на доходы иностранных лиц служит связь этих доходов с недвижимостью, находящейся на территории данного государства. Право государства на налогообложение таких доходов обусловлено их связью с землей и особыми характеристиками земли как объекта общественных отношений: ограниченностью земли как ресурса и формированием земель государственной территории, в свою очередь, признаваемой конститутивным признаком государства.

Российское законодательство предусматривает налогообложение доходов, получаемых иностранными лицами как от продажи непосредственно недвижимости, находящейся на территории Российской Федерации, так и от опосредованной продажи такого имущества (продажа акций и долей организаций, более половины активов которых составляет недвижимость, находящаяся на территории страны; реализация паев инвестиционных фондов недвижимости). Однако в целях реализации принципа равенства налогообложения и ликвидации необоснованных ограничений фискальных прав Российской Федерации требуется устранить выявленные пробелы правового регулирования налогообложения доходов иностранных лиц от операций с российской недвижимостью:

– при определении состава активов организаций, чьи акции (доли в уставном капитале) продаются иностранными лицами, следует учитывать стоимость не только принадлежащей им на праве собственности

недвижимости, находящейся на территории России, но и стоимость принадлежащих ограниченных вещных прав на такое недвижимое имущество;

– установить налогообложение доходов физических лиц – нерезидентов от продажи акций (долей) как российских, так и иностранных организаций, более 50% активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории страны, поскольку в настоящее время данный вид доходов физических лиц-нерезидентов вопреки принципу равенства налогообложения не облагается в России;

– установить механизм разового декларирования иностранными лицами доходов от операций, связанных с российской недвижимостью, для самостоятельной уплаты ими соответствующих сумм налогов, так как на данный момент в законодательстве РФ о налогах и сборах отсутствует механизм налогообложения доходов иностранных лиц от операций, связанных с российской недвижимостью, когда такие доходы выплачиваются не российскими организациями или индивидуальными предпринимателями, на которых возложена функция налоговых агентов, а иными категориями лиц, например, когда сторонами договора купли продажи выступают два физических лица – нерезидента.

4. Для учёта использования человеческих факторов производства на территории Российской Федерации, реализации принципов равенства и правовой определенности налогообложения к доходам от источников на территории РФ следует отнести дивиденды, независимо от способа и формы организации иностранным лицом экономической деятельности на территории Российской Федерации (как от российской организации, так и от постоянного представительства иностранной организации), а также безвозмездную передачу в пользу иностранной организации имущества российской организации (иных лиц или их объединений).

5. В Российской Федерации должны облагаться налогом доходы иностранных лиц от продажи акций (долей в уставном капитале) любых российских организаций, поскольку источником таких доходов являются

человеческие факторы производства этих российских организаций. По общему правилу, рыночная стоимость таких активов находится в прямой корреляции с финансовыми результатами деятельности соответствующих организаций, в том числе с размерами получаемой прибыли. Соответственно, стоимость акций (долей) организаций и размер потенциальной выгоды от их продажи для целей налогообложения определяются результатами использования человеческих факторов производства этих организаций.

6. В отношении доходов иностранных лиц в виде процентов, руководствуясь принципами экономического основания налога и равенства налогообложения, предлагается доходы иностранного лица – лизингодателя по договору выкупного лизинга, то есть суммы, выплачиваемые сверх возмещения стоимости предмета лизинга, с учётом их экономической и правовой сущности относить к процентам, а не к доходам от аренды имущества для целей их обложения налогом, удерживаемым у источника. Соответствующие изменения целесообразно внести в Налоговый кодекс РФ.

7. Дифференциация подхода к налогообложению доходов иностранных лиц от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности в налоговом законодательстве позволит учесть объективные различия конкретных групп объектов интеллектуальных прав (нематериальных активов) для реализации принципа экономического основания налога.

При использовании маркетинговых нематериальных активов (таких как товарные знаки, знаки обслуживания) добавленная стоимость, за счет которой выплачивается доход (лицензионные платежи), создается именно лицензиатом, производящим реализуемую продукцию и услуги, а сами нематериальные активы используются лишь для повышения внимания и спроса покупателей. Соответственно, если лицензиат осуществляет свою деятельность на территории Российской Федерации, то Россия должна признаваться страной источника лицензионных платежей за использование соответствующих маркетинговых нематериальных активов.

Напротив, в случае коммерческого использования потребительских нематериальных активов (то есть объектов авторских и смежных прав) и производственных нематериальных активов (то есть изобретений, полезных моделей, промышленных образцов и проч.) основной вклад в создание добавленной стоимости, за счет которой лицензиар извлекает доход от использования исключительных прав, делается именно с задействованием человеческих факторов производства правообладателя – в процессе разработки и создания данного объекта, который на момент заключения лицензионного соглашения представляет собой готовый актив, не требующий дополнительного вклада со стороны человеческих факторов производства лицензиата. Ценность таких нематериальных активов обусловлена в первую очередь теми полезными свойствами, которые были заложены в них с использованием человеческих факторов производства правообладателя.

Поэтому экономические основания налогообложения в Российской Федерации доходов иностранных лиц от использования на территории России прав на потребительские и производственные нематериальные активы отсутствуют.

8. Доходы от международных перевозок, в отличие от ряда других доходов иностранных организаций, признаваемых полученными от российских источников, являются активными, так как они извлекаются иностранным лицом в условиях его экономического присутствия в государстве в приходящейся на его территорию части маршрута международной перевозки, что целесообразно учитывать при определении правил налогообложения прибыли иностранных организаций от международных перевозок в России аналогично прибыли российских организаций и иностранных организаций, деятельность которых приводит к образованию постоянных представительств, руководствуясь принципами экономического основания налогов и равенства налогообложения. Это предполагает, что при определении прибыли иностранных организаций от международных перевозок полученные ими доходы должны уменьшаться на экономически оправданные и документально

подтвержденные расходы, связанные с получением доходов от международных перевозок.

9. Учитывая принцип самостоятельности уплаты налогов, но принимая во внимание публичные интересы Российской Федерации, неправомерно неударжаные суммы налога с доходов иностранных организаций могут быть взысканы с налоговых агентов, но только в той части, которая не может быть покрыта за счет обращения взыскания на денежные средства и иное имущество этих иностранных организаций и их постоянных представительств на территории Российской Федерации, а также в рамках международной правовой помощи. Такая обязанность налоговых агентов по погашению недоимки за иностранные организации должна быть предусмотрена в налоговом законодательстве как субсидиарная, что будет отвечать конституционному требованию ее законной формы.

Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в комплексном изучении частного случая подоходного налогообложения иностранных лиц (как организаций, так и физических лиц – нерезидентов), а именно – взимания налогов (налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц), удерживаемых у источника выплаты дохода в Российской Федерации. В диссертации предложено авторское определение понятий «источник прибыли» и «источник дохода»; предложен принцип определения страны источника дохода; обоснован приоритет фискальных прав государства на налогообложение доходов от операций, связанных с недвижимостью, находящейся на его территории.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что результаты исследования могут использоваться правоприменителями при устранении сомнений, противоречий и неясностей положений законодательства, регулирующих налогообложение доходов иностранных лиц от российских источников. Предложенные изменения российского законодательства позволят устранить существующие на сегодняшний день пробелы и противоречия в нормативной базе,

регулирующей налогообложение доходов иностранных лиц от российских источников.

Личный вклад автора. Выносимые на защиту результаты получены автором лично. Вклад автора в результаты, опубликованные в совместных работах, является определяющим.

Достоверность результатов диссертационного работы обеспечена исследованием необходимого и достаточного количества научной литературы, нормативной правовой базы Российской Федерации и иностранных государств, судебной практики рассмотрения конкретных дел судами Российской Федерации и иностранных государств; использованными методами научного исследования. Кроме того, достоверность результатов исследования подтверждается их апробацией.

Апробация результатов исследования. Отдельные положения диссертации отражены в статьях, опубликованных автором в научных изданиях, рекомендованных для защиты в диссертационном совете МГУ по специальности.

Кроме того, материалы диссертации использовались автором при выступлении на научных конференциях (в том числе в рамках Научной конференции молодых исследователей «Налоговая политика как инструмент преодоления современных барьеров развития России: наш вклад в университетскую науку», 12.12.2015; Международного научного фестиваля для магистрантов и аспирантов «Фискальная политика как инструмент преодоления современных барьеров экономического развития России», 25.11.2017; Международной научно-практической конференции «Правовые и финансово-экономические средства достижения целей устойчивого развития», 28.10.2021, состоявшихся в Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации; Международной научно-практической конференции «Финансовое право в парадигме конституционной реформы», 26.11.2021, состоявшейся в Российском государственном университете правосудия). Материалы диссертации активно использовались автором при

проведении практических занятий по курсу «Финансовое право» в Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации и МГУ им. М.В. Ломоносова.

Структура работы определяется основными целями и задачами исследования и состоит из введения, трех глав, восьми параграфов, заключения и списка литературы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Во **Введении** автор обосновывает актуальность выбранной темы и раскрывает степень ее научной разработанности, формулирует предмет и объект диссертационного исследования, его цель и задачи, характеризует теоретические основы, методологию исследования, раскрывает научную новизну и основные положения, выносимые на защиту. Также автор приводит обоснование теоретической и практической значимости диссертационной работы и указывает сведения об апробации результатов исследования.

Глава первая **«Теоретические основы налогообложения доходов иностранных лиц у источника»** включает в себя три параграфа, которые посвящены исследованию исторических и экономических предпосылок налогообложения доходов, получаемых иностранными лицами от источников в стране.

В параграфе первом **«Исторические предпосылки налогообложения доходов, получаемых иностранными лицами у источников в стране»** представлен анализ исторических процессов, которые повлияли на формирование правил налогообложения доходов иностранных лиц, получаемых от источников в других государствах. Сделан вывод, что первая промышленная революция и последовавший за ней процесс индустриализации привели к росту значимости капитала как объекта международных экономических отношений. В результате владельцы капитала получили возможность извлекать доходы от его использования другими лицами, в том числе на территории иностранных государств.

Следствием подобных изменений стало введение во многих государствах налогов с таких доходов иностранных лиц, что привело к возникновению проблемы международного двойного налогообложения. В целях ее разрешения Лигой наций был подготовлен Доклад «О двойном налогообложении», основанный на принципе «экономической привязки» (*economic allegiance*), согласно которому приоритетным правом на

налогообложение обладали государства происхождения дохода и персональной привязки (резидентства или домициля) налогоплательщика – получателя дохода. При этом в качестве источника дохода при определении государства его происхождения авторы Доклада рассматривали человеческую деятельность, приводящую к возникновению такого дохода.

Значимость параграфа второго **«Экономические основания фискальных прав государства в отношении доходов иностранных лиц»** для целей диссертационного исследования обусловлена существенным влиянием экономики на регулирование налоговых правоотношений, проявлением чего служит установленный пунктом 3 статьи 3 Налогового кодекса РФ принцип экономического основания налогов. В данном параграфе были определены экономические и правовые предпосылки, обуславливающие право государства на обложение доходов, получаемых иностранными лицами:

- извлечение доходов от недвижимости в данном государстве;
- использование на территории данного государства человеческих факторов производства (т.е. труда и предпринимательства), внесших решающий вклад в получение дохода иностранным налогоплательщиком;
- экономическое присутствие налогоплательщика в данном государстве (когда такое присутствие недостаточно для образования постоянного представительства или получения статуса налогового резидента).

Также в параграфе втором было предложено основание для разграничения доходов на активные и пассивные – по критерию принадлежности человеческих факторов производства, внесших решающий вклад в получение дохода налогоплательщиком.

В параграфе третьем **«Юридическая конструкция источника доходов иностранных лиц в целях налогообложения»** были проанализированы существующие в законодательстве, а также правоприменительной практике подходы к определению критериев доходов от источников в РФ и сделан

вывод, что современное налоговое законодательство России не дает универсального легального определения доходов от российских источников.

Глава вторая **«Особенности налогообложения отдельных видов доходов, получаемых иностранными лицами от источников в Российской Федерации»** состоит из трех параграфов, посвященных анализу правового регулирования и практических аспектов налогообложения отдельных видов доходов, получаемых иностранными налогоплательщиками от российских источников, с учетом выводов, сделанных в главе первой.

В параграфе первом **«Особенности налогообложения доходов иностранных лиц от российской недвижимости»** были проанализированы нормы, регулирующие налогообложение доходов иностранных лиц от хозяйственных операций, связанных с российской недвижимостью, а также правоприменительная практика, и сделан вывод, что актуальные положения налогового законодательства не позволяют в полной мере обеспечить фискальные права России в отношении таких операций. По этой причине были предложены соответствующие изменения в Налоговый кодекс РФ, в том числе расширяющие перечень облагаемых в РФ доходов от таких операций (например, обложение НДФЛ доходов физических лиц – нерезидентов от продажи акций (долей) любых (а не только российских, как установлено налоговым законодательством РФ) организаций, более 50% активов которых прямо или косвенно состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории РФ).

В параграфе втором **«Особенности налогообложения пассивных доходов, генерируемых человеческими факторами производства в Российской Федерации»** были исследованы правила налогообложения доходов иностранных лиц от предоставления активов, используемых в России другими лицами (процентов, дивидендов, лицензионных платежей и пр.). Отдельное внимание было уделено вопросам налогообложения иных доходов, получение которых не связано с использованием на территории РФ

человеческих факторов производства иностранных налогоплательщиков в деятельности, создающей добавленную стоимость.

По результатам анализа были предложены изменения в Налоговый кодекс РФ, обеспечивающие фискальные права Российской Федерации. В частности, было предложено облагать в РФ доходы иностранных организаций от продажи любых акций (долей в уставном капитале) российских организаций. Также представляется обоснованным облагать в России дивиденды, выплачиваемые иностранными организациями за счет прибыли от деятельности, осуществляемой на территории РФ через постоянное представительство. В то же время предложено ограничить обложение в РФ роялти, выплачиваемых иностранным налогоплательщикам, только случаями оплаты прав на использование на территории России маркетинговых нематериальных активов (товарных знаков, знаков обслуживания, коммерческих обозначений), поскольку в случае лицензионных соглашений на использование прочих видов нематериальных активов – потребительских и производственных – источником дохода (лицензионных платежей) служат человеческие факторы производства правообладателя – иностранной организации.

Также были исследованы перспективы введения налогообложения доходов от цифрового предпринимательства. В результате был сделан вывод, что развитие цифровой экономики ставит вопрос о значимости для извлечения доходов от цифрового бизнеса не только факторов производства, задействованных на стороне лица, оказывающего услугу, но и фактора использования персональных данных, тесно связанных с личностью потребителей, однако существующие на сегодняшний день правила распределения фискальных прав между государствами требуют изменений для обеспечения справедливого налогообложения доходов от цифрового предпринимательства.

Параграф третий **«Доходы от экономического присутствия в Российской Федерации»** посвящен налогообложению доходов, получаемых

иностранными лицами от их деятельности на территории РФ, не приводящей к возникновению постоянного представительства или приобретению статуса налогового резидента. Примерами такой деятельности служат международные перевозки, осуществляемые через территорию РФ, а также трудовая деятельность, выполнение работ и оказание услуг, осуществляемые иностранными физическими лицами в Российской Федерации.

В отношении международных перевозок, выполняемых иностранными организациями через территорию РФ, было установлено, что, хотя вознаграждения за такие перевозки и являются доходами от предпринимательской деятельности иностранной организации – налогоплательщика на территории России, они не могут облагаться в порядке, установленном для постоянных представительств иностранных организаций, по причине отсутствия постоянного места ведения ими предпринимательской деятельности на территории РФ в силу самого характера деятельности перевозчиков. Соответственно, такие иностранные организации вопреки принципу экономического основания налога лишены возможности учета своих расходов. По этой причине было предложено разрешить иностранным организациям, выполняющим международные перевозки через территорию РФ, учитывать в облагаемой базе расходы, понесенные ими в России в связи с осуществлением таких перевозок.

Глава третья **«Механизм налогообложения доходов, получаемых иностранными лицами от российских источников»** состоит из двух параграфов и посвящена отдельным вопросам исполнения обязанности по уплате в бюджет налогов с доходов иностранных лиц от российских источников.

В параграфе первом **«Налогообложение доходов иностранных лиц от операций, связанных с российской недвижимостью, долями и акциями, при отсутствии налогового агента»** было установлено, что обеспечение фискальных прав РФ в отношении операций, связанных с российской недвижимостью, требует введение механизмов самостоятельного

декларирования и уплаты иностранными лицами налогов с доходов от этих операций в тех случаях, когда суммы таких налогов в силу объективных причин не могут быть удержаны и перечислены в бюджет налоговыми агентами – российскими лицами. Для этого, в частности, было предложено использовать существующие на сегодняшний день механизмы обязательной регистрации сделок с недвижимостью и ценными бумагами, а также обязательного нотариального удостоверения сделок с долями в уставном капитале.

Параграф второй **«Налоговый агент как элемент механизма налогообложения доходов иностранных налогоплательщиков от источников в РФ»** посвящен исследованию правового статуса налогового агента в отношениях по взиманию налогов с доходов, получаемых иностранными лицами от российских источников. В основе такого статуса лежат три ключевые обязанности: исчисление, удержание и перечисление налога, влекущие за собой и иные, дополнительные обязанности, такие, как подача соответствующих форм налоговой отчетности и проверка обоснованности применения льгот по международным соглашениям.

Также был исследован существующий в настоящее время в правоприменительной практике механизм возложения на налоговых агентов, выплачивающих иностранным организациям доходы от российских источников, обязанности по уплате за счет собственных средств неудержанных сумм налога с таких доходов. В результате исследования был сделан вывод, что подобный механизм, хотя и представляется обоснованным, не может регулироваться разъяснениями высших судебных инстанций и требует закрепления в Налоговом кодексе РФ.

В **Заключении** описаны основные итоги проведенного диссертационного исследования и сделанные по его результатам выводы.

Основные результаты диссертации отражены в статьях, опубликованных автором в научных изданиях, рекомендованных для защиты в диссертационном совете МГУ по специальности:

1. Анищенко Д. Е. Налогообложение выплачиваемых иностранным лицам доходов от закрытых паевых инвестиционных фондов недвижимости // *Налоговед.* — 2016. — № 10. — С. 32–37 (п.л.) (Пятилетний импакт-фактор РИНЦ: 0,189);
2. Анищенко Д. Е. *Casus belli*, или что неясно в статье 41 НК РФ // *Налоговед.* — 2017. — № 5. — С. 26–34 (0,62 п.л.) (Пятилетний импакт-фактор РИНЦ: 0,189);
3. Анищенко Д. Е. Доходы от источников в РФ: в чем логика статьи 309 НК РФ? // *Налоговед.* — 2018. — № 3. — С. 31–37 (0,54 п.л.) (Пятилетний импакт-фактор РИНЦ: 0,189);
4. Анищенко Д. Е. Дело компании «Галополимер Кирово-Чепецк»: шаг вперед в вопросе налогообложения иностранных организаций? // *Налоговед.* — 2018. — № 11. — С. 30–39 (0,62 п.л.) (Пятилетний импакт-фактор РИНЦ: 0,189);
5. Анищенко Д. Е., Кочетова В. А. Переквалификация займа в инвестицию: опыт России и США // *Налоговед.* — 2019. — № 9. — С. 50–61 (0,35 п.л.) (Пятилетний импакт-фактор РИНЦ: 0,189) (личный вклад – 51%);
6. Анищенко Д. Е., Кочетова В. А. Триггеры переквалификации доходов, выплачиваемых за рубежом: анализ российской судебной практики // *Налоговед.* — 2020. — № 8. — С. 57–65 (0,26 п.л.) (Пятилетний импакт-фактор РИНЦ: 0,189) (личный вклад – 51%);
7. Анищенко Д. Е. Налогообложение скрытой продажи недвижимости иностранными организациями в России и США // *Налоговед.* — 2021. — № 8. — С. 46–53 (0,54 п.л.) (Пятилетний импакт-фактор РИНЦ: 0,189);