Налоговая юрисдикция: границ возможного и отсроченные риски

ХАВАНОВА Инна Александровна, ведущий научный сотрудник отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, доктор юридических наук

117218, Россия, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, 34

E-mail: fin8@izak.ru

Рассматриваются теоретико-правовые вопросы налоговой юрисдикции. Цель работы — выявить пространственные пределы реализации налоговой юрисдикции, что обусловило решение задач по разграничению понятий «налоговый суверенитет» и «налоговая юрисдикция», определению границ налоговой юрисдикции и современных правовых средств их расширения, а также по исследованию вопросов разграничения налоговых юрисдикций в условиях взаимодействия норм национального и международного права.

Автором использованы общие и специальные научные методы, включая метод сравнительного анализа.

Пространственные пределы реализации государственного суверенитета и налоговой юрисдикции могут не совпадать. В сфере международных отношений налоговая юрисдикция выступает как власть создавать правила налогообложения, обязательные для указанных в них субъектов и признаваемые другими государствами как действительные. В налоговом праве отсутствует запрет на одновременное обложение дохода одного и того же субъекта в государствах источника дохода и резидентства. Поскольку национальные законы не исключают международное двойное налогообложение, его избежание и устранение достигаются посредством международных договоров. Правила разграничения налоговых юрисдикций государств, содержащиеся в международных договорах об избежании двойного налогообложения, не имеют эффекта ограничения налогового суверенитета. Нормы таких договоров, закрепляющие права налогоплательщиков — резидентов одного или обоих договаривающихся государств, не могут быть реализованы в отсутствие национального законодательного регулирования в данной сфере отношений как материальной основы налогообложения в силу конституционного принципа, согласно которому налоги устанавливаются только законом. В международно-правовом аспекте нормы обеспечивают разграничение налоговых юрисдикций, а их национально-правовое содержание — реализацию и защиту прав налогоплательщиков субъектов, признанных лицами для целей договоров.

Сформулирован вывод, что государства обладают широкой свободой усмотрения в распространении юрисдикции на лиц, связанных с ними определенными критериями, а также на имущество. При этом наличествует связь именно с государством, а не с его территорией, поскольку пространственные пределы, в рамках которых реализуются суверенные права и обязанности современного государства, шире географической области в пределах государственной границы.

Ключевые слова: налог, налоговый суверенитет, налоговая юрисдикция, международное налогообложение, риск.

Tax Jurisdiction: Limits of Possible and Postponed Risks

I. A. KHAVANOVA, leading research fellow of the Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation, doctor of legal sciences

34, Bolshaya Cheremushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218

E-mail: fin8@izak.ru

The article is devoted to the development of theoretic legal questions of tax jurisdiction. The aim is to study spatial limits of tax jurisdiction, that stipulated for delimitation of concepts “tax sovereignty” and “tax jurisdiction”, determination of the borders of tax jurisdiction, modern legal means of their broadening as well as research of delimitation of tax jurisdictions under the interaction of national and international law norms. The author used general and specific scientific methods, including comparison.

In the research the author presumes that inseparably linked with state sovereignty jurisdiction doesn't merge into the latest and spatial borders of the sovereignty of the Russian Federation could not coincide with spatial limits of its tax jurisdiction. In respect to international relations tax jurisdiction is power to create rules of taxation obligatory for subjects specified in them — residents and non-residents, that is recognized by other states as valid. In tax law, as it's noted in the article, there's no prohibition for simultaneous income taxation of the same subject in the state of source and the state of residence. As national laws doesn't exclude international double taxation, its' avoidance is possible mainly by international agreements. Recognition of states tax legislation as invalid only by virtue of ability to lead to international double taxation would broaden, by author's opinion, opportunities to avoid taxation. The rules of delimitation of the tax jurisdiction of states that are stipulated in international agreements on avoidance of double taxation, doesn't have the effects of limitation of tax sovereignty. Provisions of such agreements, which provide for the rights of tax obliged subjects — residents of one or both contracting states have both international and national legal content. They can't be implemented in the absence of national legislative regulation in this sphere of relations as material base for taxation by virtue of constitutional principle according to which taxes are set only by law. In international legal aspect, norms secure the delimitation of tax jurisdictions. Their national legal content ensures exercise and protection of tax subject rights, recognized for the aims of agreements.

The author makes a conclusion that states have broad discretion in the field of jurisdiction spreading on subjects connected with them by certain criteria, as well as on property in respect to which the same conclusion can be made. At the same time the author supposes that it's right to talk about the link exactly with state and not with state territory, as spatial limits in which frames sovereign rights and duties of modern state are exercised, are broader than geographical region in limits of state borders.

Keywords: tax, tax sovereignty, tax jurisdiction, international taxation, risk.

DOI: 10.12737/article_5a200500b1b5d6.74493818

О предельности юрисдикционно-го воздействия. Юрисдикция, будучи неразрывно связанной с государственным суверенитетом, концептуально не сливается с последним, и пространственные пределы реализации суверенитета Российской Федерации могут не совпадать с пространственными пределами реализации ее налоговой юрисдикции. Нам близка позиция ученых, рассматривающих налоговую юрисдикцию как проявление государственного суверенитета¹, что предпола-

ет ее производность от последнего. Я. Броунли указывал, что «суверенитет» есть юридическое обозначение правосубъектности определенного рода, а именно статуса государства; юрисдикция же относится к «конкретным аспектам такой правосубъектности, в особенности к правам (или претензиям), привилегиям и компетенции»². Применительно к сфере международных отношений налоговая юрисдикция выступает как власть создавать правила налогообложения обязательного для указанных в них субъектов — резидентов и нерезидентов — характера, которые признаются другими государствами как действительные. И один из важных теоре-

¹ См., в частности: *Monsenego J.* Taxation of Foreign Business Income Within the European Internal Market: An Analysis of the Conflict Between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation: Dissertation for the Degree of Doctor of Philosophy, Ph. D. Stockholm School of Economics. 2011. P. 59—60; *Albrecht A.* The

Taxation of Aliens under International Law // *Brit. Y. B. Int'l L.* 145. 1952. Vol. 29.

² Броунли Я. Международное право: в 2 кн. Пер. с англ. М., 1977. Кн. 1. С. 174—175.

тических вопросов в связи с этим: до какой степени международное право влияет на осуществление налоговой юрисдикции?

М. Норр по этому поводу утверждал, что нет международных правил, которые ограничивали бы объем налоговой юрисдикции какого-либо государства³. Сходным образом, по его мнению, нет правил, обязывающих государства предоставлять облегчение при международном двойном налогообложении. В налоговом праве действительно отсутствует запрет на одновременное обложение дохода одного и того же субъекта в государствах источника и резидентства. Более того, признание налогового законодательства государств несостоятельным лишь в силу способности приводить к международному двойному налогообложению расширяло бы, по нашему мнению, возможности для ухода от налогов. И поскольку национальные законы не исключают международное двойное налогообложение доходов, его избежание и устранение достигаются главным образом посредством двусторонних международных договоров об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения⁴, основанных на Модельной налоговой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития 2014 г. Правила разграничения налоговых юрисдикций, содержащиеся в таких договорах, не имеют эффекта ограничения налогового суверенитета. Нормы, закрепляющие права налогоплательщиков — резидентов одного или обоих договаривающихся государств, обладают как международ-

но-правовым, так и национально-правовым содержанием. Они не могут быть реализованы в отсутствие национального законодательного регулирования в данной сфере отношений как материальной основы налогообложения в силу конституционного принципа, согласно которому налоги устанавливаются только законом. В международно-правовом аспекте нормы обеспечивают разграничение налоговых юрисдикций, их национально-правовое содержание — реализацию и защиту прав налогоплательщиков субъектов, признанных лицами для целей международных договоров.

В рамках конституционных принципов государства свободны в выборе правил осуществления налоговой юрисдикции, обладая широкой свободой усмотрения в распространении юрисдикции на лиц, связанных с ними определенными критериями, а также на имущество, в отношении которого может быть сделан аналогичный вывод. На наш взгляд, верно говорить о наличии связи именно с государством, а не с государственной территорией, поскольку пространственные пределы, в рамках которых реализуются суверенные права и обязанности современного государства, шире географической области в пределах государственной границы. Затрагивая статико-динамические характеристики юрисдикции, отметим, что полнота ее реализации может быть ограничена за пределами территориального верховенства государства. Э. Кетчемин, соглашаясь с тем, что юрисдикционными вопросами управляет внутреннее право⁵, в то же время отмечает справедливость позиции Р. Марты, согласно которой проведение предписанного правила в жизнь может быть ограничено принципом территориально-

³ См.: *Norr M. Jurisdiction to Tax and International Income // Tax Law Review. 1962. Vol. 17. P. 431.*

⁴ Подробнее о договорах России см.: *Хаванова И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И. И. Кучерова. М., 2016.*

⁵ См.: *Ketchemin E. A Comparative Analysis of the Concept of Fiscal Jurisdiction in Income Tax Law: thesis Presented for the Degree of Doctor of Laws. University of Cape Town, 2002. P. 7—8.*

сти⁶. Монополия государства на принудительное осуществление законов на своей территории не означает, однако, что отсутствуют современные правовые механизмы достижения данного эффекта и только эта территория является пространством, в пределах которого такие меры могут реализовываться.

Континентальный шельф: освоение правом. В Налоговом кодексе РФ территория Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, определяются как территория Российской Федерации, а также территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми Россия осуществляет юрисдикцию в соответствии с российским законодательством и нормами международного права. Территория Российской Федерации по смыслу конституционных положений включает территории субъектов РФ, внутренние воды и территориальное море, воздушное пространство над ними и составляет, таким образом, «пространственные пределы реализации суверенитета Российской Федерации»⁷. В отличие от государственного суверенитета, распространяющегося на государственную территорию, в отношении континентального шельфа и исключительной экономической зоны Россия обладает суверенными правами и осуществляет юрисдикцию на этих территориях⁸.

В научной литературе выделяют персональный, территориальный, функциональный принципы осуществления налоговой юрисдикции. Последний — относительно новая концепция. Юрисдикция, осуществляе-

мая на функциональных началах, касается сфер, где международное право позволяет государствам осуществлять определенные функциональные полномочия, реализуя права в таких пространствах, как континентальный шельф, исключительная экономическая зона, район полетной информации. Отечественные и зарубежные ученые отмечают такую особенность упомянутого принципа: если суверенитет государства требует наличия власти, субъектов и территории, то юрисдикция, в основе которой находится функциональный принцип, имеет место в отсутствие государственной территории⁹.

В связи с этим не теряет актуальности вопрос о возможности распространения международных соглашений об избежании двойного налогообложения на континентальный шельф, если в них при определении территориальной сферы действия упомянуто только территориальное море. В научной литературе представлены два подхода к его разрешению: универсальный и территориальный. Оба опираются на положения ст. 29 Венской конвенции о праве международных договоров 1969 г.¹⁰, согласно которым, если иное намерение не явствует из международного договора или не установлено иным образом, договор обязателен для каждого участника в отношении всей его территории. Первый подход состоит в том, что международное налоговое соглашение охватывает ту же сферу, что и налоговое законодательство договаривающегося государства; второй — в том, что договор применяется только в от-

⁶ См.: Martha R. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Boston, 1989. P. 62.

⁷ См. определение КС РФ от 16 января 2007 г. № 22-О.

⁸ См.: Комментарий к Конституции Российской Федерации / под ред. В. Д. Зорькина. М., 2011.

⁹ См.: Пепеляев С. Г., Никонова М. В. и др. Правовые основы косвенного налогообложения: учеб. пособие / под общ. ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015. С. 137; Riphagen W. Some Reflexions on “Functional Sovereignty” // Netherlands Yearbook of International Law. 1974. P. 227—228.

¹⁰ СССР присоединился к Конвенции Указом Президиума ВС СССР от 4 апреля 1986 г. № 4407-XI.

ношении территории, прямо в нем определенной¹¹.

А. А. Шахматьев отмечает, что распространение налоговой юрисдикции на пространства (объекты), находящиеся за пределами государственной территории, «не является юридическим приемом приращения последней за счет первых», в этом усматривается одно из проявлений категории «налоговая территория» как юридической фикции¹². Однако единого решения в отношении объема налоговой территории в правовой доктрине не выработано, и российские исследователи указывают на наличие как минимум двух возможных подходов¹³:

1) узкий — отнесение к налоговой территории государства только государственной территории (в России — согласно определению ч. 1 ст. 67 Конституции РФ), что исключает нахождение в ее составе континентального шельфа и исключительной экономической зоны. Такой подход основан на недопустимости расширительного толкования содержания суверенных прав, установленных Конвенцией ООН по морскому праву 1982 г.;

2) широкий — включение в налоговую территорию континентального шельфа и исключительной экономической зоны с распространением на нее налоговой юрисдикции соответствующего государства. При таком подходе, как нетрудно заметить, налоговая территория превышает по объему государственную территорию.

Мы придерживаемся позиции о возможности распространения налоговой юрисдикции на континен-

тальный шельф и исключительную экономическую зону, учитывая содержание суверенных прав, которое состоит в освоении природных ресурсов, обуславливая возможность для соответствующих хозяйствующих субъектов извлекать доходы от названной деятельности. Это, в свою очередь, позволяет государству, наделенному правами описанного свойства, осуществлять налогообложение при соблюдении конституционных принципов, на которых основано законодательство о налогах и сборах. При ином подходе нарушался бы, на наш взгляд, принцип равенства налогообложения в зависимости от правового статуса территории (находится она в составе государственной территории либо территории, где государство обладает суверенными правами). Кроме того, экономически подобный доход должен быть обложен равным образом.

С учетом изложенного спорным видится предложение о компромиссном подходе. Его сторонники предлагают, учитывая, что существование суверенных прав в отношении континентального шельфа и исключительной экономической зоны состоит в возможности государства извлекать материальные блага, в частности, от разработки природных ресурсов, предоставления месторождений в пользование иным государствам, субъектам частного права за плату, признать, что «при отсутствии специального международного соглашения государство не вправе использовать такие территории для определения налогового статуса находящихся на них лиц, но вправе взимать с пользователей природных ресурсов те налоги, которые, по сути, служат встречным предоставлением за использование природных ресурсов (например, НДС¹⁴)»¹⁵. В отношении упомянутых ограничений заметим, что усло-

¹¹ См.: Gelineck M. Permanent Establishments in the Offshore Oil and Gas Industry. URL: <http://corit-academic.org/wp-content/uploads/2014/01/Permanent-Establishments-in-the-Offshore-Oil-and-Gas-Industry1.pdf> (дата обращения: 19.06.2017).

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

¹³ См.: Налоговое право: учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015. С. 439.

¹⁴ Налог на добычу полезных ископаемых.

¹⁵ Налоговое право: учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 440—441.

вий о неперменном наличии международного соглашения, тем более с неопределенным субъектным составом, для реализации налоговой юрисдикции международное право не содержит. Некое противоречие усматривается и в логике введения и взимания налога без права «определения налогового статуса» лиц.

Отмечая актуальность разработки вопросов осуществления налоговой юрисдикции на функциональной основе, обратим внимание, что в Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года (далее — Стратегия 2030)¹⁶ указывается на необходимость юридического закрепления границ исключительной экономической зоны Российской Федерации (включая арктический континентальный шельф и морские акватории). Учитывая важность шельфовых месторождений, страны, извлекающие нефть и газ, закрепляют юрисдикцию в качестве государства источника дохода в максимально возможной степени. Этот подход находит отражение и во включении в их договоры об избежании двойного налогообложения специальных статей об офшорной деятельности (*offshore provisions*), предусматривающих особое регулирование для доходов, получение которых связано с разработкой офшорных запасов углеводородов¹⁷.

Приращение налогово-правового пространства. Отмечая воздействие процессов экономической глобализации на правила налогообложения, специалисты обращают внимание, что «первая волна глобализации не привела к ограничению национального налогового суверенитета, а, скорее, расширила его»¹⁸. Государства

стали облагать налогом доход и имущество, не только полученные или находящиеся на их территории, но и расположенные вне ее, однако принадлежащие их резидентам. В российском законодательстве тенденция приращения налогово-правового пространства проявилась, в частности, при введении правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний¹⁹.

Г. М. Вельяминов отмечает, что «практика использования национальных законов как попытка расширения своей юрисдикции в одностороннем порядке в виде эффекта так называемой длинной руки... неосновательна. Практически такой эффект может наблюдаться, например, при применении налогового законодательства. Но юридически это возможно только в силу действия международных договоров между соответствующими государствами»²⁰. В. М. Шумилов указывает на такую тенденцию: США «предпочитают односторонне регулировать отношения, которые объективно интернационализированы и требуют международно-правового регулирования, двустороннего либо многостороннего»²¹.

Анализируя тенденцию экстерриториального эффекта законов, следует разделять действие закона (его обязательность в пределах территориального верховенства государства) и применение закона, на что обращал внимание Е. Т. Усенко²². В качестве примера приведем принятый в 2010 г. Закон США «О налоговой

ник международного налогового права. 2009. № 1. С. 30.

¹⁹ Глава 34 «Контролируемые иностранные компании и контролирующие лица» НК РФ введена Федеральным законом от 24 ноября 2014 г. № 376-ФЗ.

²⁰ Вельяминов Г. М. Международное право: опыты. М., 2015. С. 30.

²¹ Шумилов В. М. Концепция глобального права и глобальной нормативной системы // Современный юрист. 2015. № 3. С. 70—87.

²² См.: Усенко Е. Т. Очерки теории международного права. М., 2008. С. 171.

¹⁶ Утв. Указом Президента РФ от 13 мая 2017 г. № 208.

¹⁷ Такие статьи есть в договорах России с Латвией, Литвой, Нидерландами, Исландией.

¹⁸ Пистоне П. Некоторые вопросы международного налогового права в сфере отношений между Европейским Союзом и Российской Федерацией // Российский ежегод-

дисциплине в отношении зарубежных счетов» (Foreign Account Tax Compliance Act, далее — FATCA)²³. Механизм, направленный на защиту налоговых доходов Соединенных Штатов, потребовал от иностранных финансовых организаций (финансовых институтов) осуществлять контроль за банковскими счетами американских налогоплательщиков и информировать о них Службу внутренних доходов США (далее — СВД США) под угрозой штрафных санкций (удержание доли от сумм банковских переводов). По мнению И. Ю. Грековой, речь идет о «преодолении границ суверенитета государств путем добровольного соблюдения финансовыми организациями положений FATCA»²⁴. Такая «добровольность», однако, имеет специфический характер. При обсуждении проблем, связанных с указанным Законом, в Комитете по налоговым вопросам ОЭСР было отмечено²⁵, что он противоречит положениям об обмене информацией, ведет к нарушению национального законодательства в отношении банковской тайны и т. д. Однако не было сформировано солидарной позиции, и пять государств договорились с США о реализации требований FATCA, приняв известное Совместное заявление от 8 февраля 2012 г.²⁶ Были разработаны две модели межправительственного соглашения, различающиеся по субъекту, передающему отчетность в СВД США. В первой модели — это национальный налоговый орган, куда первоначально поступа-

ют сведения от финансовых организаций; во второй — финансовые организации непосредственно. Многие государства заключили соглашения с США согласно первой модели²⁷. Россия выбрала иное решение. Как отмечал Банк России, разъясняя положения Федерального закона от 28 июня 2014 г. № 173-ФЗ «Об особенностях осуществления финансовых операций с иностранными гражданами и юридическими лицами, о внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации», он был принят в целях создания для российских финансовых организаций условий, позволяющих избежать применения санкций, предусмотренных FATCA, а также с учетом необходимости минимизировать ущерб национальным интересам России. При этом он «не исключает взаимодействия банков с налоговыми органами прочих иностранных государств»²⁸.

Налоговая тайна и налоговая прозрачность: хрупкое единство? Международное право, определяя границы дозволенного вне территориального верховенства государства, может расширять сферу правомерной деятельности налоговых органов. Наиболее явным образом это проявляется в рамках обмена информацией, взаимной помощи государств при взыскании налогов. Опыт FATCA был использован ОЭСР для разработки многосторонних соглашений в данной сфере отношений.

Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам 1988 г. (далее — Конвенция)²⁹,

²³ URL: <http://www.cticompliance.com/assets/pdi/FinalFATCAText.pdf> (дата обращения: 01.05.2017).

²⁴ Грекова И. Ю. FATCA: новые трудности контроля // Внутренний контроль в кредитной организации. 2012. № 3. С. 93—102.

²⁵ Подробнее см. письмо Минфина России от 24 апреля 2012 г. № 03-08-07.

²⁶ См.: Хаванова И. А. О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) // Журнал российского права. 2015. № 5. С. 111—124.

²⁷ URL: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx> (дата обращения: 01.06.2017).

²⁸ См. письмо Банка России от 26 августа 2014 г. № 41-2-3/1537.

²⁹ Подписана от имени Российской Федерации 3 ноября 2011 г. (с оговорками), ра-

содержащая положения об автоматическом обмене информацией, в отношении Российской Федерации вступила в силу с 1 июля 2015 г. Статья 6 Конвенции предусматривает информационный обмен между сторонами при наличии отдельного соглашения между компетентными органами. В соответствии с распоряжением Правительства РФ от 30 апреля 2016 г. № 834-р Федеральной налоговой службой России было подписано Соглашение компетентных органов об автоматическом обмене финансовой информацией.

Согласно положениям ст. 9 «Налоговые проверки за границей» Конвенции по запросу компетентного органа запрашивающего государства компетентный орган запрашиваемого государства может разрешить его представителям принимать участие в соответствующей части налоговой проверки в запрашиваемом государстве. В официальном комментарии к Конвенции уточняется, что решение о допуске представителя иностранного налогового органа к проверке, а также особенности такого участия определяются компетентным органом государства, где такая проверка будет проводиться. При этом обращается внимание на межгосударственные различия правил проведения проверок, закрепленных в национальном законодательстве. Подготовка к полномасштабному информационному обмену вызывает потребность в изменении российского законодательства³⁰. Очевидно, что такая корректировка должна осуществляться не только в целях создания возможностей для исполнения международных обязательств, но и для обеспечения большей защиты прав налогоплательщиков. Справедливое налогообложение, как широко признано, строится «на основе гармонич-

ного сочетания финансовых интересов государства, общества и налогоплательщиков»³¹.

Налоговая прозрачность (tax transparency) стала одним из инструментов, которые используются государствами для противодействия избежанию и уклонению от налогообложения³², ибо владеющий информацией владеет налоговой базой. При этом специалистами подчеркивается необходимость адаптационных мер для минимизации рисков налогоплательщиков. Уровень защиты их прав — при существенном посягательстве на институт налоговой тайны — не мог остаться незатронутым изменениями глобального масштаба. И если еще недавно, оценивая тенденции правового регулирования, мы обращали внимание на то, что национальным налоговым органам «противостоят глобальные налогоплательщики»³³, теперь нам очевидны риски противостояния национальных компаний глобальному режиму налогового контроля. И будь идентичны интересы государств, — хотя бы фискальные, — наша тревога могла показаться надуманной, но ситуация, увы, не такова³⁴. Усилия государств по информационному обмену направлены на достижение полноты сведений о налогообязанном лице, сопоставимой с той, которую национальные налоговые органы получа-

³¹ Кучеров И. И. Теория налогов и сборов: монография. М., 2009. С. 183.

³² См.: Tax Policy Challenges in the 21st Century / eds. by K. Spies, R. Petruzzi. Linde Verlag GmbH, 2014. P. 423—425.

³³ Хаванова И. А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал российского права. 2013. № 11. С. 41.

³⁴ В Стратегии 2030 обоснованно указывается на «обострение глобальной конкуренции», а также на дискриминационные меры в отношении ключевых секторов российской экономики. В документе сформулированы задачи по снижению рисков ведения предпринимательской деятельности, в том числе отмечается необходимость предотвращения рейдерских захватов.

тифицирована Федеральным законом от 4 ноября 2014 г. № 325-ФЗ.

³⁰ Начало участия России в международном автоматическом обмене финансовой информацией запланировано на 2018 г.

ют внутри страны. В этих условиях должны быть найдены новые подходы к обеспечению режима налоговой тайны. Борьба с размыванием национальной налоговой базы не должна привести к размыванию национальной бизнес-среды.

Сейчас все более отчетливо выступают контуры неявного «глобального» соглашения в налоговой сфере. Вершиной проявления данной тенденции можно считать наиболее известный проект Плана действий ОЭСР/G-20 по борьбе с размыванием налоговой базы³⁵ — многостороннее соглашение, призванное модифицировать систему из более 3 тыс. двусторонних договоров, основанных на Модельной налоговой конвенции ОЭСР. 24 ноября 2016 г. был опубликован текст этой Многосторонней конвенции³⁶, к которой 7 июня 2017 г. присоединилась Российская Федерация. Конвенция будет применяться к 63 соглашениям об избежании двойного налогообложения доходов³⁷, заключенным Россией с иностранными государствами³⁸.

³⁵ Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. URL: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> (дата обращения: 01.06.2017).

³⁶ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI). Конвенция была открыта для подписания с 31 декабря 2016 г.

³⁷ Исключения составляют договоры с государствами, не являющимися участниками Специальной группы ОЭСР по разработке Многосторонней конвенции, а также соглашения России со Швецией и Японией по причине переговоров о заключении новых соглашений (с учетом данной конвенции). URL: https://www.minfin.ru/ru/infomat/press-center/?id_4=34769 (дата обращения: 19.06.2017).

³⁸ Многосторонняя конвенция подписана Минфином России в соответствии с Распоряжением Правительства РФ от 20 мая 2017 г. № 963-р «О подписании многосторонней Конвенции по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в це-

Масштабные институциональные перемены, если присмотреться повнимательнее, не выравнивают «игровую» площадку в мире, где глобализация переплетена с регионализацией, локализацией и даже фрагментацией. Риски потери национальной налоговой базы за счет внедрения механизмов прозрачности отсрочены, но не устранены и могут проявиться в иной плоскости, если прозрачность национального бизнеса повысит его уязвимость в конкурентной борьбе на мировых рынках.

Припоминая старую дискуссию о суверенитете *de jure* и *de facto*³⁹, обратим внимание, что в Стратегии 2030 экономический суверенитет определен как «объективно существующая независимость». На фундаментальном уровне, как бы ни ощущало государство нарушение границ фискальной (налоговой) территории, сложно формализовать, какое именно поведение, какой способ вторжения могут быть квалифицированы как нарушающие суверенные права другого государства в налоговой сфере. При этом, как отмечают специалисты, космополитический подход не устраняет проблему отношений государства и налогоплательщика⁴⁰. Осознание последствий международного двойного налогообложения и выработанные государствами согласованные механизмы противодействия выводу прибыли из-под налогообложения предполагают объемность и многократность измерения налогообязанного субъекта в правовой среде, где

в условиях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения». Для Российской Федерации она вступит в силу после ратификации.

³⁹ См.: Хаванова И. А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях. С. 43—44.

⁴⁰ См.: Georgopoulos T. Tax Treaties and Human/Constitutional Rights: Bridging the Gap? Tax Relief in a Cosmopolitan Context. URL: www.nyu_law_website (дата обращения: 01.04.2017).

существует более чем одна юрисдикция. Однако защита прав налогоплательщиков осуществляется главным образом на национальном уровне. И один из основных уроков мировых экономических кризисов выражается в лаконичном тезисе: «Ничто не может заменить государство как основную форму организации общества»⁴¹. Учитывая, что в

современных условиях абсолютный национальный контроль над всеми без исключения экономическими решениями невозможен, ключевой является проблема определения тех решений, которые должны находиться под исключительным национальным контролем — для обеспечения налогового суверенитета государства.

⁴¹ Марку Ж. Государство сегодня: его задачи и устройство // Государство в меняю-

щемся мире / отв. ред. В. И. Лафитский. М., 2012. С. 68.

Библиографический список

- Albrecht A. The Taxation of Aliens under International Law // Brit. Y. B. Int'l L. 145. 1952. Vol. 29.
- Gelineck M. Permanent Establishments in the Offshore Oil and Gas Industry. URL: <http://corit-academic.org/wp-content/uploads/2014/01/Permanent-Establishments-in-the-Offshore-Oil-and-Gas-Industry1.pdf>.
- Georgopoulos T. Tax Treaties and Human/Constitutional Rights: Bridging the Gap? Tax Relief in a Cosmopolitan Context. URL: www.nyu_law_website.
- Ketchemin E. A Comparative Analysis of the Concept of Fiscal Jurisdiction in Income Tax Law: thesis Presented for the Degree of Doctor of Laws. University of Cape Town, 2002.
- Martha R. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Boston, 1989.
- Monsenego J. Taxation of Foreign Business Income Within the European Internal Market: An Analysis of the Conflict Between the Objective of Achievement of the European Internal Market and the Principles of Territoriality and Worldwide Taxation: Dissertation for the Degree of Doctor of Philosophy, Ph. D. Stockholm School of Economics. 2011.
- Norr M. Jurisdiction to Tax and International Income // Tax Law Review. 1962. Vol. 17.
- Riphagen W. Some Reflexions on "Functional Sovereignty" // Netherlands Yearbook of International Law. 1974.
- Tax Policy Challenges in the 21st Century / eds. by K. Spies, R. Petruzzi. Linde Verlag GmbH, 2014.
- Броунли Я. Международное право: в 2 кн. Пер. с англ. М., 1977. Кн. 1.
- Вельяминов Г. М. Международное право: опыты. М., 2015.
- Грекова И. Ю. FATCA: новые трудности контроля // Внутренний контроль в кредитной организации. 2012. № 3.
- Комментарий к Конституции Российской Федерации / под ред. В. Д. Зорькина. М., 2011.
- Кучеров И. И. Теория налогов и сборов: монография. М., 2009.
- Марку Ж. Государство сегодня: его задачи и устройство // Государство в меняющемся мире / отв. ред. В. И. Лафитский. М., 2012.
- Налоговое право: учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015.
- Пепеляев С. Г., Никонова М. В. и др. Правовые основы косвенного налогообложения: учеб. пособие / под общ. ред. С. Г. Пепеляева. М., 2015.
- Пистоне П. Некоторые вопросы международного налогового права в сфере отношений между Европейским Союзом и Российской Федерацией // Российский ежегодник международного налогового права. 2009. № 1.
- Усенко Е. Т. Очерки теории международного права. М., 2008.
- Хаванова И. А. Международные договоры Российской Федерации об избежании двойного налогообложения: монография / под ред. И. И. Кучерова. М., 2016.
- Хаванова И. А. О теории экономического анализа в налоговом праве (концептуальные основы) // Журнал российского права. 2015. № 5.

Хаванова И. А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал российского права. 2013. № 11.

Шахмаметьев А. А. Международное налоговое право. М., 2014.

Шумилов В. М. Концепция глобального права и глобальной нормативной системы // Современный юрист. 2015. № 3.

Предложение или обещание незаконного вознаграждения в интересах юридического лица (статья 19.28 КоАП РФ)

БАГАУТДИНОВ Флер Нуретдинович, заведующий кафедрой прокурорского надзора за исполнением законов в оперативно-розыскной деятельности и участия прокурора в уголовном судопроизводстве Казанского юридического института (филиала) Академии Генеральной прокуратуры Российской Федерации, доктор юридических наук

420111, Россия, г. Казань, ул. Московская, 41

E-mail: kzn.ui.agprf@mail.ru

Федеральным законом от 25 декабря 2008 г. № 280-ФЗ в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях была введена новая антикоррупционная норма — ст. 19.28, которая предусматривает административную ответственность юридических лиц за незаконные передачу, предложение или обещание незаконного вознаграждения. Основная часть указанных административных дел возникает из уголовных дел о взяточничестве и коммерческом подкупе. Хотя предложение, обещание незаконного вознаграждения носит распространенный характер, однако большинство таких случаев остаются латентными. Выявление, закрепление, доказывание фактов предложения или обещания незаконного вознаграждения в интересах юридических лиц представляет определенную сложность. В связи с этим важное значение приобретает сбор доказательств, подтверждающих факт предложения или обещания незаконного вознаграждения в интересах юридических лиц.

В статье рассматривается комплекс вопросов, связанных с привлечением юридических лиц к административной ответственности за предложение или обещание незаконного вознаграждения. На основе проведенного обобщения материалов правоприменительной практики органов прокуратуры и судов выявлены особенности возбуждения прокурором административного производства за предложения, обещания, незаконного вознаграждения в интересах юридических лиц, рассмотрения указанных административных дел судами, сформулированы предложения по совершенствованию законодательства.

Сделан вывод, что предложение, обещание незаконного вознаграждения представляют меньшую общественную опасность, чем передача незаконного вознаграждения. В связи с этим предложено выделить в самостоятельную часть статьи 19.28 КоАП РФ предложение или обещание незаконного вознаграждения в интересах юридических лиц, снизив размер административного штрафа, по сравнению с наказанием, предусмотренным за передачу незаконного вознаграждения.

Ключевые слова: административная ответственность юридических лиц за коррупционные правонарушения, предложение или обещание незаконного вознаграждения в интересах юридического лица, наказание за административное правонарушение.

Offer or Promise of an Illegal Reward to the Benefit of the Legal Entity (Article 19.28 of the Administrative Offences Code of the Russian Federation)

F. N. BAGAUTDINOV, head of the Department of the Kazan Law Institute of the Academy of the Prosecutor General's Office of the Russian Federation, doctor of legal sciences

41, Moskovskaya st., Kazan, Russia, 420111

E-mail: kzn.ui.agprf@mail.ru