



Чепкасова Анастасия Олеговна

Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова

Высшая школа государственного аудита

Россия, Москва

nastya.chepkasova@mail.ru

Chepkasova Anastasiya

Lomonosov Moscow State University

School of State Audit

Russia, Moscow

НАЛОГОВЫЙ СУВЕРЕНИТЕТ И НАЛОГОВАЯ ЮРИСДИКЦИЯ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

Аннотация: в работе рассматривается понятие «налоговый суверенитет», его трактовки, а также его соотношение с «фискальным суверенитетом» и «налоговой юрисдикцией». Отдельное внимание в статье уделяется вопросу понимания налогового суверенитета и налоговой юрисдикции в условиях глобализации и цифровизации экономики, а также проблеме их потенциального ограничения. В частности, анализируется предложенная ОЭСР инициатива по налогообложению цифровых активов пропорционально количеству потребителей в каждой юрисдикции. Такие изменения в принципах международного налогообложения влияют в том числе на налоговый суверенитет государств и понимание налоговой юрисдикции в международном налоговом праве.

Ключевые слова: налоги, налоговый суверенитет, налоговая юрисдикция, налоговая территория, цифровизация, международное налогообложение, ОЭСР.

TAX SOVEREIGNTY AND TAX JURISDICTION IN THE ERA OF DIGITAL ECONOMY



Annotation: this work is devoted to the concept of "tax sovereignty", its interpretations, as well as its relationship with "fiscal sovereignty" and "tax jurisdiction". Special attention is paid to the issue of tax sovereignty and tax jurisdiction understanding in the context of globalization and digitalization of the economy, as well as the problem of their potential limitation. The article analyses the initiative proposed by the OECD, assuming taxation of digital assets in proportion to the number of consumers in each jurisdiction. Such changes in the principles of international taxation affect the tax sovereignty of States and the understanding of tax jurisdiction in international tax law.

Key words: tax, tax sovereignty, tax jurisdiction, tax territory, digitalization, international taxation, OECD.

Еще из теории государства и права нам известен бесспорный тезис о том, что к основным признакам государства относятся, в том числе, суверенитет и налоги. Сущность суверенитета рассматривается в двух направлениях: это верховенство государственной власти внутри страны и ее независимость на международной арене. Под налогами, в свою очередь, понимают «обязательные платежи, устанавливаемые и взимаемые государством с граждан и юридических лиц» [7, с. 60]. Данные признаки неразрывно связаны между собой: именно суверенитет, верховенство государственной власти дает государству право самостоятельно и независимо устанавливать и взимать налоги.

В связи с этим, в литературе была предложена концепция экономического суверенитета государства, под которым понимается совокупность юридических правил, устанавливающая «взаимные обязательства государства, гарантирующих для каждого из них и всех вместе суверенное право свободно распоряжаться своими ресурсами, богатствами и всей экономической деятельностью и суверенное право на равноправное участие в международных экономических отношениях» [3, с. 217]. Помимо экономического суверенитета,



в литературе выделяют «фискальный» и «налоговый» суверенитет. Здесь вряд ли можно говорить о различных видах суверенитета, это скорее различные сферы проявления единого суверенитета государства.

Легального определения «налогового суверенитета» не содержится ни в законе, ни в судебной практике. В свою очередь в доктрине существует целый ряд определений налогового и фискального суверенитета с различным пониманием их сущности и соотношения данных понятий между собой.

Некоторые авторы отождествляют понятия «налогового» и «фискального» суверенитета [14]. Например, Б.А. Остроухов пишет, что «из общего суверенитета можно выделить экономический суверенитет, составной частью которого является суверенитет фискальный – суверенитет государства в области налогообложения...» [9, с. 27]. Однако ряд авторов придерживаются иной позиции и разделяет налоговый и фискальный суверенитет по различному функциональному назначению. Фискальный суверенитет основан на полномочии государства по формированию казны. При этом «фискальный суверенитет предполагает не только наличие у государства полномочий по определению доходных источников казны» [8, с. 2], но «обуславливает право государства самостоятельно и независимо от других государств заниматься всеми спектром вопросов, связанных с формированием государственных финансов и создание условий для их поступления в казну» [8, с. 2]. Именно поэтому «фискальный суверенитет» является более широкой категорией и включает в себя «налоговый суверенитет», который ввиду экономических факторов занимает в нем центральное место.

Итак, налоговый суверенитет является частным проявление государственного суверенитета. Одним из ведущих исследователей проблемы налогового суверенитета является А.А. Шахматьев. По его мнению, налоговый суверенитет — это «безусловное право государства на своей территории создавать свою налоговую систему, устанавливая, взимать налоги, определять их элементы и пр» [15, с. 7]. А.И. Погорлецкий с экономической



точки зрения описывает налоговый суверенитет, как «право государства, действующего как субъект публичного права в лице федеральной власти или региональных администраций, вводить на территории своей юрисдикции (так называемой фискальной территории) любые налоги и контролировать их сбор» [10, с. 10].

Налоговый суверенитет рассматривается также в практике Конституционного суда Российской Федерации. Например, в одном из Постановлений Конституционного суда по проверке конституционности положений Налогового кодекса упоминается, что «Конституция Российской Федерации закрепляет основы налогового суверенитета Российской Федерации, который ... заключается в том числе в признании всеми субъектами международных налоговых отношений права государства устанавливать и взимать налоги и сборы с физических лиц и организаций, осуществляющих экономическую деятельность в пределах его территории» [1].

Здесь следует отдельное внимание уделить разграничению понятий «налоговый суверенитет», «налоговая юрисдикция» и «территория Российской Федерации». В отечественной юридической литературе и судебной практике нередко понятия «налоговая юрисдикция» и «налоговый суверенитет» употребляются как синонимы. Их разграничение, в частности, не приводится и Конституционным судом. Данные термины считаются взаимозаменяемыми рядом ученых, к которым относятся, например, М.О. Клейманова [5, с. 287], Е.В. Кудряшова [6, с. 40]. При этом в Налоговом кодексе единственным применимым понятием является «территория Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией».

Однако ряд ученых разграничивает понятия «налоговый суверенитет» и «налоговая юрисдикция». В частности, смешение данных понятий является неверным по мнению И.А. Хавановой [14, с. 45]. Основная концепция заключается в том, что налоговая юрисдикция — это форма практической реализации «налогового суверенитета». Такой позиции придерживается и А.А.



Шахмаматьев. Налоговый суверенитет — это «абсолютно внешне не ограниченное право государства по установлению и взиманию налогов на своей территории» [16, с. 23]. В то же время налоговая юрисдикция, согласно его позиции, представляется как «правовая форма практической реализации фактического объема полномочий государства на своей территории в сфере налогообложения (в том числе в отношении лиц и объектов, каким-либо образом связанных с этой территорией)» [16, с. 23].

Налоговый суверенитет, будучи составным элементом государственного суверенитета, имеет такие же территориальные рамки. Пространственные пределы реализации государственного суверенитета и налоговой юрисдикции могут не совпадать. В таком случае употребление термина «налоговый суверенитет» может вводить в заблуждение. Ключевым здесь является «широкое усмотрение государства в распространении юрисдикции на лиц, связанных с ним определёнными критериями независимо от их места нахождения (резидентов)» [13, с. 81]. Некоторые ученые рассматривают налоговую юрисдикцию как проявление государственного суверенитета [16, с. 59-60], что предполагает ее произвольность от последнего.

Таким образом, «налоговый суверенитет» и «налоговая юрисдикция» являются сущностно разными понятиями. Первое подчеркивает «абсолютное право» государства устанавливать свою налоговую систему, второе — практическую реализацию данного права для определённой территории или круга лиц.

Нужно отметить, что термин «налоговая юрисдикция» имеет большое практическое значение для определения налоговых прав каждого конкретного государства на международной арене. В международном налоговом праве налоговая юрисдикция трактуется как «власть государства создавать правила налогообложения обязательные для указанных в них субъектов - резидентов и нерезидентов» [12, с. 35]. На наш взгляд, данное определение раскрывает понятие с точки зрения субъектного состава, не затрагивая, однако принцип



территориальности. В свою очередь существует иное определение налоговой юрисдикции. «Это неотъемлемое, юридически не ограниченное право государства устанавливать и собирать налоги (и иные аналогичные взносы) в пределах его территории» [6, с. 40]. Помимо смешения понятий «налоговый суверенитет» и «налоговая юрисдикция» различия в доктринальных определениях обусловлены комплексным применением двух базовых принципов реализации налоговой юрисдикции. Территориальный принцип означает возможность государства осуществлять власть над лицами и вещами в рамках государственных границ. Налогом при таком подходе облагаются только те доходы, которые имеют связь с деятельностью на территории государства. Персональный принцип подразумевает верховенство государства над определенной категорией лиц (физических и юридических) независимо от того, где они находятся. С учетом того, что для налогообложения имеет значение экономическая привязка, а не политико-правовая связь с государством, то персональный принцип реализуется через категорию резидентства, а не гражданства. Данный принцип чаще всего применяется в подоходном налогообложении.

Обобщая все вышесказанное, можно дать следующее определение налоговой юрисдикции: это власть государства устанавливать и собирать налоги на территории государства, а также налоговое верховенство над субъектами, неразрывно связанными с данной территорией (резидентами).

В рамках налоговой юрисдикции выделяют три государственные функции: устанавливать налоги (предписывающая), рассматривать налоговые споры (судебная) и принудительно исполнять налоговые законы (принудительная).

Как говорилось ранее, взимание налогов - «законное принудительное изъятие собственности, которое является частью суверенитета государства» [6, с. 36]. Власть государства при сборе налогов при этом ограничена материальным положением граждан и суверенитетом иных стран. Такое



добровольное ограничение суверенитета допустимо и считается разумным в случае, если оно установлено по взаимной договорённости государств ради достижения общей цели. Такой целью в международном налоговом праве стало равное и справедливое перераспределение налогов между государствами. В связи с этим ключевой проблемой международных взаимоотношений в налоговой сфере является вопрос разграничения налоговых юрисдикций между государствами.

Данную проблему подчеркивает, в частности, Конституционный суд Российской Федерации: «Важным направлением экономического сотрудничества государств является разграничение их налоговых юрисдикций, а также закрепление правил налогообложения граждан и юридических лиц, которые происходят из одного государства, а свои доходы получают на территории другого, с тем чтобы было обеспечено удовлетворение фискальных интересов сотрудничающих стран и созданы условия для свободного движения труда и капитала между ними» [1].

Как известно, на сегодняшний день не существует запрета на одновременное обложения дохода одного и того же субъекта в государствах источника и резидентства. Именно поэтому правила разграничения налоговых юрисдикций устанавливаются в международных договорах. При этом следует учитывать, что такие договоры «не нарушают налоговый суверенитет государств, так как их нормы не могут быть реализованы в отсутствие национального законодательного регулирования» [11, с. 83]. Среди прочих источников налогового права особое значение придается соглашениям об избежание двойного налогообложения по налогам на доходы и имущество.

Разграничение налоговых юрисдикций вызывает трудности ввиду постоянного развития международной торговли и глобализации экономики. Помимо этого, одним из ключевых факторов, влияющих на налоговый суверенитет государства, является цифровизация. Общей проблемой всех перечисленных выше явлений является стирание физических государственных



границ, а как следствие неуловимость субъектов и объектов налогообложения: невозможность определить их резидентство или источник происхождения их дохода.

Глобализация, в первую очередь, приводит к расширению понятия «налогоплательщик», к которым все чаще относятся международные группы компаний, имеющие физическое и экономическое присутствие во множестве стран мира. Помимо этого, цифровая экономика и развитие интернета ослабляют экономические и юридические связи с географическими источниками дохода, позволяют обходить установленные повсеместно правила о налогообложении постоянных представительств. Для цифровой экономики нексус наполняется новым содержанием, отличным от подходов, изложенных в модельных конвенциях и других международных правилах. В связи с этим отдельно отмечается проблема двойного налогообложения доходов организаций, а также проблемы размывания налоговой базы и уклонения от уплаты налогов.

Как известно, вопрос налогообложения цифровых активов на данный момент активно рассматривается в рамках Организации экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР). Два программных документа Pillar 1 и Pillar 2 предлагают целый ряд мер по регулированию налогообложения цифровой экономики и внедрению новых принципов разграничения прав государств на налогообложение прибыли. Однако предложенные ОЭСР механизмы ограничивают налоговый суверенитет государств, посягают на исторически сформированные принципы международного налогообложения, а потому должны быть основаны на аргументах, признанных справедливыми всеми государствами.

Важным этапом предложенной реформы является определение объема прав каждого государства в налогообложении доходов от использования цифровых активов. Данный этап особенно «чувствителен» для налогового суверенитета государств. Вклад государства в формирование дохода



организации может оцениваться с учетом различных факторов: трудовые ресурсы, инвестиции, материальная база, рынок потребления. Основная идея ОЭСР заключается в перераспределении налогов от цифровых активов между юрисдикциями на основании количества потребителей, использующих данные активы в стране. При этом для идентификации таких потребителей предполагается использование системы геолокации, IP-адреса и информации из открытых источников, например социальных сетей.

В современных условиях цифровые транснациональные компании платят часть налогов в юрисдикциях по месту нахождения их постоянных представительств (в рамках доходов данных представительств), в то время как основная часть корпоративного налога приходится на страну резидентства. Согласно Докладу о цифровой экономике ООН, ведущую роль в географии цифровой экономики играют две страны: Соединённые Штаты Америки и Китай. Наиболее показательным является то, что на их долю приходится 90% рыночной капитализации крупнейших мировых цифровых платформ. На долю семи «суперплатформ», а именно компанию «Майкрософт» и следующих за ней компаний «Эппл», «Амазон», «Гугл», «Мета», «Тенсент» и «Алибаба», приходится две трети совокупной капитализации рынка. Новая модель, предложенная ОЭСР, предполагает иное перераспределение налогов между юрисдикциями: на основании количества потребителей цифровых услуг в каждой конкретной юрисдикции. К последствиям такого нововведения относится, в том числе, сокращение налоговых поступлений в странах резидентства основных технологических гигантов, а именно США и Китае. С другой стороны, государства, в которых нет постоянного представительства компаний, но в которых находятся непосредственные потребители цифровых услуг, будут пропорционально получать свою часть налогов.

Так, система предложенная ОЭСР существенно влияет на установившийся уклад международного налогообложения. Безусловно, данная теоретическая система нуждается в практической доработке, однако уже сейчас



можно сказать, что подобное распределение налогов видится гораздо более справедливым. Здесь следует понять, готовы ли крупные юрисдикции на подобный шаг ради общей цели, учитывая их потенциальные налоговые потери.

Обстоятельства, перечисленные выше во многом влияют и на понимание налогового суверенитета и налоговой юрисдикции государства. Территориальный аспект и принцип резидентства уходят на второй план. Уже не так важно право государства определять налоговую систему на своей территории. Важными становятся потребители, находящиеся на данной территории. Отметим, что такие потребители могут не быть резидентами страны. Даже туристы, находящиеся на территории государства, потенциально будут формировать источник дохода в стране пребывания, увеличивая ее налоговые поступления.

Ключевым вопросом, становится то, как государство взаимодействует с другими странами на международной арене, и как оно готово ограничивать свой налоговый суверенитет в рамках международного сотрудничества. Безусловно, правительства различных стран заинтересованы в сохранении самостоятельности собственных налоговых систем в условиях постепенной налоговой гармонизации. Налоговый суверенитет должен способствовать сохранению идентичности страны, ее конкурентоспособности и привлекательности с налоговой точки зрения, государство должно «при этом уважать и соблюдать права субъектов налогообложения и права других государств на налогообложение» [4, с. 182]. Все это, однако, не влияет на понимание налогового суверенитета как абсолютного права государства, часть государственного суверенитета в целом.

В свою очередь понимание «налоговой юрисдикции», на наш взгляд, подвергнется значительным изменениям после внедрения новой системы перераспределения налогов в международном сообществе. В определении налоговой юрисдикции должен найти отражение новый принцип



налогообложения дохода от цифровых услуг по месту нахождения потребителей. Налоговой юрисдикцией в таком случае будет считаться власть государства устанавливать и собирать налоги на своей территории, в том числе налоги от цифровых активов пропорционально числу потребителей, находящихся на данной территории, а также налоговое верховенство над субъектами, неразрывно связанными с данной территорией (резидентами). Такое определение является дискуссионным, однако факт модернизации принципов международного налогообложения, на наш взгляд, должен найти отражение и в понимании налогового суверенитета и налоговой юрисдикции.

Цифровизация существенно влияет на многие устоявшиеся теоретические разработки международного налогового права, но вопрос понимания налогового суверенитета, налоговой юрисдикции и разграничение юрисдикций стран мира является особенно актуальным для сохранения стабильного международного налогового сотрудничества и усиления собственных налоговых систем каждого государства.

Список литературы:

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 25.06.2015 № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Республики Беларусь С.П. Ляского»// СПС «Консультант Плюс».
2. Международное право. Особенная часть: Учебник для вузов. / Отв. ред. Р.М. Валеев и Г.И. Курдюков. – М.: Статут, 2010. 624 с. // СПС «Консультант Плюс».
3. Блищенко И.П., Дориа Ж. Понятие экономического суверенитета государства // Правоведение. 2000. №1. С. 200 – 217.
4. Боровский А.А., Лукьянова И.А. Налоговый суверенитет государства в условиях глобализации экономики // Вестник Витебского государственного технологического университета. 2019. № 1 (36). С. 176 -186.



5. Клейменова М.О. Налоговое право: Учебное пособие. / под ред. Ю.Б. Рубин. – М., 2013. 368 с.
6. Кудряшова Е.В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в области косвенного налогообложения // Финансовое право. 2005. № 10. С. 35-43.
7. Марченко М.Н. Теория государства и права: Учебник. – 2-е изд. М. Изд-во Проспект, 2004. 715 с.
8. Осина Д.М., Дворецкий В.М. Понятие и пределы фискального (налогового) суверенитета государства // Налоги и налогообложение. 2019. №3. С. 1-8.
9. Остроухов Б.А. Международно-правовые проблемы фискального суверенитета государства // Юридический мир. 2009. №3. С. 27 -32.
10. Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования [Электронный ресурс] // URL: https://pureportal.spbu.ru/files/86194408/_._.2005.pdf.
11. Хаванова И.А. Налоговая юрисдикция: грани возможного и отсроченные риски // Журнал российского права. 2017. № 12 (252). С. 80-91. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-yurisdiksiya-grani-vozmozhnogo-i-otsrochennyye-riski>.
12. Хаванова И.А. Налоговая юрисдикция: новое прочтение // Финансовое право. 2017. № 5. С. 34 – 38.
13. Хаванова И.А. Разграничение налоговых юрисдикций (космос, шельф, территориальное море) // Финансовое право. 2016. № 2. С. 34-39.
14. Хаванова И.А. Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях // Журнал российского права. 2013. №11. С. 41-51.
15. Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право: Учебно-методический комплекс. – М.: Тривант, 2009. 140 с.



16. Шахмаметьев А.А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в РФ: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2011.

17. 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 the worldwide taxation: dissertation for the degree of doctor of philosophy 2011 [Электронный ресурс] // URL: <https://ex.hhs.se/dissertations/419437-FULLTEXT01.pdf>